



**La Confianza Legítima en el Procedimiento Administrativo Sancionatorio
Tributario del Impuesto Vehicular en el Departamento de Antioquia.**

Trabajo de grado para optar al título de Magister en Derecho Administrativo

Presentado por:

Maria Daniela Posada Valencia

Asesora

Nataly Vargas Ossa

Magister en derecho administrativo

Universidad Autónoma Latinoamericana

Escuela de Posgrados

Maestría en Derecho Administrativo

Medellín

2020



CAPITULO I

ALCANCE DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN RELACIÓN AL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y LA RELACIÓN JURIDICO- TRIBUTARIA.

1.1. Concepto y protección del principio de confianza legítima en la constitución de 1991, la Jurisprudencia y la doctrina	12
1.2. Principio de la Confianza legítima en materia administrativa.	16
1.3. Confianza legítima y procedimiento administrativo	18
1.4. Aplicación del principio de Buena fe en Materia Tributaria.....	21
1.5. La relación jurídico-tributaria en el procedimiento administrativo.....	25
1.6. Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria	27
1.6.1. Elementos de la Relación Jurídica Tributaria en el Procedimiento Administrativo	29
1.6.2. Principios de la Relación Jurídica Tributaria en el Procedimiento Administrativo.....	33

CAPÍTULO II.

EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO DE CARA AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA

2.1 Procedimiento administrativo sancionatorio en materia tributaria.....	39
2.2 Principios Fundamentales que Regulan el Procedimiento Administrativo Sancionatorio ...	42
2.3. Aplicación del Principio de Confianza Legítima en el Procedimiento Administrativo Sancionatorio en Materia Tributaria	49



CAPITULO III

PROTECCIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO REFERENTE AL IMPUESTO VEHICULAR.

3.1 El impuesto vehicular desde la ley y la jurisprudencia	52
3.2 Concepto y protección jurídica del contribuyente, responsable y declarante del impuesto vehicular	55
3.3. El procedimiento administrativo sancionatorio derivado del incumplimiento en la declaración y pago del impuesto vehicular.	57
3.4 Actos administrativos que expide la administración referente al impuesto vehicular.	59
3.5 Principio de buena fe y confianza legítima en la expedición de los actos administrativos sancionatorios de la administración referente al impuesto vehicular	61
Conclusiones.....	68
Bibliografía.....	69

Resumen.

A lo largo de la presente investigación se identificará el alcance del principio de confianza legítima y la manera en que opera en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, en este sentido se desarrollará la principal problemática que implica establecer el alcance jurídico de la confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio.

Para ello, resulta necesario abordar la aplicación del principio de buena fe en materia tributaria, su concepto, protección y aplicación. Además, de la relación jurídica entre el principio de buena fe y el principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo, lo que implicará la identificación de la responsabilidad de los declarantes del impuesto vehicular. En este sentido, el análisis de la protección jurídica del contribuyente, en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario de cara al principio de confianza legítima cobra gran importancia. De esta manera, el lector podrá determinar el alcance jurídico del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, identificando el caso de los contribuyentes cuándo hay errores en la autoliquidación del impuesto vehicular.

Introducción

En Colombia se ha consolidado una teoría, recogida del derecho español denominada confianza legítima, como una expresión concreta de la buena fe. Según dicha teoría la confianza legítima se entiende como un principio de protección pues, el propósito de todo principio constitucional es la protección de algún contenido de valoración especial dentro del ordenamiento jurídico”, a su vez Saturnina Moreno define la confianza legítima “como un principio cuya finalidad es proteger la confianza de los destinatarios de determinadas actuaciones (Moreno, 2007).

En cuanto a su alcance, la confianza legítima ha sido definida como “Un principio de carácter general vinculado a los principios de seguridad jurídica, buena fe que surge “cuando el proceder de la administración genera una apariencia, y confiando en ella, el ciudadano de buena fe ajusta su conducta en esa apariencia, pesa sobre la administración

la obligación de no defraudar esa confianza, y de estar a las consecuencias de la apariencia por ella creada” (Acosta, 2016).

Es claro, entonces que el principio de confianza legítima crea para las personas seguridad jurídica, en tanto que el usuario al actuar de buena fe, parte de la creencia de que la administración actúa diligentemente, bajo el cumplimiento de los deberes que le han sido atribuidos.

Ahora bien, con relación al objeto de protección de la confianza legítima, ha sido controversial por la jurisprudencia a la hora de delimitarlo, según Viana (2007) las meras expectativas es uno de los objetos de protección de dicho principio, las cuales describe como “aquellas ilusiones de posiciones jurídicas que surgen de la percepción subjetiva del individuo”, lo que ha sido objeto de amplio desarrollo doctrinal, por lo que la corte constitucional ha manifestado que las meras expectativas “no son más que intención o una esperanza de obtener un resultado jurídico concreto”.

La misma autora, también hace referencia a los derechos adquiridos como objeto de protección cuando expresa “son aquellas situaciones jurídicas ya consolidadas en cabeza de un individuo que le otorgan la facultad de exigir del estado su protección y de los particulares al respecto” (Viana, 2007). Y sobre el particular manifiesta la necesidad de que estos derechos adquiridos, sean respetados por las autoridades públicas y por todos los sujetos de la sociedad, explicando que si “un sujeto (público o privado) afecta el derecho adquirido de un particular, afecta también la confianza legítima que se consolida a favor del titular”, finalmente, Viana (2007) define también las expectativas legítimas, como uno de los objetos de protección de la confianza legítima describiéndola como “aquellas esperanzas que surgen a favor de un particular y que se fundamenta en “Signos externos” o “en bases objetivas”, lo “suficientemente concluyentes para que orienten al ciudadano hacia una determinada conducta”

Cabe citar también la definición que hace J.P Müller con relación a las expectativas como objeto de protección del principio de confianza legítima indicando que “emanan de un sujeto de derecho, debido a un determinado comportamiento en relación con otro o ante la comunidad jurídica en su conjunto, tienen la capacidad de producir efectos jurídicos e imponen a las autoridades públicas la obligación de respetar los actos propios previos y actuar de forma armónica y coherente con ellos”

En Colombia el principio de confianza legítima se ha venido incorporando y desarrollando vía jurisprudencial, no solo en ámbito de la protección de derechos fundamentales, sino también en distintas discusiones en torno al control de actos, hechos y omisiones administrativas, sobre su descripción y alcance resulta pertinente citar a lo largo del trabajo investigativo múltiples pronunciamientos de la corte Constitucional. De lo expuesto se puede establecer la importancia que tiene la aplicación de este principio en el que hacer de la administración pública, como expresión de la buena fe a la hora de tomar decisiones que afecten a los declarantes a riesgo de incurrir en la vulneración o defraudación de la confianza legítima que puedan llegar a generar responsabilidad patrimonial del Estado por el hecho, las omisiones y las operaciones administrativas o incluso la acción nulidad y restablecimiento del derecho.

Como alcance del principio de confianza legítima, se quiere plantear desde su aplicación en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, se parte de afirmar que, en materia tributaria no es la excepción. Partiendo de que el poder tributario del Estado busca obtener los recursos necesarios para financiar los gastos que se necesitan para cumplir con los fines constitucionalmente impuestos, en la relación Tributo-Estado que se ha visto la necesidad de imponer cargas pecuniarias a los contribuyentes indispensables para que se garantice el recaudo de los tributos.

El aspecto sustancial o material de la relación jurídico-tributaria, se da cuando el Estado establece un tributo en ejercicio de su poder tributario, a través de una Ley que genera una relación jurídica con el contribuyente quien es el obligado a cumplir con dicha carga Según Antonio Berliri (1969), la relación jurídico-tributaria:

Es el poder de establecer impuestos o prohibiciones de naturaleza fiscal, es decir, el poder de establecer normas jurídicas, de las cuales nacen, o pueden nacer, a cargo de determinados individuos, la obligación de pagar un impuesto, o de respetar un límite tributario. (p. 176).

Resulta de especial interés, centrar la atención de la dinámica procesal que se da para el cumplimiento de la liquidación de los denominados impuestos auto declarables,

pues en el caso del impuesto vehicular en el Departamento de Antioquia, los contribuyentes al realizar la liquidación tienen 3 opciones:

- El Departamento de Antioquia diseñó un aplicativo que pone a su disposición en la página Web, la cual contiene información del contribuyente que le permite realizar la liquidación casi automática.
- El Departamento de Antioquia pone a disposición de los contribuyentes funcionarios que se encargan de ingresar los datos al mismo aplicativo, exigiendo para ello la entrega de la matrícula del vehículo y la cédula de ciudadanía.
- El Departamento de Antioquia pone a disposición a los contribuyentes un formulario en blanco donde debe ingresar la totalidad de los datos y él mismo realizar el cálculo de la tarifa del tributo.

Con relación al aplicativo utilizado por la administración, este está ligado al contrato 2017-SS-14-001, celebrado entre el Departamento de Antioquia y Valor + (operador externo) en el cual se establecen las siguientes obligaciones:

- Implementar una infraestructura ofimática, y de personal que permita la liquidación de impuesto sobre vehículos.

Con lo anterior se puede establecer que el departamento a través de su operador externo ha puesto a disposición unos mecanismos para que el contribuyente haga la declaración de su impuesto vehicular, algunos de esos mecanismos son:

- El diseño de un aplicativo que se pone a disposición en la página Web, la cual contiene información del contribuyente que le permite realizar la liquidación casi de manera automática.
- Una planta de funcionarios que se encargan de ingresar los datos al mismo aplicativo, exigiendo para ello la entrega de la matrícula del vehículo y la cédula de ciudadanía.
- Un formulario en blanco donde debe ingresar la totalidad de los datos y él mismo realizar el cálculo de la tarifa del tributo.

Este conflicto lo ha resuelto la administración Departamental, atribuyendo una carga y responsabilidad al contribuyente argumentando que por tratarse de un impuesto auto declarable la obligación es del contribuyente el cual debe generar la liquidación y que el departamento únicamente presta apoyo para hacer esta labor.

Sobre la obligación de liquidar el citado impuesto, cabría citar el Estatuto Tributario en su artículo 694 y la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2018, en su artículo 481 expresa:

Artículo 694. Independencia de las liquidaciones: “La liquidación de impuestos de cada año gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Estado y a cargo del contribuyente”.

Artículo 481 Independencia en las Liquidaciones: “La liquidación de tributos de cada periodo gravable constituye una obligación individual e independiente a favor del Departamento y a cargo del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante”

Dicho procedimiento administrativo según el Estatuto Tributario debe responder a los principios según la constitución política en su artículo 363. Artículo 363. “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. No obstante, es posible afirmar que existen otros principios que entran en juego, legalidad, igualdad, equidad, proporcionalidad, generalidad, irretroactividad economía, justicia, certeza, comodidad, representación, practicabilidad, debido proceso y **buena fe**. Que, con base en lo planteado, se quiere establecer el alcance de este tipo de intervenciones de la Administración y la relación que pueden guardar con algún estado de confianza, para verificar si en asuntos tributarios tiene el mismo alcance que en otros escenarios de la administración.

La importancia que tiene el desarrollo de la presente investigación gira en torno a la aplicación de este principio, en el que hacer de la administración pública, como expresión de la buena fe a la hora de tomar decisiones que afecten a los declarantes, so pena de incurrir en la vulneración o defraudación de la confianza legítima e incurrir en vulneraciones que pueden generar responsabilidad patrimonial de Estado por hecho,

omisión, operaciones administrativas o incluso llevar a acciones de nulidad y restablecimiento del derecho.

En ese orden de ideas, existen distintos mecanismos para materializar el ejercicio de las cargas tributarias impuestas a los contribuyentes, los cuales se materializan en la aplicación de procedimientos administrativos, que buscan orientar el camino que debe seguir el contribuyente para cumplir con sus cargas. Así mismo, existe un procedimiento sancionatorio que busca sancionar a los contribuyentes que no cumplen a cabalidad con las obligaciones tributarias persuadirlos de su cumplimiento.

En los procedimientos sancionatorios tributarios resulta indispensable la aplicación del principio de buena fe, el cual se aplica en doble vía: de una parte, se le exige al contribuyente a la hora de acudir con sus cargas tributarias, y de otra a la administración para que a la hora de decidir acerca de los actos desplegados por los presuntos infractores, analice de antemano si en el caso concreto se materializan situaciones amparadas por el principio de Confianza Legítima.

Ahora bien, se propone el estudio del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario para establecer su alcance jurídico bajo el marco de caso concreto, como el descrito, frente a los contribuyentes del impuesto vehicular (impuesto de carácter Departamental) quienes son relevados de realizar la liquidación del impuesto vehicular, cuando un servidor, delegado de la administración se encarga de realizarlo y liquida mal.

Por esta situación, se presentan constantemente peticiones a través de las oficinas y al portal web de PQRS de la gobernación de Antioquia, donde expresan su desacuerdo frente a requerimientos especiales realizado por la administración, relacionadas con presuntas irregularidades en sus auto declaraciones de impuesto vehicular.

El tema objeto de estudio propone una mirada interesante de la relación entre el principio de buena fe, estados de confianza, cargas de los contribuyentes y los procedimientos administrativos sancionatorio tributarios, escenario donde está presente el principio, pero no se advierte desde el caso concreto sus límites-

Formulación del problema

La pregunta problematizadora que orienta este trabajo de investigación puede enunciarse de la siguiente manera:

¿Cuál es el alcance jurídico del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, en el caso de los contribuyentes cuando hay errores en la autoliquidación del impuesto vehicular?

Objetivos

Objetivo General

Establecer el alcance jurídico del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, en el caso de los contribuyentes cuando hay errores en la liquidación del impuesto vehicular, en el Departamento de Antioquia.

Objetivos específicos

1. Identificar el alcance del principio de confianza legítima en relación con el procedimiento administrativo y la relación jurídico-tributaria.
2. Analizar el procedimiento administrativo sancionatorio tributario de cara al principio de confianza legítima.
3. Identificar la protección jurídica del contribuyente, en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario referente al impuesto vehicular.

Enfoque metodológico

Es una investigación bajo el paradigma cualitativo, con un enfoque dogmático, a partir de estudio de la confianza legítima en un procedimiento sancionatorio tributario, cuyos objetivos se materializan a través del análisis documental de la doctrina, normatividad y jurisprudencia en torno a las categorías procedimiento sancionatorio tributario y principio de confianza legítima, en ese orden de ideas se planea dar cumplimiento a los objetivos trazados en los siguientes términos: Se realizó una revisión documental del concepto y alcance del principio de Confianza legítima así:

1. Reseñar lo descrito por los autores más representativos del tema.
2. Revisión jurisprudencial, de la Corte Constitucional para identificar las reglas jurisprudenciales vigentes.

Seguidamente se realizó una descripción de las particularidades del procedimiento administrativo sancionatorio tributario, en este se analizará la Ley 1437 de 2011, la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 y las precisiones que desde la jurisprudencia se han establecido de cara a los principios del derecho tributario y del procedimiento mismo.

Finalmente, se evidenció el alcance jurídico del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio tributario en la liquidación del impuesto vehicular, en este caso se buscará analizar detalladamente que casos se presentan en la administración como ha actuado tanto la administración, como el contribuyente a la hora de declarar su impuesto.



CAPÍTULO I.

ALCANCE DEL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN RELACIÓN CON EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO Y LA RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA.

SUMARIO

(I.I) Concepto y protección del principio de confianza legítima en la constitución de 1991, la Jurisprudencia y la doctrina. (I.II) Principio de Confianza legítima en materia administrativa. (I.III) Confianza Legítima y Procedimiento Administrativo. I.IV Aplicación del principio de Buena fe en Materia Tributaria. (I.V.) La relación jurídico-tributaria en el procedimiento administrativo (I.VI) Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria. (I.VI.I) Elementos de la Relación Jurídica Tributaria en el Procedimiento Administrativo. (I.VI.II) Principios de la Relación Jurídica Tributaria en el Procedimiento Administrativo.

El primer capítulo abordará la conceptualización del principio de confianza legítima, desde la jurisprudencia, la doctrina y la constitución política de 1991, para la adecuada realización de lo anterior, se abordarán los autores principales que han examinado a profundidad el tema, añadido a lo anterior, se desarrollará la principal problemática que implica establecer el alcance jurídico de la confianza legítima en relación con el procedimiento administrativo y la relación jurídica.

1.1 Concepto y protección del principio de confianza legítima en la constitución de 1991, la Jurisprudencia y la doctrina.

Entre las disposiciones constitucionales más representativas que articulan el principio de confianza legítima están el principio de buena fe y el principio de seguridad jurídica, contenidas en los artículos 2 y 83 de la Constitución Política de 1991 norma según la cual los particulares y las autoridades administrativas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe.

En el mismo sentido, la constitución política de Colombia ha partido desde dos puntos, tanto en los deberes de la persona como en el ciudadano, planteado desde su artículo 95, donde expresa;

1. Respetar los derechos ajenos y no abusar de los propios;
3. Respetar y apoyar a las autoridades democráticas legítimamente constituidas para mantener la independencia y la integridad nacionales. (República de Colombia, 1991).

Los dos puntos tienen como pilar fundamental el respeto de los derechos del ciudadano y la legitimidad democrática.

El principio de confianza legítima debe derivarse, como lo expresa la jurisprudencia, de los postulados constitucionales de seguridad jurídica, acto propio y buena fe, y busca proteger al administrado frente a la actuación inadecuada de la administración.

La Sentencia C-131/04 ha definido la confianza legítima como un principio constitucional que se desprende del principio de la buena fe, al manifestar;

que el Estado no puede cambiar repentinamente algunas reglas del juego que regularon sus relaciones con los individuos, sin otorgarles un período de transición para ajustar su comportamiento a una nueva situación jurídica. (Corte Constitucional de Colombia - Magistrada Ponente, Clara Inés Vargas Hernández, 2004)

En igual sentido la corte agrega que la confianza legítima consiste;

En que el ciudadano debe poder evolucionar en un medio jurídico estable y previsible, en cual pueda confiar. El particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades. (Corte Constitucional de Colombia - Magistrada Ponente, Clara Inés Vargas Hernández, 2004)

De lo anterior, se puede afirmar que para la Corte Constitucional el particular debe ser protegido frente a cambios bruscos e inesperados efectuados por las autoridades públicas, situación que si llegara a ocurrir se estaría vulnerando el principio de confianza legítima. En el mismo sentido, es clara la providencia cuando indica que el Estado no puede súbitamente alterar las reglas de juego que regulan sus relaciones con los particulares, sin que se les otorgue a estos un período de transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica.

Por su parte Cleves (2007), retoma la perspectiva de la Corte Constitucional para referirse a los estados de confianza que se desprenden de las acciones y decisiones administrativas manifestando que esta se configura ante:

(...) La existencia de un acto o promesa primigenia, seguida de actos posteriores que le son coherentes y armónicos. De esta manera, cuando se viola la lealtad, se vulnera la confianza en que se llevaría a cabo un comportamiento adecuado al acto o promesa primigenia que dio lugar a la relación jurídica que ahora se ve afectada. (Cleves., 2007, pág. 45)

La autora en comentario también incorpora una interesante diferenciación entre el alcance que comporta el principio de la buena fe y la transparencia, siendo esta última un criterio que no exige fidelidad o adecuación a actos o promesas previas, como sí ocurre con la buena fe y la generación de estados de confianza, pues (Cleves., 2007, pág. 45) manifiesta que la transparencia en sí misma requiere coherencia con actos o promesas anteriores, pero más bien una conducta clara que permita visualizar lo que se esconde detrás de un acto o promesa que se pretende producir efectos jurídicos.

Para el año 2009, continúa fortaleciéndose una teoría acerca de los estados de confianza, basado en el desarrollo del principio de la buena fe a partir de sentencias de la Corte Constitucional. En esta oportunidad es pertinente destacar la sentencia C- 472 de 2009 en la cual se enumeran puntualmente el alcance y los límites que puede enfrentar la aplicación de dicho principio, pues la corte constitucional plantea que en los alcances y límites, es importante tener en cuenta: que no exime a la administración del deber de subsanar sus actos u omisiones irregulares, sino que impone la obligación de hacerlo de tal forma que la derechos fundamentales de los asociados, para quienes deberán examinar detenidamente el impacto de sus acciones y diseñar estrategias de solución; que no es un derecho absoluto y, por tanto, su ponderación debe realizarse bajo el criterio de proporcionalidad; que no puede buscar obtener el pago de indemnización, indemnización, reparación, donación o similar y que no se enfoca en derechos adquiridos, sino en situaciones jurídicas anómalas susceptibles de modificación. (Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio., 2009).

Para (María José Viana, 2007, pág. 44) los procesos de lealtad y la transparencia, supone como principio rector de cumplimiento institucional del Estado, recurriendo a una perspectiva esencialista y casi mecánica de la actuación efectiva y pertinente del Estado, por su parte, en la idea de transparencia revela que todas las conductas del Estado y sus instituciones deben ser visibles a la estructura social, con unos claros límites de sus procedimientos y dejando evidencia a sus contribuyentes y ciudadanos que sus acciones determinantes no serán desviadas o actuadas bajo otros procedimientos de lo que no son conocidos por los mismos.

De igual manera, la autora expresa que el principio de confianza legítima otorga al administrado el poder de exigir una protección jurídica de sus expectativas legítimas, cuando, el administrado al tener las razones para confiar en la administración pública, esta viola la confianza que se tiene y la altera, lo que conlleva a desencadenar una alteración grave de sus condiciones económicas y patrimoniales.

Por su parte, (Valbuena Hernández, 2008) expresa que la noción de confianza legítima está estrechamente ligada a la preocupación de proteger a los particulares contra aquellas modificaciones normativas, de criterios y posturas que, aun siendo legales, se tornan jurídicamente inadmisibles debido a su carácter brutal y sorpresivo.

Javier García Luengo incorpora la noción “conducta de buen padre de familia” como el comportamiento esperado por las autoridades públicas a la hora de respetar los estados de confianza pues este manifiesta que otorga protección a quienes legítimamente han podido confiar en la estabilidad de ciertas situaciones jurídicas regularmente constituidas en base a las cuales pueden haberse adoptado decisiones que afectan no solo al presente, sino también al futuro condicionando este, lo cual no solo es legítimo hacerlo sino que es lo que cabe esperar de eso que se ha dado en llamar la conducta del buen padre de familia, de ahí que lo que rotundamente no puede aceptarse es que una norma, ni reglamento ni legal, produzca una brusca alteración en una situación regularmente constituida al amparo de una legislación anterior, desarticulando por sorpresa una situación en cuya perdurabilidad podía legítimamente confiarse. (Luengo, 2002)

Tanto para el autor en cita, como para Valbuena (2008) y conforme los argumentos expuestos en las sentencias revisadas, existe una clara obligación en cabeza

de las autoridades públicas de brinde al particular seguridad jurídica a la hora tomar decisiones.

1.2 Principio de la Confianza legítima en materia administrativa.

Cuando se habla de la buena fe y la confianza legítima se encuentra gran importancia, pues no se puede confundir la buena fe, como principio o regla de conducta y la confianza legítima que es una regla que se deriva de la primera, Cleves ha dicho que “(...)Toda vez que se vulnera el principio de la confianza legítima se habrá vulnerado simultáneamente el principio de buena fe, por afectación de uno de sus elementos” (Cleves, 2007) la autora afirma que, la buena fe y la confianza legítima comparten un elemento que es la “Lealtad” en cambio, la buena fe tiene inmersa la transparencia en las acciones, elemento que no existe en la confianza legítima por no ser necesario para su aplicación. De esta manera se entiende que la confianza legítima es inexistente cuando se haya determinado que no hubo ni siquiera buena fe en el acto que realizó la administración. Normativamente la confianza legítima no está consagrada positivamente en el ordenamiento jurídico, pero han sido las interpretaciones jurisprudenciales y doctrinales quienes le han dado la calidad de principio y derecho, extrayéndolo de la buena fe.

Otros autores afirman que la confianza legítima es simplemente otra forma de llamar a la buena fe, tesis a la cual esta investigación no se acoge, ya que como lo fue manifestando, la doctrina y la jurisprudencia avalan las diferencias entre una y la otra, identificando sus elementos para diferenciar los momentos en los que la administración puede estar inmersa en alguna situación jurídica.

Entonces, desarrollado el concepto de expectativa legítima, debemos proceder a analizar el alcance de la buena fe y la confianza legítima en las actuaciones que realiza la administración con los particulares, pues como fue dicho, estos principios buscan una coherencia en la actuación pública, en escenarios donde no se presenten impositivamente situaciones que afecten garantías legales y constitucionales, pues si bien estos principios no son absolutos, se transforman de igual manera en una protección para los particulares.

En sentencia T-717 de 2012 de la Corte Constitucional ha utilizado el principio de buena fe y confianza legítima, resolvió una situación administrativa particular, en especial aquella sobre los vendedores ambulantes, diciendo:

El principio de confianza legítima radica en cada uno de los administrados, ya sea por las acciones u omisiones de la administración, que ha creado situaciones de hecho o de derecho generando una apariencia de legalidad. En consecuencia, es obligación de la administración buscar medidas alternas tendientes a disminuir sus efectos, más cuando se está ante sujetos de especial protección constitucional. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Ignacio Pretelt Chaljub, 2012)

En otras palabras, la apariencia de legalidad genera, en aplicación del principio de confianza legítima, necesidad de coherencia de sus actos, cuando esta permite una situación con consecuencias jurídicas y no permite un término prudencial para variarla vulnera derechos fundamentales.

La sentencia C 745 de 2012 de la Corte Constitucional al referirse sobre la confianza legítima, la entiende como La garantía de la estabilidad, la seguridad jurídica y el respeto al acto propio.”, es así que “la confianza legítima como proyección del principio de buena fe busca la protección de los administrados frente a los cambios bruscos e intempestivos efectuados por las autoridades, garantizándoles mecanismos que faciliten su adaptación a la nueva situación. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Mauricio González Cuervo, 2012)

En efecto, la jurisprudencia ha reconocido que la confianza legítima sirve para conciliar eventuales tensiones entre los intereses particulares y públicos cuando se han creado expectativas para los administrados que luego desaparecen. Evidentemente no existe una obligación de mantener las condiciones que ha generado una situación favorable puesto que no se configuran derechos adquiridos, sin embargo, los cambios no deben ser abruptos.

La Corte constitucional en sentencias referenciadas anteriormente considera que el principio de confianza legítima como proyección del principio de buena fe, se afirma sobre tres supuestos: (i) la preservación del interés general; (ii) un cambio cierto, razonable y evidente en la relación entre la administración y los administrados; (iii) la

necesidad de adoptar medidas de carácter transitorio. (Corte Constitucional de Colombia, 2006)

Ambos principios constituyen un todo frente a la administración, pues si existe una violación a la confianza legítima, directamente existe la vulneración al precepto constitucional del artículo 83 Constitucional.

1.3 Confianza legítima y procedimiento administrativo.

La confianza legítima¹ va íntimamente relacionada con la actuación de la administración, desde el momento que la entidad estatal interacciona con el administrado a través de sus procedimientos, debe ser transparente, coherente y previsible. La regla de confianza legítima va ligada con la administración en el sentido que sus actuaciones sean consecuentes claros y sin lugar a duda. Es de esta manera que el ente gubernamental, adquiere una obligación con el administrado protegiéndolo de cualquier error que genere en su actuar, es decir, las autoridades públicas deben procurar que cada acción que generen hacia la ciudadanía, obedezca a cambios paulatinos y positivos, donde el administrado confíe plenamente en su actuación plenamente, esto se logra a través de una planeación responsable que proporcione todo aquello que es indispensable para que los ciudadanos que vayan a soportar diversas situaciones se adapten fácilmente al cambio sin necesidad de generar vulneraciones innecesarias que repercutan en la fe pública.

Como se mencionó en párrafos anteriores, la confianza legítima, responde como principio intrínseco de las actuaciones administrativas, llegando a rango constitucional, tal como lo establece el Consejo de Estado en su Sección Cuarta en sentencia del 1 de agosto de 2018, con radicado 13001-23-31-000-2012-00408-01 y ponencia de Stella Jeannette Carvajal Basto, en la cual se determina:

(...) Si bien es cierto, dicho principio (no ir contra actos propios) no encuentra consagración constitucional expresa, jurisprudencialmente ha sido ampliamente decantado que funge como la concreción de los principios de seguridad jurídica y buena fe, los cuales, sí están expresamente consagrados en la Carta Política. Por tanto, la

¹ Sobre la confianza legítima y su desarrollo histórico, es recomendable consultar a Mesa Valencia, José, en su libro el principio de buena fe.

defraudación de la confianza legítima implica una violación directa de la Constitución. (Consejo de Estado, Sección Cuarta - Magistrada ponente Stella Jeannette Carvajal Basto, 2018)

Ahora bien, resaltando la confianza legítima es un corolario de la buena fe, tal como lo ha expresado la jurisprudencia de la Corte Constitucional, no obstante, esta regla no es absoluta, pues la administración puede crear nuevas situaciones jurídicas al administrado, solo con la condición de otorgar un término de transición a ésta, respetando la expectativa legítima y sin lesionar o vulnerar derechos adquiridos. En este sentido puede apreciarse un ejemplo de la aplicación de la confianza legítima en la Sentencia SU-055 de 2018 de la Corte Constitucional, en la cual aplica la confianza legítima en favor del demandante, en el sentido de no imponerle la obligación de investigar todos los actos administrativos a demandar, diciendo entonces que de conformidad con la sentencia del 4 de noviembre de 2010 y en aplicación del principio de confianza legítima, la entidad le [había señalado] como aquel que virtualmente [había suprimido] su cargo, y que con base en la teoría del acto integrador estaba constituido por el acto general y el oficio de ejecución, que era el acto que complementaba y hacía efectivo al primero. dicho acto particular, el oficio, era el único mecanismo con el que contaba la actora para conocer su situación jurídica, sin que por ello le fuera exigible someterse a labores investigativas para establecer la totalidad de actos que debía demandar pues ello hubiese implicado obstaculizar el ejercicio efectivo de su derecho de acción, teniendo en cuenta además el corto termino de 4 meses de caducidad que se establece para las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho. (Corte Constitucional de Colombia, Magstrado ponente Luis Guillermo Guerrero Pérez, 2018)

Frente a lo anterior, se predica que existe una vulneración constitucional a los contribuyentes, cuando las administraciones publicas generan alteraciones importantes no tenía previstas o que no ha podido sobre llevar, consecuencia de una administración impulsiva, de ahí que es necesario que las entidades públicas antes de realizar modificaciones a la vida cotidiana de los contribuyentes, deban hacer estudios o planeaciones previas que permitan entender los impactos que genera dicho acontecimiento.

Como fue desarrollado en el transcurso del presente escrito la confianza legítima permea la actuación de la administración, sea cual sea la arista en la cual se analiza, entonces cuando dicha confianza se ve vulnerada, conlleva la afectación a derechos fundamentales.

Dentro del marco del procedimiento administrativo, vale la pena incorporar los criterios que Mesa Valencia (Valencia, 2013), a la propuesta de tener en cuenta al estudiar la forma como se configuran estados de confianza legítima y cómo pueden verse defraudados ante determinados comportamientos o situaciones originadas en las acciones, omisiones y extralimitaciones de las autoridades:

1. La existencia de una relación jurídica: Entre la entidad pública y el Administrado
2. La existencia de la palabra dada: Como base de confianza y tratativas
3. La conformación de la palabra dada con actos posteriores armónicos y coherentes: Posterior al nacimiento de la confianza, se debe seguir en armonía y rectitud.
4. La actuación diligente del interesado.

Si existen estos cuatro elementos la relación Estado-Particular, está incompleta, generándose la defraudación del principio de confianza legítima que se predicó y es en el punto 3, cuando que se mencionaron con anterioridad, en los cuales se genera dicha trasgresión, pues la buena fe como género es la primera que se ve afectada, lo que ocasiona que la especie, es decir la confianza legítima se pierda y de esta forma existe un choque entre el administrado y el particular.

1.4 Aplicación del Principio de Buena fe en Materia Tributaria.

La buena fe en materia tributaria ha tenido un amplio desarrollo jurisprudencial, el cual ha sido abordado para analizar las actuaciones contencioso tributarias que se presentan entre lo particulares y la administración, es necesario decir que, primeramente, la buena fe es un principio consagrado en el artículo 83 de la Constitución Política de Colombia, que este principio permea las generalidades del Derecho, protegiendo a los particulares de las actuaciones del Estado, el cual determina, palabras de la Corte

Constitucional en sentencia C-551 de 2015, que la Constitución prevé un deber a cargo de los particulares y de las autoridades públicas: ceñirse en sus actuaciones a los postulados de la buena fe, y una presunción: en las gestiones que los particulares adelanten ante las autoridades públicas se presume su buena fe. Este tribunal, al precisar el sentido de este principio, ha puesto de presente su función integradora en el ordenamiento y su función reguladora de las relaciones entre los particulares y el Estado. En este contexto, ha destacado que el principio de la buena fe, de tal suerte que se refiere a la “confianza, seguridad y credibilidad que otorga la palabra dada”. La presunción de buena fe es una presunción de hecho, no de derecho. Por lo tanto, admite prueba en contrario. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Mauricio González Cuervo, 2015)

Como se pudo denotar del apartado jurisprudencial citado en reglones anteriores, la buena fe es una presunción, en la cual la actuación de los particulares se ve revestida de ésta y es el ente fiscalizador quien debe desvirtuar de manera objetiva dichas actuaciones, esto toma una gran importancia en sede contenciosa, pues las declaraciones que realizan los particulares en su deber de declarar, están, de cierta manera revestidas de buena fe, siendo esta relativa, más no absoluta, sobre el deber de declarar, la Corte Constitucional en esta misma sentencia previamente citada, precisa que el deber de contribuir a financiar los gastos y las inversiones del Estado, previsto en el artículo 95.9 de la Constitución, involucra tanto obligaciones sustanciales como obligaciones formales. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Mauricio González Cuervo, 2015)

Por lo tanto, este deber constitucional se incumple cuando no se paga los tributos o cuando no se cumple con las antedichas cargas, como puede ocurrir, por ejemplo, cuando la información suministrada es incompleta o falsa, de tal suerte que la liquidación correspondiente puede ser por una suma inferior a aquella que en realidad el contribuyente tendría que pagar.

Ahora bien, el deber de declarar, si bien conlleva una presunción de buena fe sobre la información presentada por el contribuyente, sin embargo, la Corte Constitucional en

sentencia C 054 de 1999 dejó claro que la misma puede transformarse en negligencia cuando el contribuyente en su declaración presente información es falsa o inexacta, pues La norma consagra una sanción por llevar a efecto correcciones en las declaraciones tributarias, situación que supone que el contribuyente, responsable o agente retenedor, no ha cumplido a cabalidad con sus obligaciones, sino que lo ha hecho en forma inexacta, o incompleta; tal situación, que, en el supuesto de la norma bajo examen, está siendo reconocida por el propio sujeto incumplido. La presunción de buena fe se ve reemplazada por la de negligencia y es suficiente soporte jurídico para la imposición de la sanción, sin que por ello pueda entenderse desconocido el principio general de buena fe (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa, 1999)

De igual manera, es importante tener en cuenta lo determinado en este mismo precedente jurisprudencial, pues la Alta Corporación determina que cuando se desvirtúa la buena fe, la misma se transforma en hecho generador de obligaciones, que no es otra cosa, que la generación de sanciones, además que la buena fe no es simplemente la actuación del particular sin dolo, sino que requiere además un mínimo actuar con prudencia y cuidado, es decir, sin culpa, como lo expone la Corte en esta misma sentencia.

En este sentido, la buena fe no consiste simplemente, en un actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio a otro. El concepto involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. En materia civil, como es sabido, la culpa grave se asimila a dolo y es fuente de responsabilidad civil. Y en materia penal, existen delitos que pueden cometerse a título de culpa. De donde se concluye que la carencia de diligencia y cuidado en el cumplimiento de las propias obligaciones y, en general, en el actuar humano, desvirtúa el principio de buena fe y es fuente de obligaciones y de responsabilidad jurídica.

Ahora bien, la buena fe en materia tributaria también se materializa en la expedición de las normas de carácter impositivo por parte del legislador, pues nuestra Constitución Política reafirma que “las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad. (...) El Estado no puede modificar la tributación con efectos retroactivos,

con perjuicio de los contribuyentes de buena fe (...)” (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio, 2012)

No obstante, la regla de la irretroactividad de la norma tributaria no es absoluta, pues se podrá ignorar en los casos que las normas tributarias sean beneficiosas para el contribuyente, en este sentido la Corte Constitucional en sentencia C 785 del 2012, establece:

En aquellos eventos en los cuales se disponen modificaciones que resultan benéficas para el contribuyente (...) si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas en forma general, si puede aplicarse la retroactividad (...). (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio, 2012)

La buena fe en materia tributaria, aplica de igual manera en aquellos eventos en los cuales la Administración actúa en sede territorial, es decir, cuando sea determinante de los impuestos que no son de naturaleza nacional, pues en éstos los contribuyentes de igual manera actúan de buena fe y todo beneficio que se aplique a cualquier tributo territorial se le debe reconocer efectos jurídicos a todos, los entes territoriales deben adoptar un mínimo de conciencia social al momento de generar los tributos a los cuales las personas de dicho territorio estarán sometidos, esto obliga a que los gobernadores o alcaldes, según sea el caso, prevean la situación económica de su pueblo al momento realizar cambios en los tributos, esto es determinado en sentencia del 14 de marzo de 2019, del Consejo de Estado, Sección Cuarta, radicado 13001-23-31-002-2011-00342-01 del consejero ponente, Milton Chaves García, el cual manifiesta que en los casos en que la autoridad tributaria municipal establezca un periodo de causación del impuesto distinto al definido por el legislador y, con fundamento en esa norma territorial, los obligados declaren y paguen el impuesto, debe reconocérsele efectos jurídicos a sus liquidaciones, pues se trata de una actuación de buena fe. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejero ponente Milton Chaves García., 2019)

La buena fe, es una premisa inherente a las relaciones públicas si la administración no es coherente con sus propios actos, violenta el principio de buena fe, tal como lo

establece la sentencia del 10 de octubre de 2018, del Consejo de Estado, Sección Cuarta, radicado 54001-23-33-000-2013-00021-01, consejera ponente Stella Jeannette Carvajal Basto.

En esas condiciones, la autoridad fiscal, al expedir la Resolución 20120309000213 del 31 de agosto de 2012, incurrió en la prohibición de obrar en contra de sus propios actos - «*venire contra factum proprium non valet*»-, y violó los principios de buena fe y de seguridad jurídica, pues ordenó continuar la ejecución de obligaciones expresamente excluidas por un acto anterior, como lo es la Resolución 228 del 16 de abril de 2012; en este punto la Corporación precisó que la prohibición señalada consiste en que no es lícito hacer valer un derecho en contradicción con una conducta anterior, lo cual tiene una clara aplicación jurisprudencial, pero además goza de un particular valor normativo en la medida en que está fundada en la buena fe, la cual el ordenamiento erige como principio de derecho que irradia todas las relaciones jurídicas, como ética media de comportamiento exigible entre los particulares y entre éstos y el Estado». Así mismo, el principio de no ir contra actos propios «funge como la concreción de los principios de seguridad jurídica y buena fe, los cuales, sí están expresamente consagrados en la Carta Política, artículos 1º y 83, respectivamente. Por tanto, la defraudación de la confianza legítima implica una violación directa de la Constitución. (Consejo de Estado, Sección Cuarta - Magistrada ponente Stella Jeannette Carvajal Basto, 2018)

Sobre el actuar conforme a los actos propios no se encuentra regulado en la Constitución Política de Colombia, la misma es un desarrollo del principio de buena fe, tal como lo establece el Consejo de Estado en su Sección Cuarta en sentencia del 1 de agosto de 2018, con radicado 13001-23-31-000-2012-00408-01 y ponencia de Stella Jeannette Carvajal Basto, en la cual se determina:

(...) Si bien es cierto, dicho principio (no ir contra actos propios) no encuentra consagración constitucional expresa, jurisprudencialmente ha sido ampliamente decantado que funge como la concreción de los principios de seguridad jurídica y buena fe, los cuales, sí están expresamente consagrados en la Carta Política, artículos 1º y 83, respectivamente. Por tanto, la defraudación de la confianza legítima implica una violación directa de la Constitución. (Consejo de Estado, Sección Cuarta - Magistrada ponente Stella Jeannette Carvajal Basto, 2018)

En ese contexto, como la administración no resolvió en tiempo el recurso de reconsideración, se concluye que se configuró el silencio administrativo positivo, razón por la cual se revocará el fallo recurrido.

Como podemos observar, la buena fe en materia tributaria conlleva un principio de vital aplicación, tanto al momento de la expedición de las normas de carácter impositivo, como en la defensa del contribuyente ante la autoridad fiscal y de la dinámica de su operación comercial contrapuesta con la aplicación sustancial de los tributos.

1.5 La relación jurídica tributaria en el procedimiento administrativo.

La relación jurídica – tributaria, es un vínculo jurídico obligacional surgidas de las normas tributarias, como lo es el Estatuto Tributario, que permite la delimitación del sujeto activo y el sujeto pasivo, cuando la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo es obligada a la otra parte.

Para Giannini en su libro “Instituciones de derecho tributario” la define como una relación jurídica especial surgida entre el estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias, estas relaciones de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los que corresponden obligaciones, positivas y negativas, así como derechos , de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso (Giannini, 1957, pág. 28)

Dicho lo anterior, se puede decir que la relación jurídica- tributaria es el vínculo que tiene el estado (entidad pública) y el contribuyente, el estado sujeto activo al imponer una obligación contenida en la Ley y el contribuyente sujeto pasivo de cumplir con ella en los términos establecidos por la norma, este vínculo jurídico cuyo principal objeto es el tributo.

Según el doctrinante Jarach (1996) define la relación jurídico tributaria sustancial como el nexo o vínculo jurídico de carácter personal que surge, cuando se produce la situación descrita hipotéticamente en la norma (hecho punible), entre el estado u otra entidad pública que en consecuencia tiene el derecho – deber de exigir la prestación tributaria (sujeto activo) y la persona a cuyo cargo a puesto la Ley el pago de dicha prestación (sujeto pasivo) (Jarach,1996, Pág. 160-163)

Cuando se habla de la relación jurídica tributaria hacemos referencia a la relación jurídica de derecho público, entre la persona y la administración pública y como la Ley general tributaria es el eje central del ordenamiento tributario, la cual regula las relaciones entre entidades públicas del tributo y los contribuyentes.

Hay dos clases de relación jurídica tributaria que son la formal y la sustancial; la relación jurídica tributaria sustancial según el consejo de estado mediante Auto del 20 de mayo de 1994, expediente 5457 señaló:

La relación jurídico – tributaria comprende, además de la obligación tributaria sustancial, cuyo objeto es el pago del tributo, una serie de deberes y obligaciones de tipo formal (...) (Consejo de Estado, 1994)

De igual manera, el Estatuto Tributario en su artículo 1 establece que;

El origen de la obligación sustancial se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y ella tiene por objeto el pago del tributo

Frente a lo anterior, la obligación tributaria sustancial nace de una relación jurídica que tiene origen en la Ley “Estatuto Tributario” y consiste en el pago que realiza el contribuyente al estado, es de ahí que se desprende los elementos que son el hecho generador, sujeto activo, sujeto pasivo base gravable y tarifa.

Según el estatuto tributario el hecho generador es el presupuesto establecido por la ley, el sujeto pasivo el acreedor de la obligación tributaria, el sujeto pasivo el deudor de la obligación tributaria, la base gravable es la magnitud o mediación del hecho gravable y la tarifa que es el porcentaje aplicado a la base gravable, seguidamente, el Auto del 20 de mayo de 1994, expediente 5457 expresa que la Obligación tributaria formal comprende

prestaciones diferentes de la obligación de pagar el impuesto; consiste en obligaciones instrumentales o deberes tributarios que tienen como objeto obligaciones de hacer o no hacer, con existencia jurídica propia, dirigidas a buscar el cumplimiento y la correcta determinación de la obligación tributaria sustancial, y en general relacionadas con la investigación, determinación y recaudación de los tributos. Entre las obligaciones formales se pueden citar la presentación de las declaraciones tributarias, la obligación de expedir factura y entregarla al adquirente de bienes y servicios, la de llevar la contabilidad, la de suministrar información ocasional o regularmente, la de inscribirse como responsable del impuesto sobre las ventas, etc. (Consejo de Estado, 1994)

La obligación jurídico tributaria formal en pocas palabras es aquel proceso o procedimiento que un contribuyente debe realizar ante el estado para cumplir con su obligación, como por ejemplo el pago del impuesto vehicular, el cual es un impuesto nacional.

1.6 Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria.

La naturaleza jurídica de la relación jurídico-tributaria radica en la relación de derecho, en donde es menester el respeto por las garantías tributarias, a diferencia de otras ramas del derecho ya sea del derecho penal no interesa como tal si se respetan las garantías tributarias lo importante para esta rama es las garantías de las personas inmersas en una investigación penal.

Para el doctrinante Jarach en su libro “Curso superior de derecho tributario” expresa que la naturaleza y estructura de la relación tributaria puede ser adecuadamente comprendidas si se le compara por un lado con la relación jurídica del derecho penal y por otro lado con la relación jurídica obligacional del derecho privado (Jarach, 1969, pág. 153)

Es claro entonces que la relación jurídico tributaria es muy diferente a la relación jurídica del derecho penal y del derecho civil, pues cada una tiene diferencias con las demás, pero eso no quiere decir que sea totalmente diferentes, si analizamos la relación

jurídica del derecho penal encontramos que en ambas materias se trata de la rama del derecho público, en donde su principal principio es el principio de legalidad, para el derecho tributario es (*nullum tributum sine legem*), para el derecho penal es (*nullum crimen nulla poena sine previa lege*).

Según el Consejo de estado, Sala de consulta y servicio civil manifiesta que el principio de legalidad de los tributos predica que solamente el legislador ordinario, salvo algunas excepciones que establece la Constitución, está facultado para crear tributos. Este principio supone que tanto los contribuyentes como las autoridades administrativas y judiciales, al cumplir sus obligaciones, exigir sus derechos o ejercer sus potestades en relación con la determinación, liquidación, declaración, pago y recaudo de los tributos, entre otros aspectos, deben sujetarse a los mandatos de la ley, por lo cual no pueden modificar, sustituir, adicionar, corregir ni, en forma alguna, tergiversar o alterar lo dispuesto por el legislador (Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, 2018)

Por su parte, referente a la relación jurídica en el derecho penal la sentencia C-820 del 2005 expresa que el principio de legalidad penal constituye una de las principales conquistas del constitucionalismo pues constituye una salvaguarda de la seguridad jurídica de los ciudadanos ya que les permite conocer previamente cuándo y por qué “motivos pueden ser objeto de penas ya sea privativas de la libertad o de otra índole evitando de esta forma toda clase de arbitrariedad o intervención indebida por parte de las autoridades penales respectivas. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrada ponente, Clara Inés Vargas Hernández., 2005)

Por lo anterior, se encuentra que hay un elemento fundamental que presentan en común tanto la relación jurídica tributaria como la relación jurídica del derecho penal, es el principio de legalidad, pues su principal protección es salvaguardar la seguridad jurídica del ciudadano y sujetándose al cumplimiento de la Ley.

Referente a la relación jurídico-tributaria y la relación jurídica del derecho civil, es claro que hay una relación toda vez que en este caso el objeto es la prestación de una suma de dinero, es decir, una obligación de dar.

Aclaradas las diferencias y similitudes de las relaciones jurídica tributarias con las otras ramas del poder público, se puede decir que la naturaleza de la relación jurídico-

tributaria radica en la protección de las garantías tributarias que establece la Ley, pues si estas no estuvieran como bien lo define el principio de legalidad, no podrían imponerse tributos a ninguna persona ya sea natural o jurídica.

Lo anterior, deja claro que la relación jurídica tributaria es una relación de derecho por el principio de legalidad, es de carácter personal y obligacional, el cual comprende derechos y obligaciones tanto al sujeto activo (estado o entidades públicas) como al sujeto pasivo.

1.6.1 Elementos de la relación jurídica tributaria en el procedimiento administrativo.

El Congreso de la República para poder diferenciar quienes hacen parte de la relación jurídico-tributaria en el procedimiento administrativo, estableció dentro de la Ley cuales eran los elementos que la contenía, es por esa razón que el Estatuto Tributario, diferencio de manera particular los elementos que debe contener toda obligación tributaria, entre ellos están;

- Sujeto pasivo
- Sujeto activo
- Hecho generador
- Hecho imponible
- Causación
- Base gravable
- Tarifa

Tal como lo expreso el Consejo de estado, Sala de lo Contencioso Administrativo Sección cuarta, German Ayala Mantilla en providencia del 14 de julio de 2000; al manifestar que el principio de legalidad, especialmente en sus componentes de “reserva de ley” y de certeza tributaria, implica que al legislador le compete fijar directamente y de manera clara y precisa los elementos esenciales de los tributos, que de

acuerdo con la doctrina y la jurisprudencia son: el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa, pues estos elementos se encuentran expresamente reconocidos en el artículo 338 de la Constitución en cuanto dispone que “la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta., 2000)

Según el Estatuto Tributario en su artículo 792 los sujetos pasivos son; los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial

Ahora bien, según Matías Cortes Domínguez en su libro “Los sujetos de la obligación tributaria” establece que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el realizador del hecho imponible, y que por lo tanto este es el obligado a soportar las consecuencias de esa acción.

De los anteriores apartados, se puede decir que el sujeto pasivo al ser el obligado de pagar el tributo dentro de los términos establecidos por la Ley tiene la obligación legal de pagar el impuesto y al no cumplir con ella responderá por las consecuencias jurídicas que en ella se realizase, como por ejemplo la imposición de sanciones e intereses entre otros.

Ahora, con relación al sujeto activo según el doctrinante Raúl Rodríguez Lobato en su libro “Derecho fiscal” define que el sujeto activo;

Es el estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por la ley. El estado en virtud del *Ius imperium* recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la Ley le otorga el Derecho (Lobato, 2001, págs. 131-134)

Esto quiere decir que el estado al ser el sujeto activo tiene la obligación de exigirle al sujeto pasivo el cumplimiento de las obligaciones, lo que conlleva a que, si se realiza un incumplimiento, este pueda sancionarlos. De igual manera el sujeto activo al ser el

estado puede por medio de delegación trasladarles la obligación a las entidades territoriales como los departamentos y municipios.

Otro de los elementos de la relación jurídica tributaria es el Hecho generador, según el Consejo de Estado Sala de lo contencioso Administrativo, sección cuarta. Sentencia del 4 de junio de 2009 expresa que;

El hecho generador tiene unos elementos que identifican el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. Tiene elementos subjetivos, que se refieren al vínculo que une a una persona o entidad con el elemento objetivo, Así mismo existen elementos temporales y espaciales que se refieren al momento en el que debe producirse el hecho y al lugar donde se realizarse (Consejo de Estado, Magistrado ponente William Giraldo Giraldo, 2009)

Es así como, el hecho generador es el presupuesto establecido por la Ley para tipificar el tributo, lo que conllevaría al nacimiento de una obligación por parte del sujeto activo.

Es claro entonces que la importancia fundamental del hecho generador es el nacimiento de la obligación tributaria, lo que le da participación al sujeto activo pues es el quien por medio del hecho generador obliga al sujeto pasivo de cumplir con lo establecido en las Leyes y normas referente a las obligaciones tributarias.

Siguiendo con los elementos del régimen tributario encontramos el hecho imponible, según el tratadista Guillermo Fino Serrano expresa:

Es el hecho económico considerado por la ley sustancial como elemento factico de la obligación tributaria. Su verificación imputable a determinado sujeto causa el nacimiento de la obligación: en otras palabras, el hecho imponible se refiere a la materialización del hecho generador previsto en las normas. (Serrano, 1999, pág. 132).

Esto quiere decir que el hecho imponible al ser un supuesto previsto en la norma adecua el supuesto jurídico, Es decir, hecho generador de conducta hecho imponible, es la vinculación del sujeto pasivo al sujeto activo.

Siguiendo con los elementos de la relación jurídica tributaria, la causación es el momento específico en que surge o se configuran las obligaciones, según el Estatuto Tributario en su artículo 292 expresa que “La obligación legal del impuesto al patrimonio se causa el 1 de enero de 2019, 1 de enero de 2020 y 1 de enero de 2021”.

Frente a la Base Gravable la Corte Constitucional la ha definido como la magnitud o la medición del hecho gravado, a la cual se le aplica la correspondiente tarifa, para de esta manera liquidar el monto de la obligación tributaria.

Por su parte la Sección Cuarta del Consejo de Estado Sentencia del 14 de julio de 2000 afirma, explica que la Base Gravable es el valor monetario del hecho imponible sobre la cual aplica lo que llamamos tarifa, pues con respecto del concepto de base gravable, la Sala en los fallos 9194 con ponencia del Magistrado Julio Correa Restrepo, reiterado en el proceso 9783 con ponencia del Magistrado Germán Ayala Mantilla, explicó que constituye la dimensión del hecho gravado o de algunos de sus presupuestos, sobre la cual corresponde la aplicación de la tarifa, para lograr la cuantificación individual del monto del impuesto.

Finalmente, se hablará del último elemento de la relación Jurídico Tributaria, tarifa; Según la corte Constitucional en la Sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003 la Tarifa es “La magnitud o monto que se aplica a la base gravable y en virtud de la cual se determina el valor final en dinero que debe pagar el contribuyente”. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente, Eduardo Montealegre Lynett, 2003).

Esto quiere decir que la Tarifa es la cuantificación de la deuda tributaria que se le impone al sujeto pasivo, es por esa razón que esta depende de la base gravable o base imponible, es decir depende de lo que establezca la Ley. Aunado a lo expresado, cabe señalar que las tarifas también pueden expresarse en porcentajes fijos, proporcionales o progresivos (Consejo de Estado, Sala de lo contencioso Administrativo, Sección cuarta del 24 de mayo de 2012).

Una vez analizados los elementos del régimen jurídico tributario, se puede establecer que para que nazca la obligación tributaria, y este sea oponible a los sujetos pasivos, la obligación tiene que estar establecida en la ley, como lo es el Estatuto

Tributario, de igual forma tanto la base gravable como la base imponible exigen a la persona ya sea natural o jurídica acatar la norma y cumplir con su obligación dentro de los términos establecidos por la norma, como lo es la causación, la cual informa desde cuando se causa una obligación, una vez llenada estos requisitos el sujeto activo estado o entidad pública tiene la obligación de imponerle sanciones a los sujetos pasivos que no cumplen con dicha obligación, obligaciones que están determinadas por medio de las tarifas.

1.6.2 Principios de la Relación Jurídica Tributaria en el Procedimiento Administrativo.

La función principal de las autoridades públicas en el marco de un Estado Social de derecho es velar por el respeto y protección de la vida humana (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Alejandro Martínez Caballero., 1995)

Ahora bien, cuando el estado vela por la protección del ser humano, estos tienen una relación solidaria derivándose de unos principios que regulan el sistema tributario, toda vez que como bien se dijo en la sentencia las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, estos principios están contenidos en la constitución política en sus artículos 13, 58, 338 y 363 como lo son la legalidad, igualdad, equidad, eficiencia, progresividad, irretroactividad, unidad de materia y capacidad contributiva.

El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 338 de la Constitución política quiere decir, que el principio de legalidad contempla que si no hay norma que establezca el tributo el estado o las autoridades públicas no pueden obligar al contribuyente a cumplir con una obligación, según el doctrinario Ramón Valdés costa en su libro “*Instituciones de derecho tributario*” expresa que no hay tributo sin ley que lo establezca o más conocido como “*nullum tributum sine lege*”, es decir, que el tributo debe estar contemplado expresamente por la Ley.

Frente al artículo 338 de la C.P el congreso está facultado para crear, modificar, suprimir o aumentar tributos, la sentencia C-1383 del 2003 ha sostenido que el empleo de la facultad reconocida a las autoridades para la creación de cargas impositivas, debe respetar el principio de reserva legal que, expresado en el aforismo “*nullum tributum sine*

lege”, señalando la necesidad de un acto del legislador para la creación de gravámenes, como el respeto al supuesto político de la representación, por virtud del cual, la creación de impuestos va de la mano del consentimiento de la colectividad, que reconoce por esta vía una manera eficaz y necesaria para transferir los recursos que necesita el Estado en cumplimiento de su función. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrada Ponente Clara Ines Vargas Hernández, 2003)

Es claro que, frente a lo anterior, la creación de un tributo es de Ley y que es el congreso el obligado a establecer quienes son los sujetos pasivos, los sujetos activos, las bases gravables y las tarifas que se van a imponer cuando se establece un tributo el ente nacional no establece los elementos del tributo, las entidades territoriales ya sea municipal o departamental, como bien lo establece la norma los pueden establecer, según el principio de autonomía territorial.

La finalidad del principio de legalidad es la protección de la seguridad jurídica y la limitación del poder impositivo del estado.

Siguiendo con los principios de la relación jurídica tributaria, encontramos los principios de equidad, eficiencia y progresividad del tributo, estos principios están contenidos en el artículo 363 de la constitución política que establece; “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”. Esto quiere decir que lo que busca es la justicia y evitar que la norma tributaria sea arbitraria con los contribuyentes que están obligados a cumplirla, que sea eficiente a la hora de cumplir con su trabajo toda vez que a medida que crece su capacidad económica de los sujetos, crece el porcentaje de su riqueza.

La corte constitucional en la sentencia C-643 del 2002 estableció que los principios tributarios;

(...) Estos principios constituyen los parámetros para determinar la legitimidad del sistema tributario y, como ha tenido oportunidad de precisarlo esta Corporación, se predicen del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jaime Córdoba Triviño, 2002)

Es por lo anterior, que estos principios establecen los límites del tributo, que sean justos y equilibrados a la hora de imponerse. Frente a la equidad la Corte constitución estableció que el principio de equidad tributaria es la manifestación del derecho fundamental de igualdad en esa materia y por ello proscribe formulaciones legales que establezcan tratamientos tributarios diferenciados injustificados tanto por desconocer el mandato de igual regulación legal cuando no hay razones para un tratamiento desigual, como por desconocer el mandato de regulación diferenciada cuando no hay razones para un tratamiento igual (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jaime Córdoba Triviño, 2002)

Con relación al principio de eficacia, la corte constitucional ha definido;

El principio de eficiencia implica que debe existir una relación de equilibrio entre los costos que la administración debe asumir para el recaudo del tributo y las sumas recaudadas, es decir, se trata de generar el mayor recaudo al menor costo. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jaime Córdoba Triviño, 2002)

El principio de progresividad según Martín Delgado es “la progresividad ha sido catalogado como una característica esencial del sistema tributario, por cuanto al aumentar la riqueza del contribuyente, aumentan las arcas del Estado” (Pág. 85. Lex Nova. 2008)

La igualdad tributaria, como uno de los principios de la relación jurídica tributaria, busca poner fin al poder del estado, este principio va de la mano con el principio de eficacia, eficiencia y progresividad, el cual evita que el estado sea arbitrario.

Dicho lo anterior, el principio de igualdad de tributo busca proteger a los contribuyentes, exige el mismo trato y busca deshacer las situaciones desiguales o injustificadas.

El principio de capacidad contributiva no es más que la aptitud para ser sujeto pasivo de la obligación, es decir, este principio mira, revisa y analiza si el contribuyente es apto económicamente para responder con las cargas tributarias que impone la ley, lo que implica que no se puede gravar a un sujeto pasivo que no es apto.

Este principio, debe analizar que personas poseen capacidad económica y cuáles no, una vez analizado esto, las que no poseen con dicha capacidad deben ser tratadas con dignidad, respeto y no se les puede imponer cargas tributarias, toda vez que no están con la capacidad de cumplir la obligación. En este sentido ha sostenido la Corte en la sentencia C-209 de 2016:

Es la posibilidad económica de tributar, esto es, “la idoneidad subjetiva, no teórica sino real, en cuanto depende de la fuerza económica del sujeto, para ser llamado a cumplir con el deber de pagar tributos”. Por tanto, llamar a quienes carecen de esa capacidad contributiva a soportar una carga pública resulta contrario a la justicia tributaria, ni es automáticamente equiparable a la capacidad adquisitiva. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jorge Iván Palacio Palacio., 2016)

Finalmente siguiendo con los principios, encontramos el de irretroactividad, según la sentencia C-785 de 2012 expresa que acorde con la Constitución, el ordenamiento jurídico tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Además, la Carta sostiene que las leyes tributarias no pueden ser aplicadas con retroactividad”, (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio, 2012)

Para la Corte Constitucional el principio de irretroactividad debe brindar seguridad y estabilidad jurídica a los contribuyentes, sujetos pasivos, toda vez que está prohibido que una Ley tenga efectos jurídicos con anterioridad a la promulgación de una Ley.

A manera de conclusión, el principio de confianza legítima establece que las autoridades públicas no deben hacer cambios intempestivos en sus decisiones y sus comportamientos administrativos, ya que dichas acciones irían en contra de los administrados y a su vez llevarían al traste con el principio de seguridad jurídica, ahora bien, el principio antes mencionado funciona entonces como un límite a las actividades de las autoridades públicas, donde la administración al alterar las reglas de juego de los administrados, debe permitirle al ciudadano ajustar sus actuaciones a dicho cambio.

Frente a lo anterior, se puede decir, que el alcance de la confianza legítima va ligada a que las administraciones públicas, deben otorgarle al ciudadano un periodo de

transición para que ajusten su comportamiento a una nueva situación jurídica, es decir, el estado se encuentra en la obligación de proporcionarle al afectado (contribuyente) un plazo razonable para adaptarse y entender los cambios, esto con el fin de salvaguardar el principio de confianza legítima.

Ahora bien, el alcance de la confianza legítima, particularmente con el procedimiento administrativo sancionatorio tributario, deben ir muy ligados, toda vez que la administración pública tiene el deber de poner en la balanza la protección de la confianza legítima del contribuyente, frente al interés de la administración en cambiar la dirección o rumbo de una actuación administrativa, donde el contribuyente confía en que la administración pública va actuar de manera diferente, respetando la buena fe, confianza y seguridad del contribuyente.

Finalmente, el alcance del principio de confianza legítima en materia jurídica-tributario, es el que más ligado está, toda vez que protege cualquier modificación, que el legislador pretenda hacer, puesto que, el estado debe proporcionarle al afectado tiempo y medios que le permitan adaptarse a la nueva situación, es decir, según la corte constitucional en su sentencia C-235/2019 expresa:

- I. Que haya un periodo de transición.
- II. Que no se establezcan barreras o trabas para que los afectados ajusten su comportamiento a lo prescrito por la nueva norma.
- III. Que el beneficio tributario no sea derogado durante el lapso en que está corriendo el término para que los contribuyentes gocen de él.

Por ello, en aras de determinar el ámbito de protección de la confianza legítima se debe analizar la proporcionalidad de la afectación, sin desconocer la libertad de configuración jurídica de que dispone el Congreso y la potestad que este tiene para determinar la oportunidad y conveniencia de las reformas que aprueba.



CAPÍTULO II.

2. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO DE CARA AL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA.

SUMARIO

(II.I) Procedimiento Administrativo Sancionatorio en materia Tributaria **(II.II)** Principio Fundamentales que Regulan el Procedimiento Administrativo Sancionatorio. **(II.III)** Aplicación del Principio de Confianza Legítima en el Procedimiento Administrativo Sancionatorio en Materia Tributaria.

El segundo capítulo se centrará en abordar el procedimiento administrativo sancionatorio tributario de cara al principio de confianza legítima, en este sentido se realizará un análisis de los conceptos, alcance, principios y pronunciamientos jurisprudenciales que envuelven dicho tema. De esta manera se busca dejar claridad al lector de que es el procedimiento administrativo sancionador y como el Estado ejerce poder punitivo como potestad dada por la constitución y la ley, de igual manera busca, brindarle garantías al ciudadano para enfrentar y defenderse de la administración, dando cumplimiento a principios constitucionales propios como el debido proceso o la legalidad, además que busca la agilidad para el Estado, al buscar que sus mandatos sean cumplidos a cabalidad.

2.1 El Procedimiento Administrativo Sancionatorio en Materia Tributaria.

El concepto del procedimiento administrativo sancionatorio, para la jurisprudencia obedece a dos principios principales que hacen que este tipo de sanción sea efectiva, se logran evidenciar dos componentes principales, a) potestad legislativa de determinar procedimientos administrativos y b) derecho sancionador.

Los anteriores han tenido un desarrollo conceptual desde la Corte Constitucional, en el entendido que la potestad legislativa “en el marco de los sistemas democráticos de derecho, la ley expresa una concepción colectiva de la voluntad de la sociedad, en cuya concertación participan los representantes del pueblo, con el fin de determinar las limitaciones a los derechos y a las libertades públicas, mediante el establecimiento de regulaciones en sectores y mercados específicos. En el ámbito del derecho sancionatorio, el cual forma parte de la capacidad punitiva del Estado o *ius puniendi*.

El principio de legalidad desempeña una función esencial orientada a que el ejercicio del poder se supedita en todo a la ley vigente al momento de ocurrencia de los hechos constitutivos de infracción al ordenamiento.” de esta manera se faculta al congreso a expedir leyes que si bien se dirigen a cumplir los fines del Estado, pueden menguar los principios que se tiene frente al *ius puniendi*, respetando el núcleo de tales principios, de esta manera se logra evidenciar que el comportamiento de la administración obedece a los principios señalados por cuanto la única manera en la que el Estado puede someter a sus habitantes a penalidades es basado en el principio de legalidad y debido proceso integrantes de esa potestad.

El procedimiento administrativo sancionatorio tiene dos (2) componentes, la vertiente proveniente del derecho administrativo que se genera de esa potestad que tiene el Estado para llevar a cabo diferentes procedimientos dentro de su misma jurisdicción y con ella la del poder de sancionar sin necesidad de que un juez lo ordene. En la sentencia C-818 de 2005 la Corte Constitucional definió el derecho sancionador manifestando que se pretende garantizar con ello la preservación y restauración del ordenamiento jurídico, mediante la imposición de una sanción que no sólo repruebe, sino que también prevenga la realización de todas aquellas conductas contrarias al mismo. Se trata, en esencia, de un poder de sanción ejercido por las autoridades administrativas que opera ante el

incumplimiento de los distintos mandatos que las normas jurídicas imponen a los administrados y aún a las mismas autoridades.

Como podemos ver el procedimiento administrativo sancionador, busca preservar y restaurar el ordenamiento jurídico a través de las entidades administrativas, buscando sancionar a la acción indebida u omisión de los deberes u obligaciones legales a las cuales están sometidos. El artículo 637 del Estatuto Tributario, expone que las sanciones en materia tributaria pueden imponerse mediante resolución independiente o en las liquidaciones oficiales, generando en el administrado también una obligación y presión para cumplir con los mandatos establecidos. Ahora bien, el principio del debido proceso como lo expresa el Consejo de Estado en su sala cuarta, en la que predica que la sanción administrativa que se impone a quien incumple el deber constitucional de tributar goza de ciertas prerrogativas en beneficio de la administración, toda vez que esa facultad es un instrumento que permite la realización de la naturaleza misma del Estado, de tal forma que los derechos y garantías de los ciudadanos se atenúan o matizan en relación con las garantías máximas del derecho penal. Además, no se puede olvidar que uno de los principios que gobiernan el sistema tributario es el de eficiencia, según el cual el Estado debe recaudar los impuestos con el menor costo administrativo posible, a fin de que la cantidad de dinero retirada a los contribuyentes sea casi la misma que la que entra al tesoro del Estado, por lo cual, los procedimientos sancionatorios tributarios deben ser ágiles y lo menos onerosos posibles. (Consejo de Estado, Sala Cuarta, 2001)

Así las cosas, el procedimiento administrativo sancionador en materia tributaria contempla los principios que son inherentes a todos los procedimientos penalizadores, como en materia penal, empero, en virtud de ciertas prerrogativas que se le concede al legislador y que por ende tiene la administración pública, los principios pierden un poco de rigidez al momento de la aplicación de la sanción.²

² “... el legislador puede, entre otras, presumir que la persona sancionada es culpable por la comisión de la infracción por la que se le investiga y reglamentar las condiciones en las que se podrá presentar prueba en contrario; prescribir que el requisito para la Administración de Impuestos cumpla con carga probatoria inicial de demostrar que la conducta del investigado causó un daño, sin que sea necesario demostrar culpa” Op Cit 52pg

Para Omar Mejía, la definición de derecho sancionador es,

Un conjunto normativo de disposiciones reguladoras de la actividad Administrativa, que tienen como finalidad coadyuvar al cumplimiento de las tareas estatales que establecen como consecuencia de su infracción, la imposición de una sanción administrativa con observancia de los principios establecidos constitucionalmente (Mejía Patiño, 2013)

Como se puede notar de lo anterior, el procedimiento administrativo sancionatorio busca la pena por el actuar negligente u omisivo, ello debido que para el legislador el recaudo de impuestos es de vital importancia para el sostenimiento del Estado y el desarrollo de los fines de éste. No obstante, ello no implica que la administración tributaria pueda mediante acuerdos u ordenanzas conseguir el mayor nivel de tributación.

Ahora bien, la Corte Constitucional ha admitido que en ámbito tributario, cuando la sanción es monetaria el legislador puede, establecer: (i) presumir que la persona sancionada es culpable por la comisión de la infracción por la que se le investiga y reglamentar las condiciones en las que se podrá presentar prueba en contrario; (ii) prescribir que el requisito para la imposición de la sanción tributaria consiste en que la administración de impuestos cumpla con la carga probatoria inicial de demostrar que la conducta del investigado causó un daño, sin que sea necesario demostrar la culpa; (iii) presumir que el comportamiento del que cometió un error en su declaración tributaria que luego pretende corregir, fue negligente.

Como vimos anteriormente el poder sancionador del Estado se ve limitado y determinado su alcance por el legislador, quien a su vez cuenta con un control constitucional mediante los principios que rigen la función pública y en particular por mandatos organizadores del sistema tributario, estudiados y determinados por la labor de las Altas Cortes.

Así entonces, es necesario desarrollar la principalística aplicable en este procedimiento, como más adelante se hará, pues es ahí donde se limita el alcance constitucional del mismo.

2.2 Principios Fundamentales que Regulan el Procedimiento Administrativo Sancionatorio.

En el título XII del régimen económico y de la hacienda pública, capítulo cuarto de la distribución de recursos y de las competencias, de la constitución política en su artículo 363, establece cuales son los principios que rigen el sistema tributario y de ellos se desprenden otros que veremos a continuación.

Es importante tener en cuenta que, en materia tributaria, por lo menos en materia sustancial, encontramos una pluralidad de principios, especialmente constitucionales, los cuales han sido desarrollados por la Corte Constitucional en especial en la sentencia C - 506 de 2002, en la cual se determina que a la Administración Pública compete recaudar los tributos destinados a la financiación de los gastos públicos, donde debe observar no sólo los principios generales que gobiernan el recto ejercicio de la función pública, sino también y especialmente los de equidad, eficiencia y progresividad del sistema tributario. El mecanismo además resulta proporcionado de cara a los derechos de los asociados, pues el principio de legalidad del tributo y la aplicación de las garantías del debido proceso a la actividad sancionatoria de la Administración permiten armonizar la necesidad pública de pronta y completa recaudación de los tributos, con los derechos de defensa, contradicción, legalidad de la falta y de la sanción, etc. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Marco Gerardo Monroy Cabra, 2002).

Como puede notarse, en materia tributaria se encuentran varios principios, pero en el régimen sancionatorio, los principales son aquellos que garantizan el debido proceso, tales como el derecho de defensa y contradicción, el de la legalidad de la falta y de la sanción (tipicidad). Pues son estos los llamados a garantizar al contribuyente que dentro de un procedimiento no se comentan arbitrariedades por parte de la administración y que esta potestad sancionatoria tenga un límite en pro del derecho fundamental al debido proceso.

De igual forma en la Sentencia T-145 de 1993, del magistrado. Eduardo Cifuentes Muñoz, desarrolla de manera precisa y concreta los principios que rigen y regulan las actuaciones administrativas, derivadas del artículo 29, toda que se hizo extensivo el

derecho al debido proceso a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas. Las garantías mínimas del debido proceso penal son aplicables, con algunas atenuaciones, a las actuaciones administrativas sancionatorias. En dicha materia, la estimación de los hechos y la interpretación de las normas son expresión directa de la potestad punitiva del Estado, cuyo ejercicio legítimo debe sujetarse a los principios mínimos establecidos en garantía del interés público y de los ciudadanos, entre ellos, los principios de legalidad, imparcialidad y publicidad, la proscripción de la responsabilidad objetiva - *nulla poena sine culpa* -, la presunción de inocencia, las reglas de la carga de la prueba, el derecho de defensa, la libertad probatoria, el derecho a no declarar contra sí mismo, el derecho de contradicción, la prohibición del *non bis in idem* y de la analogía *in malam partem*, entre otras.

Pasemos entonces a desarrollar los principios aplicables en procedimiento sancionatorio en el siguiente cuadro sustraído de la Sentencia C-034 de 2014 de la Honorable Corte Constitucional:

Principio	Concepto	Sentencia
Debido proceso,	Principio consignado en la carta magna, artículo 29 constituye un avance significativo en la defensa del ciudadano y en la racionalización de los procedimientos administrativos sancionatorios o no, susceptibles de ser cobijados con la aplicación de este derecho, lo anterior significa que las actuaciones administrativas se adelantarán de conformidad con las normas de procedimiento y competencia establecidas en la Constitución y la ley, con plena garantía de los derechos de representación, defensa y contradicción.	Sentencia N 76001-23-31-000-1996-02184-01(14157) del 10 de noviembre de 2005. CP ALIER EDUARDO HERNANDEZ ENRIQUEZ. Consejo de Estado.
	El artículo 13 de la Constitución Política regula dos dimensiones del derecho a la igualdad: (i) La formal o ante la ley, que se fundamenta en que todas las personas nacen libres e iguales ante la ley, y por ende deben recibir la misma protección y trato de las autoridades, y gozar de los mismos derechos, libertades y oportunidades sin ninguna clase de discriminación; y la (ii) material o de trato, según la cual el Estado debe adoptar medidas positivas para superar las desigualdades de grupos que	Sentencia del 18 de noviembre del 2015 CP WILLIAM HERNANDEZ GOMEZ. Consejo de Estado.

Igualdad,	históricamente han sido discriminados, y de aquellas personas que se encuentran en una situación de debilidad manifiesta.	Radicado censurado por la corporación.
Imparcialidad,	La imparcialidad e independencia judicial, como objetivos superiores, están orientadas a garantizar que las actuaciones se ajusten a los principios de equidad, rectitud, honestidad y moralidad, sobre los cuales descansa el ejercicio de la función pública, artículo 209 de la Constitución Política, lo anterior significa que las autoridades deberán actuar teniendo en cuenta que la finalidad de los procedimientos consiste en asegurar y garantizar los derechos de todas las personas sin discriminación alguna y sin tener en consideración factores de afecto o de interés y, en general, cualquier clase de motivación subjetiva.	Sentencia N 11001-03-25-000-2005-00012-01(IMP)II del 21 de abril de 2009. CP. VICTOR HERNANDO ALVARADO ARDILA. Consejo de Estado.
Buena fe,	La buena fe no consiste simplemente, como equivocadamente lo concibe el demandante, en un actuar desprovisto de dolo, o de intención positiva de irrogar un perjuicio a otro. El concepto involucra también el conducirse sin culpa, esto es, con un mínimo de prudencia, de atención, de cuidado, a fin de evitar tal perjuicio. En materia civil, como es sabido, la culpa grave se asimila a dolo y es fuente de responsabilidad civil. Y en materia penal, existen delitos que pueden cometerse a título de culpa. De donde se concluye que la carencia de diligencia y cuidado en el cumplimiento de las propias obligaciones y, en general, en el actuar humano, desvirtúa el principio de buena fe y es fuente de obligaciones y de responsabilidad jurídica.	Sentencia C-054/99
	<p>“Uno de los principios esenciales comprendidos en el artículo 29 de la Constitución Política es el principio de tipicidad, que se manifiesta en la “exigencia de descripción específica y precisa por la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, de las conductas que pueden ser sancionadas y del contenido material de las sanciones que puede imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras.” [8]</p> <p>Para que se pueda predicar el cumplimiento del contenido del principio de tipicidad, se habrán de reunir tres elementos, a saber:</p>	

Principio de tipicidad	<p>(i) Que la conducta sancionable esté descrita de manera específica y precisa, bien porque la misma esté determinada en el mismo cuerpo normativo o sea determinable a partir de la aplicación de otras normas jurídicas;</p> <p>(ii) Que exista una sanción cuyo contenido material este definido en la ley;</p> <p>(iii) Que exista correlación entre la conducta y la sanción;”</p>	Sentencia C-404 de 2001.
Presunción de inocencia.	<p>Igualmente, el hecho de que la administración al adelantar el procedimiento sancionatorio en materia cambiaria no tenga que entrar a demostrar elementos de orden subjetivo relacionados con la conducta del infractor no quiere significar que a éste se le esté desconociendo su presunción de inocencia, pues ha quedado establecido que aquella no puede proceder a la imposición de sanciones económicas sin que previamente haya adelantado un trámite en el cual, quien ha violado el régimen de cambios tenga la oportunidad de expresar las razones por las cuales considera que no es responsable de la infracción que se le endilga. No sobra recordar que sobre el particular la jurisprudencia ha expresado que “la presunción de inocencia sólo puede ser desvirtuada mediante una mínima y suficiente actividad probatoria por parte de las autoridades represivas del Estado. Este derecho fundamental se profana si a la persona se le impone una sanción sin otorgársele la oportunidad para ser oída y ejercer plenamente su defensa”.</p>	Sentencia T-490 de 1992

Ahora bien, los anteriores principios son propios de la función pública y son traídos por la Ley 1437 de 2011, pero también es importante traer la principalística propia del actuar procesal, en especial aquella necesaria para aplicar el derecho, pues éste no es solo un ejercicio de lectura de normas, sino de un alcance de interpretación, principios que aplican tanto en materia judicial como procedimental.

Como fue mencionado anteriormente el derecho sancionador no se limita al derecho disciplinario y al derecho penal., más bien, como lo ha señalado la jurisprudencia, este derecho comprende un sistema complejo de situaciones que recubre diferentes

ámbitos con características específicas, pero siempre sometido a unos principios de configuración claros, destinados a proteger las garantías constitucionales ligadas al debido proceso.

Uno de estos principios es el principio *pro homine*, el cual es; un criterio hermenéutico que informa todo el derecho de los derechos humanos, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o a su suspensión extraordinaria. Este principio coincide con el rasgo fundamental del derecho de los derechos humanos, esto es, estar siempre a favor del hombre. (Corte Constitucional de Colombia, 2006)

Tenemos entonces que el principio *pro homine*, el cual ha sido desarrollado por la Corte Constitucional y el Consejo de Estado, tiene un alcance de derecho humano y de norma de IUS COGENS, vale la pena traer la sentencia SU - 498 de 2016, donde la Corte Constitucional determinó:

Ahora bien, en cuanto al principio *pro homine* es necesario recordar que éste impone que entre los posibles análisis de una situación se privilegie el más garantista y el que permita la efectividad del derecho fundamental. Dicho principio ha sido ampliamente desarrollado por la jurisprudencia constitucional y se ha reconocido como criterio en la hermenéutica jurídica en los casos en los que se acepte más de una interpretación de una norma. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrada Ponente Gloria Stella Ortiz Delgado, 2016)

Es de vital importancia traer a colación la más reciente sentencia del Consejo de Estado, Sección Tercera Sala Plena, con ponencia del magistrado Jaime Enrique Rodríguez Navas, del 1 de agosto de 2019, radicado 05001-23-33-000-2018-00342-01 (62009), en la cual se unificó el criterio del Alto Tribunal en la contabilización del término de caducidad en las acciones de controversias contractuales, resolviendo un problema jurídico de varias interpretaciones, diciendo:

En este sentido, esta Corporación, en todas sus secciones y en relación con buena parte de los medios de control, ha aplicado los principios *pro actione*, *pro damato* y *pro homine* como criterios ilustradores de la interpretación judicial más adecuada en el análisis de la presentación oportuna de la demanda. Son estos los criterios para atemperar la aplicación inmediata de los términos de caducidad, sobre todo en etapas tempranas del proceso (v.gr. admisión de la demanda). (Consejo de Estado, 05001-23-33-000-2018-00342-01 (62009))

Vale decir que, estas pautas de interpretación desarrollan supuestos diferenciados. El principio *pro homine* es un criterio hermenéutico propio de los sistemas de protección y garantía de eficacia de los derechos humanos y, como tal, constituye un parámetro para la aplicación de normas procesales, entendidas como vías de amparo a los derechos inalienables de la persona, lo que justifica el empleo de una interpretación más favorable a su materialización. De modo que, bajo este criterio, el intérprete “debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos protegidos e, inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria”

El principio *pro actione o pro proceso* es un criterio de interpretación favorable al acceso a la administración de justicia y expresa el principio de primacía de la realidad sobre las formas. Bajo esta fórmula, si en el caso concreto existe duda u oscuridad en la aplicación de normas adjetivas deberá prevalecer aquella que posibilite la discusión judicial del asunto.

Mientras que el principio *pro damato* pertenece al ámbito de los procesos encaminados a la reparación de daños, auxilia a quienes acuden al trámite judicial en calidad de víctimas de estos y, en palabras de la jurisprudencia, “pretende evitar que las circunstancias específicas que rodean cada caso en particular puedan llegar a restringir el derecho de acceso a la administración de justicia cuando no se tiene certeza sobre la configuración de rechazo pertinente.

Los anteriores principios, tienen una íntima relación con el derecho Acceso a la Administración de Justicia, en este sentido, el Consejo de Estado manifestó que el acceso

a la administración de justicia tiene tres pilares que lo conforman, a saber, la posibilidad de acudir y plantear el problema ante el juez competente, que el problema planteado sea resuelto y que tal decisión se cumpla de manera efectiva. Esta potestad no es absoluta, pues se encuentra limitada por las garantías constitucionales y debe ser ejercida de acuerdo con la naturaleza de la acción o recurso respectivo, a fin de asegurar el ejercicio pleno de los derechos de acceso a la administración de justicia y debido proceso. Con fundamento en estos límites corresponde al operador interpretar las normas que regulan el acceso y la intervención de las personas a los juicios y procedimientos. (Sentencia 00386 [2016] C.P. Gerardo Arenas Monsalve (Consejo de Estado))

El CPACA, en su artículo 103, expresa que el proceso contencioso administrativo no es un fin en sí mismo, sino un instrumento cuya finalidad consiste en garantizar la eficacia de los derechos y preservar el orden jurídico, teniendo como máxima la sumisión de la administración pública, en todas y cada una de sus expresiones, al derecho.

Finalmente, es importante resaltar que el principio de confianza legítima hace parte de esta principalística que cobija y protege el procedimiento administrativo sancionatorio, en especial el que rige en materia tributaria o impositiva, el cual pasaremos a desarrollar al detalle.

2.3 Aplicación del Principio de Confianza Legítima en el Procedimiento Administrativo Sancionatorio en Materia Tributaria.

La confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio y en materia tributaria, se aplica porque la administración pública al expedir actos administrativos tiene el deber de ceñirse a los postulados de buena fe, confianza y seguridad del contribuyente, la cual se presumirá en todas las gestiones y actuaciones del contribuyente ante la administración pública.

Frente a lo anterior, las administraciones públicas al realizar cambios en las actuaciones administrativas, que afecten los principios fundamentales del contribuyente, Según la jurisprudencia, deben otorgarle al ciudadano un periodo de transición para que

ajusten a su nueva situación jurídica, esto con el fin de salvaguardar el principio de confianza legítima.

Si bien el principio de confianza se desprende del de buena fe, este se ve íntimamente relacionado con la legalidad, toda vez que para que se manifieste este precepto es necesario la existencia de una situación jurídica anterior, la cual la administración pública, no puede por el principio de confianza legítima irse en contravía, sin que el contribuyente no haya tenido el tiempo o los medios de conocerlo.

Retomando la normatividad excluida del proyecto de la Ley 1437 de 2011, donde se establecía que, en virtud del principio de confianza legítima, las autoridades deben amparar a los administrados que, ante cambios bruscos e intempestivos legalmente efectuados, tenían razones objetivas para confiar en la durabilidad de una regulación, y que el cambio súbito de la misma, la cual altera de manera sensible su situación jurídica. En tales casos, la Administración debe proporcionar al afectado el tiempo y los medios necesarios para adaptarse a la nueva situación.

No obstante, a lo anterior; en materia tributaria, el concepto de derechos adquiridos está intrínsecamente vinculado con la garantía de protección de situaciones jurídicas consolidadas, lo cual a su vez está relacionado con el principio de irretroactividad de la ley, según el cual los efectos retroactivos de las leyes en materia tributaria no pueden afectar situaciones ya reconocidas y cuyos efectos se hayan dado bajo una legislación anterior, por lo cual este principio prohíbe en materia de tributos que una ley tenga efectos con anterioridad a su vigencia, salvo que se trate de una disposición más favorable para el contribuyente [Siempre que se trate de tributos de período].” (Corte Constitucional, Sentencia C-878 de 2011)

El artículo 363 de la Constitución Política de Colombia, establece que las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad. La facultad del Legislador de modificar o derogar las normas tributarias no resulta restringida por el principio de irretroactividad de las leyes tributarias y tal atribución debe ejercerse con arreglo a los principios y garantías constitucionales, de equidad y de justicia. (Art. 95-5 C.N.).

Sin embargo, el principio de irretroactividad no se opone al concepto de situación jurídica consolidada, respecto del cual la Corte Constitucional ha precisado que "aun cuando en materia tributaria no se puede hablar de derechos adquiridos, pues estos hacen referencia al derecho privado (art. 58 C.N.), sí debe hablarse de situaciones jurídicas consolidadas, las cuales emanan del principio de legalidad del tributo" posición jurídica que se reitera. (Corte Constitucional, Sentencia C-878 de 2011)

Se concluye entonces que la aplicación del principio de confianza legítima en el procedimiento administrativo sancionatorio en materia tributaria, es esencial toda vez que, si no se aplicara, las administraciones públicas violarían los derechos fundamentales de los contribuyentes, aunque el congreso de la republica tiene la potestad legislativa de determinar el procedimiento administrativo, el cual busca garantizar y proteger los fines del estado frente a incumplimientos del administrado, estos deben siempre ceñirse a los postulados de buena fe y seguridad jurídica, brindándole así al contribuyente la confianza de que las decisiones administrativas están conforme a derecho.

Frente a lo anterior, si se pretende realizar algún cambio, referente a actuaciones administrativas, es obligación de las administraciones públicas, comunicarlo a los contribuyentes, con el fin de que no se vea afectado el principio de confianza legítima, derecho constitucional.

CAPITULO III

3. PROTECCIÓN JURÍDICA DEL CONTRIBUYENTE EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO SANCIONATORIO TRIBUTARIO REFERENTE AL IMPUESTO VEHICULAR.

SUMARIO

(III.I) El impuesto vehicular desde la ley y la jurisprudencia **(III.II)** Concepto y protección jurídica del contribuyente, responsable y declarante del impuesto vehicular. **(III.III)** El Procedimiento Administrativo Sancionatorio derivado del Incumplimiento en la Declaración y pago del Impuesto



Vehicular. **(III.IV)** Actos Administrativos que Expide la Administración Referente al Impuesto Vehicular.
(III.V) Principio de Buena fe y Confianza Legítima en la Expedición de los Actos Administrativos Sancionatorios de la Administración Referente al Impuesto Vehicular.

Este capítulo se centrará en el impuesto vehicular desde la Ley y la Jurisprudencia, se analizará la protección jurídica del contribuyente, declarante y responsable en el impuesto vehicular, como un impuesto auto declarable y se desarrollará el procedimiento administrativo sancionatorio en materia tributaria.

Según Santamaría Pastor la potestad es aquella situación de poder que habilita a su titular para imponer conductas a terceros mediante la constitución, modificación o extinción de relaciones jurídicas o mediante la modificación del estado material de cosas existentes” (Pastor, 1988, pág. 879)

Lo anterior, quiere decir que la potestad habilita a su titular, que en este caso es el estado de imponer según la constitución y la Ley conductas a terceros, esta potestad la tiene el órgano que ejerce control, capacidad legal de hacer cumplir su decisión.

Por su parte la potestad tributaria según Giuliani Fonrouge señala que “la expresión potestad tributaria significa la posibilidad jurídica del estado, de exigir contribuciones con respecto de personas o bienes que se hallan en su jurisdicción” (Giuliani, 1965, págs. 266-267)

Es claro, que el poder tributario es la facultad que tiene el estado de imponerle a los contribuyentes, declarantes y responsables en virtud de la Ley, obligaciones tributarias, es decir, el poder de imponer a la sociedad impuestos y obligaciones fiscales, de ahí lo que llamamos impuesto vehicular.

3.1 El Impuesto Vehicular desde la ley y la Jurisprudencia.

El Impuesto Vehicular es un impuesto creado por la Ley 488 del 24 de 1998

“Por medio de la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las entidades territoriales”, la cual es modificado y adicionada

por la Ley 1819 de 2016, en ella se estableció todo lo relacionado al Impuesto de vehículos automotores, el artículo 138 de la presente Ley, estableció que “Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley. (...)” (República de Colombia, 1998)

Frente a lo anterior, se puede decir que el impuesto vehicular es un impuesto nacional y le corresponde como lo expresa el artículo 139 a los municipios, distritos, departamentos entre otros, la renta del impuesto.

Artículo 139 expresa que;

(...) La renta del impuesto sobre vehículos automotores, corresponderá a los municipios, distritos, departamentos y el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, en las condiciones y términos establecidos en la presente ley. PARAGRAFO. Para los efectos de este impuesto, el departamento de Cundinamarca no incluye el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá (República de Colombia, 1998)

Ahora bien, la misma Ley trajo consigo los artículos 140 al 151, en la cual estableció los elementos de la obligación tributaria, su declaración, pago, administración y control.

A nivel nacional se creó como se expresó anteriormente la Ley 488 de 1998, la cual fue modificada y adicionada por la Ley 1819 de 2016 y el Estatuto Tributario que trajo la definición de los elementos del tributo, la tarifa, la base gravable, fiscalización, recaudo, cobro entre otros, a nivel departamental se han creado múltiples ordenanzas que han regulado la renta, pero desde el 31 de agosto de 2017 hasta la actualidad se creó la Ordenanza 29 de 2017 la cual expresa “por medio de la cual se establece el estatuto de rentas del Departamento de Antioquia” regulada en especial en el título 1 artículos 179 al 199.

Como se estudió en el capítulo II, el impuesto vehicular contiene unos elementos del tributo, el sujeto activo, sujeto pasivo, hecho generador, causación, base gravable y tarifa, contenidos en la Ley, Estatuto Tributario y la Ordenanza.

La Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017, en sus artículos 180, 181, 182, 183, 185, 187 y 188 estableció:

“Artículo 180. El impuesto sobre vehículos automotores constituye una renta cedida de la Nación a los Departamentos.

Artículo 181. SUJETO ACTIVO. La renta del impuesto sobre vehículos automotores corresponderá al Departamento de Antioquia y a los municipios, en las condiciones y términos establecidos en la presente ordenanza y en el departamento radican las potestades tributarias de administración, control, fiscalización, Liquidación, discusión, recaudo, devolución y cobra.

Artículo 182. SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo del impuesto es el propietario o poseedor de los vehículos gravadas.

Artículo 183. HECHO GENERADOR. Constituye hecho generador del impuesto, la propiedad o posesión de los vehículos gravados.

Artículo 185. CAUSACION. El impuesto se causa el 1 de enero de cada año. En el caso de los vehículos automotores nuevos, el impuesto se causa en la fecha de solicitud de la inscripción en el registro terrestre automotor, que deberá corresponder con la fecha de la factura de venta o en la fecha de solicitud de internación y se pagará proporcionalmente por mes o fracción del mes, a partir de esta fecha. En el caso de vehículos que cambien el servicio público, a particular, el impuesto se causa en la fecha de registro ante el tránsito para el cambio de servicio. Igualmente, para el caso de vehículos rematriculados el impuesto se causa en a fecha de registro ante la oficina de tránsito correspondiente.

Artículo 187. BASE GRAVABLE. Está constituida por el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable, por el Ministerio de Transporte (...).

Artículo 188. TARIFAS. Las tarifas aplicables para la vigencia 2017 a los vehículos gravados serán las siguientes, según su valor comercial: • Vehículos Particulares. Hasta \$43953000 se aplica el 1.5% Más de \$43.953.000 y hasta \$98893000 se aplica el 2.5% Más de \$98.893.000 se aplica el 3.5% (...)

Artículo 189. DECLARACION Y PAGO. Los propietarios a poseedores de los vehículos automotores gravados, incluidas las motocicletas de más de 125 cc. de cilindrada, matriculadas en los organismos de tránsito del Departamento de Antioquia, deberán declarar y pagar anualmente el impuesto de vehículos automotores (...)

Por su parte la Corte Constitucional en Sentencia C-720 de 1999 estableció;

La Corte Constitucional precisó que el impuesto sobre vehículos automotores previsto en el artículo 138 de la Ley 488 de 1998 es un nuevo impuesto del orden nacional, que está regulado integralmente en la misma Ley y que constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción. La intención del legislador al presentar el articulado sobre el impuesto de vehículos, fue la de unificar en un impuesto todos los que gravan la propiedad de los vehículos automotores (impuesto de timbre nacional sobre vehículos automotores; de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), para lograr la mayor eficiencia posible en el recaudo y cobro de estos tributos (...)” (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, 2018)

Frente a lo anterior, el Consejo de Estado sala de lo contencioso administrativo, sección cuarta expuso que el impuesto de vehículos es una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción. Es por ello que, la Ley 488 de 1998 designó a los municipios, distritos, departamentos y al Distrito Capital como beneficiarios del tributo y facultó a las entidades territoriales para hacer el recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución del impuesto en la respectiva jurisdicción. (Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta)

De lo anterior, se puede concluir que el Impuesto Vehicular es una renta nacional, que las entidades territoriales como los departamentos son beneficiarios y tienen la facultad legal de recaudar el impuesto como es la fiscalización y cobro, de igual manera, podrán establecer su propio reglamento por medio de Ordenanza y que su protección jurídica siempre estará contenida en la Ley, toda vez que en ella se regula los elementos del tributo, como lo es la base gravable, la tarifa, el hecho generador, entre otros.

3.2 Concepto y Protección Jurídica del Contribuyente, Responsable y Declarante del Impuesto Vehicular.

El Contribuyente es aquella persona natural o jurídica que está obligada a pagar impuestos, ya sea impuesto predial, impuesto de industria y comercio, impuesto vehicular entre otros.

Según el artículo 792 del Estatuto Tributario, define que los sujetos pasivos “Son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación tributaria sustancial”

Vale la pena aclarar que según la legislación colombiana el contribuyente, declarante y responsable, a pesar de ser la misma persona obligada a cumplir con el pago del impuesto, tienen diferente forma de representarse, según la Secretaría Distrital de Bogotá, el contribuyente es toda persona natural o jurídica llamada para cumplir ciertas obligaciones tributarias por la realización del hecho generador establecido en la ley para el nacimiento del tributo. Es el mismo sujeto pasivo de cada impuesto, por su parte el declarante es “Persona natural o jurídica que presenta una declaración tributaria

Ahora bien, no todo impuesto tiene la obligación de una declaración privada, pero en este caso como el impuesto vehicular es un impuesto auto declarable, en este caso si cabe hablar de contribuyente y declarante.

Matías Cortes en su libro sujetos de la obligación tributaria, expresa que es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la Ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible. Nunca perderá su condición de contribuyente quien, según la Ley, deba soportar la carga tributaria, aunque realice su traslación a otras personas” (Domingo, 2011, pág. 18)

De igual manera, establece que; el objeto del tributo se encuentra, naturalmente, vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece sin alteración de ninguna clase. En su virtud, se trata del contribuyente, ya que es el llamado a soportar el tributo por ser titular de la respectiva capacidad económica. (Domingo, 2011, pág. 19)

Como podemos observar, el contribuyente es la persona obligada aportar patrimonialmente el pago de los tributos, siendo esta una persona natural o jurídica y es la Ley quien le impone la obligación.

Ahora bien, para entrar en contexto frente a los contribuyentes del Impuesto Vehicular, Ley 488 de 1998, modificada y adicionada por la Ley 1819 de 2016, define que el sujeto pasivo del impuesto vehicular es el propietario o poseedor de los vehículos gravados, es decir, el contribuyente (propietario o poseedor) deberá declarar y pagar anualmente el impuesto sobre vehículos automotores (causación).

Frente a lo anterior, analizando el caso, es claro que el contribuyente debe de declarar y pagar el impuesto vehicular, pero que pasa con los actos por medio del cual se presta colaboración en la liquidación, a ser expedidos por la administración pública?,

Según Libardo Rodríguez (citado por Rincón y Vergara) indica que “no existe un concepto único de acto administrativo”, sino diferentes criterios para examinarlos, a saber: criterio orgánico o formal, material, funcional, jurisdiccional y jerárquico, aunque en Colombia predomina el criterio funcional o jurisdiccional. Así, el concepto de acto administrativo puede examinarse según: a. Criterio orgánico. Todo acto administrativo debe ser expedido por una autoridad administrativa del Estado o un particular en el desempeño de funciones públicas. b. Criterio jurisdiccional. Todo acto administrativo está llamado a control por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo c. Criterio funcional. Todo acto administrativo nace en ejercicio de la función administrativa sin tener en cuenta el órgano o rama del Estado que la genera. d. Criterio material. Todo acto administrativo tiene efectos particulares. Como puede apreciarse, tratar de definir el acto administrativo soportado en la voluntad de la administración, genera problemáticas jurídicas cuando esta no se evidencia en el consentimiento del servidor o en sus competencias jurídicas. Por ende, se considera útil para el derecho administrativo entender que el acto administrativo es una decisión en ejercicio de funciones administrativas que produce una situación jurídica”.

Es claro entonces que, al ser expedido el acto por medio de una liquidación, y esta sea expedido por un particular en el desempeño de sus funciones públicas, se considera un acto administrativo por producir situaciones jurídicas.

Finalmente, podemos observar que las entidades territoriales podrán como lo expresa la Ley realizar una investigación que busque el cumplimiento efectivo del pago de los tributos, ya que como lo expresa el autor William Clavijo (2007) en su revista el debido proceso en las actuaciones administrativas tributarias que, además de estar revestida de amplias facultades para investigar, se le otorga una jurisdicción coactiva especial para hacer exigible de una forma rápida y efectiva el pago de los tributos y de las sanciones a que son sometidos los obligados fiscalmente. Una vez en firme el acto administrativo la autoridad tributaria podrá iniciar el cobro coactivo, lo cual conlleva un procedimiento en el que el contribuyente podrá presentar excepciones a los mandamientos de pago tales como la cancelación de lo adeudado, la prescripción o inicio de la acción judicial en contra de la autoridad tributaria para solicitar la nulidad del acto administrativo y el restablecimiento del derecho, entre otras”. (León, 2011)

3.3 El Procedimiento Administrativo Sancionatorio derivado del incumplimiento en la declaración y pago del Impuesto Vehicular.

El procedimiento administrativo sancionatorio por el incumplimiento de realizar la declaración y pago de impuesto vehicular radica en como la administración pública emite a través de actos administrativos, sanciones a los contribuyentes que no cumplen con la obligación de declarar, estos actos administrativos están contenidos en el Estatuto tributario y en la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 expedida por la asamblea departamental.

Sobre los distintos procedimientos que se adelantan en el marco del incumplimiento de la obligación tributaria, la Sentencia C- 485 del 2003, expresa que en relación con la naturaleza jurídica de los actos administrativos anteriores, la doctrina tributaria se inclina a reconocerles un carácter declarativo de obligaciones a favor del fisco. En efecto, las obligaciones tributarias nacen ex lege, señala de manera general e impersonal un supuesto de hecho cuya ocurrencia determina el nacimiento de la obligación en cabeza del contribuyente, responsable o agente retenedor, los procesos

administrativos de determinación de obligaciones tributarias consisten en aplicar la ley que establece el tributo a la situación particular del sujeto obligado a pagarlo y en tal virtud no crean o constituyen las obligaciones, sino que más bien las declaran. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Marco Gerardo Monroy Cabra, 2003)

Dicho lo anterior, la administración pública como el Departamento puede imponer actos administrativos como emplazamiento por no declarar, resolución sanción y liquidación oficial de aforo al contribuyente por el incumplimiento de las obligaciones fiscales, que en este caso es el Impuesto Vehicular.

Ahora bien, el impuesto vehicular se causa el primero de enero de cada año, en el caso de que el contribuyente no cumpla con la obligación en los términos establecidos por la ley, la autoridad tendrá cinco años para expedir los actos administrativos pertinentes como lo son, la resolución sanción y la liquidación oficial de aforo, o en otros casos es el acto administrativo de sanción por inexactitud.

Una vez se le notifique al contribuyente estos actos administrativos, el contribuyente cuenta con un término establecido en la Ley para realizar el pago de la obligación. Se trata de una clara manifestación de la potestad sancionatoria del estado

En este sentido, analizando la potestad sancionadora del estado, la sentencia C-506 del 2002 argumenta que la potestad sancionadora de la administración pues persigue la realización de los principios constitucionales que gobiernan la función pública, de conformidad con el artículo 209 de la carta política, esto es, igualdad, moralidad, eficacia, economía, celeridad, imparcialidad y publicidad, se diferencia de la potestad sancionadora por la vía judicial, se encuentra sujeta al control judicial, y debe cumplir con las garantías mínimas del debido proceso. (Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Marco Gerardo Monroy Cabra, 2002)

La administración pública, como el Departamento puede a través de la potestad sancionadora, imponer sanciones a los contribuyentes que no cumplen con la obligación de pagar el impuesto vehicular, esta potestad sancionadora está contenida en el procedimiento administrativo sancionador, y su naturaleza jurídica está contenida en el Estatuto Tributario y en la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017.

3.4 Actos Administrativos que Expide la Administración Referente al Impuesto Vehicular.

Haciendo alusión precisa de los actos administrativos que expide la administración pública frente al incumplimiento del pago del impuesto vehicular, podemos enumerar los siguientes.

El primer acto administrativo que expide la administración es el acto administrativo de Emplazamiento previo por no declarar, está contenido en el Estatuto Tributario y en la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 artículo 510, este acto administrativo es un acto meramente informativo, donde se le informa al contribuyente las consecuencias legales en caso de persistir su omisión.

Según la sentencia, Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, con Radicado 18280, expresa que la citación de no declaración, acto mediante el cual la Administración invita a las personas sujetas a la obligación a declarar y les otorga un plazo de un (1) mes para presentar la declaración correspondiente. Así, aunque inicia una acción administrativa, no contiene una decisión final. Sin embargo, es un requisito de vigencia del acto que impone la sanción por no declaratoria, ya que la normativa requiere su expedición previa para el correcto desarrollo del proceso de aforo. Si se trata de un acto preparatorio o previo, no está sujeto a revisión de legalidad ante el tribunal, ya que la acción de nulidad y restauración del derecho procede a solicitar la nulidad de actos de carácter particular que den por finalizado un procedimiento administrativo. proceso (...)" (Sentencia, Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, Magistrado ponente Martha Teresa de Briseño, radicado 18280.)

Dicho lo anterior, cuando la administración pública expide el acto administrativo de emplazamiento por no declarar da inicio al procedimiento administrativo sancionatorio.

El segundo acto administrativo es la Resolución sanción por no declarar que impone sanción, este acto administrativo este contenido en el Estatuto Tributario artículo 643 y en la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017.

La Sentencia C- 485 del 2003, expresa que de manera general, las sanciones tributarias se imponen por el incumplimiento de las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones. Concretamente estas sanciones son por extemporaneidad, corrección, inexactitud, por no declarar, por libros de contabilidad, por no inscripción, por no expedir certificados, por no explicación de gastos o por no informar la clausura de establecimientos (Corte constitucional Sentencia C-485 de 2003, magistrado ponente Marco Gerardo Monroy Cabra.)

Finalmente, el último acto administrativo que expide la administración es la liquidación oficial de aforo, que está contenida en el Estatuto Tributario y en la Ordenanza 29 del 31 de agosto de 2017 artículo 512, este acto administrativo es el último recurso que el Estado utiliza para determinar oficialmente la obligación.

Al respecto, señalo la sección cuarta del consejo de estado en Sentencia 21766 del 18 de octubre de 2018, con magistrado ponente Jorge Octavio Ramírez

Con base en las normas del Estatuto Tributario Nacional, esta sección indico que el procedimiento de aforo consta de tres etapas: el emplazamiento por no declarar, la sanción por no declarar y la liquidación oficial de aforo” (Consejo de estado, sección cuarta, sentencia 21766 del 18 de octubre de 2018, magistrado ponente, Jorge Octavio Ramírez.)

Finalmente, dentro del procedimiento administrativo encontramos el acto administrativo de requerimiento especial, este acto está contenido en el Estatuto Tributario y en la Ordenanza 29 de 2017 artículos 497, 498 y 499, este acto administrativo procede cuando el contribuyente habiendo declarado en los términos establecidos por la Ley, realizo el pago con un valor inferior al que correspondía.

3.5 Principio de Buena fe y Confianza Legítima en la Expedición de los Actos Administrativos Sancionatorios de la Administración Referente al Impuesto Vehicular.

En el derecho administrativo se ha invocado por parte de la Corte Constitucional el principio de la confianza legítima para referirse en sus decisiones a casos relacionados

con: la contratación estatal, los procesos administrativos, con el debido proceso, concursos de méritos, lista de elegibles, provisión de cargos en el sistema de Carrera, despidos masivos y prestación de los servicios públicos. Muchos de estos casos, han tenido como origen una Acción de Tutela donde sus afectados han buscado tutelar sus derechos a: la buena fe, a la igualdad, al trabajo, a la vida digna, a la defensa, y a la satisfacción de las necesidades primarias, en la actualidad, la honorable Corte constitucional no se ha pronunciado aún respecto de casos que envuelvan la confianza legítima respecto del impuesto vehicular.

Para dar inicio a este subcapítulo vale la pena indicar un caso puntual dentro del departamento de Antioquia donde se han avizorado casos por medio de Derechos de Petición en los que se invoca dicha figura.

El caso que a continuación se expone puede resumirse con el estudio del Derecho de petición reciente con Rad: No 2021010180884 del 18 de mayo de 2021 de la gobernación de Antioquia, el cual resulta interesante toda vez que en ella se deberán aplicar los Principios de la Buena Fe y de la Confianza Legítima.

El caso gira en torno a un Ciudadano que solicita vía derecho de petición que se le proteja frente a las modificaciones intempestivas que adoptó la administración (Departamento de Antioquia), desconociendo los principios constitucionales referidos

Manifiesta puntualmente el ciudadano lo siguiente:

(...) Existe una inconsistencia en dos datos que dieron origen a la liquidación del impuesto por el periodo gravable 2019 y el pago efectivo realizado por el contribuyente oportunamente en el mes de febrero del año 2019.

Para ello se debe entender que el sistema de pago habilitado por la Gobernación arroja una liquidación del impuesto a pagar, que no puede ser manipulada por el contribuyente, quien tiene la opción de pagar o no pagar.

El día 28 de febrero de 2019, se efectuó a través de la plataforma de pago dispuesta, el pago del impuesto vehicular del vehículo de forma oportuna, en esa oportunidad el

sistema arrojo un saldo a pagar de \$ 144.000, tal cual consta en la referencia de pago número 1811369894 de Bancolombia y la liquidación número 1468442029.

Dicho lo anterior se debe entender que, si el sistema permitió realizar el pago y este fue debitado de la cuenta del pagador que, dicho pago no presento inconsistencias y fue recibido a entera satisfacción por el responsable del recaudo.

En la misma forma fue realizado el pago del impuesto para el año 2020, sin que este presentará inconsistencias. No obstante, el saldo a pagar fue de \$ 753.050, siendo este mayor respecto del año 2019. Tal cual consta en la liquidación número 308738302.

Como es posible que en pleno 2021, se exprese por la entidad que el contribuyente tiene que asumir unas sanciones que no se le pueden atribuir a su conducta. Pues es evidente que el sistema presento unas inconsistencias y estas no pueden ser trasladadas al contribuyente, que en ejercicio de la buena fe procedió a pagar un impuesto tal cual como el sistema lo liquidó.

Solicito encarecidamente se eliminen de la liquidación del impuesto por el periodo gravable todo tipo de sanciones e intereses de mora, pues la inconsistencia presentada por el sistema y por la entidad de recaudo no puede ser trasladada al contribuyente. Toda vez que no existe un control por parte del contribuyente de este tipo de información con la que cuenta el sistema para liquidar el impuesto a cargo.”

Nótese como en este caso puntual el ciudadano reclama el principio de confianza legítima, mismo principio que en últimas crea para las personas seguridad jurídica, en tanto que el usuario al actuar de buena fe, parte de la creencia de que la administración actúa diligentemente, bajo el cumplimiento de los deberes que le han sido atribuidos.

Sin embargo, para el caso puntual el Departamento de Antioquia responde a la petición de la siguiente manera:

La Subsecretaría de Ingresos Departamentales le informa que según reza el artículo 189 del Estatuto de Rentas del Departamento de Antioquia el impuesto sobre vehículos es un impuesto **Auto Declarable**; es decir, es competencia y obligación del contribuyente (propietario o poseedor del automotor) realizar las liquidaciones, revisarlas y disponerse para el pago de las mismas, así como, prever y asumir los imprevistos que puedan surgir en este trámite.

Por lo tanto, se le informa que validando las bases de datos se evidencia que el vehículo en mención se le ha generado un **REAJUSTE** por pago con avalúo menor correspondiente a la vigencia 2019, lo que significa entonces, que usted como propietario y responsable a cargo de la liquidación y el pago del impuesto sobre vehículo, pero sobre

todo como poseedor y conocedor de las características de su vehículo; debió verificar la información antes de proceder con el pago.” (negrita original del texto citado)

En este punto, resulta notable la defraudación de la administración pública de los principios constitucionales superiores a la buena fe y confianza legítima. Pues estos son principios que debe permear el derecho administrativo, el cual, se derivan directamente de los principios de seguridad jurídica, de respeto al acto y buena fe.

Es por ello que la confianza en la administración no sólo es éticamente deseable sino jurídicamente exigible. Ahora bien, este principio se aplica como mecanismo para conciliar el conflicto entre los intereses público y privado, cuando la administración ha creado expectativas favorables para el administrado y **lo sorprende al eliminar súbitamente esas condiciones.**

Ahora bien, el ciudadano en comento decidió interponer acción de tutela una vez le fue notificado el acto administrativo sancionatorio por no cumplir con el “reajuste” requerido, la acción busca proteger los derechos constitucionales en cuestión, aquí vale la pena indicar que el principio de protección de la confianza legítima ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se basa en signos externos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego -interés individual e interés general-, la revocación o la dejación sin efectos del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, e implica al administrado unos perjuicios que no tiene por qué soportar derivados de unos gastos atribuidos.

Desde otro punto de vista, el principio de confianza legítima y el principio de buena fe, junto con los actos administrativos sancionatorios que expide la administración pública referente al Impuesto Vehicular, se ven en una notable tensión cuando el contribuyente, confiando en la buena fe de la administración, procede a liquidar el impuesto Vehicular.

Dicha obligación se cumple de varias formas, de una parte, está la posibilidad de acudir al personal designado por la autoridad departamental para que asesore al contribuyente. Este confía en la buena fe e idoneidad adelantada por la persona designada para tal actividad y realizan el pago de su obligación con base en la liquidación que se le entrega al contribuyente en los puntos establecido por la administración pública. No obstante, si el pago de la obligación fue inexacto se le envía al contribuyente, el acto administrativo de requerimiento especial (establecido en la ley), imponiendo una sanción por inexactitud de las declaraciones privadas, según el artículo 376 y 499 y la Ordenanza 29 del 2017.

“ARTÍCULO 376. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones privadas, siempre que se derive un menor impuesto o saldo a pagar, para el contribuyente, agente retenedor o responsable, las siguientes conductas: (...)

(...) 3. La inclusión de deducciones, descuentos, exenciones, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos.

4. La utilización en las declaraciones privadas o en los informes suministrados al Departamento de Antioquia, de datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar para el contribuyente, agente retenedor o responsable.

PARÁGRAFO 1. Además del desconocimiento de los costos, deducciones, descuentos, exenciones, retenciones o anticipos que fueren inexistentes o inexactos, y demás conceptos que carezcan de sustancia económica y soporte en la contabilidad, o que no sean plenamente probados de conformidad con las normas vigentes y que hayan sido incluidos en las declaraciones de los tributos departamentales. Las inexactitudes de que trata el presente artículo se sancionarán de conformidad con lo señalado en el parágrafo 2 de este artículo y el artículo 648 del Estatuto Tributario Nacional (...).”

“ARTÍCULO 499. TÉRMINO PARA NOTIFICAR EL REQUERIMIENTO ESPECIAL. El requerimiento especial de que trata la presente ordenanza deberá notificarse a más tardar dentro de los tres (3) años siguientes a la fecha de vencimiento del plazo para declarar. Cuando la declaración inicial se haya presentado en forma extemporánea, los tres (3) años se contarán a partir de la fecha de presentación de la misma.”

Ahora bien, es claro que la ley le permite al sujeto activo (administración pública) imponer sanciones a los contribuyentes que no cumplen con su obligación, o por el contrario cumplen, pero de manera inexacta, vulnerando así el principio de confianza legítima, buena fe y seguridad jurídica a los contribuyentes, toda vez que creen en que la administración actúa de manera recta y honesta en su actuar.

Se puede evidenciar cómo el estado, (administración pública) genera un cambio brusco e intempestivo al contribuyente, al imponerle una sanción de inexactitud, por el simple hecho de actuar de buena fe y confiar en la idoneidad del personal contratado por la misma administración para asesorar y realizar las liquidaciones de impuestos, servicio que es proporcionado por la misma administración.

Es claro que la administración pública viola el principio de la confianza legítima y el principio de buena fe de los contribuyentes que confían en el actuar de la administración.

Analizando el caso concreto propuesto objeto de análisis referente al impuesto vehicular, se encuentra que hay una grave defraudación de un estado de confianza, donde el contribuyente se ve gravemente afectado patrimonialmente, al ser la administración pública injusta con el buen actuar del ciudadano.

Centrándonos en la defraudación de la confianza legítima, encontramos que el estado debe brindar al ciudadano la protección y amparo de los derechos, dada la importancia que tiene el respeto de las relaciones jurídicas del estado con los administrados, por lo que este tiene la mayor responsabilidad de buscar un escenario de garantías para el contribuyente por los cambios intempestivos en las acciones u omisiones del estado u entidades territoriales.

Si relacionamos la potestad tributaria con la defraudación de un estado de confianza, encontramos que el estado debe brindar por la protección jurídica del administrado, garantizando que al presentarse los cambios en una relación jurídica y al no estar inmerso dentro del principio de legalidad, el estado le permite que se desarrollen con normalidad, creando un estado de confianza que debe ser protegido por el ordenamiento jurídico.

La potestad tributaria está facultada para establecer y regular tributos, al igual que esta revestida de amplias facultades para investigar, facultándose una jurisdicción coactiva especial para hacer exigible de una forma rápida y efectiva el pago de los tributos y de las sanciones a que son sometidos los obligados fiscalmente por el incumplimiento de las obligaciones.

Frente a lo anterior, al ser esta potestad tributaria injusta con el contribuyente, se estaría en una defraudación de un estado de confianza, toda vez que, si retomamos el caso anteriormente expuesto, la administración estaría generando que los ciudadanos no confíen en las administraciones públicas por su mal actuar, generando además la violación al principio de buena fe que posee todo ciudadano con su actuar.

Si analizamos el principio de buena fe con la defraudación de un estado de confianza, lo primero que se debe saber es que se estaría hablado de una violación a dichos principios, toda vez que el pilar fundamental del estado es garantizar siempre por la protección de los principios constitucionales como la buena fe, la igualdad y la seguridad jurídica.

Ahora bien, entrando en detalle frente a la potestad tributaria sancionatoria y el procedimiento sancionatorio que posee cada entidad territorial, encontramos que, según la corte constitucional, la potestad sancionadora de la Administración permite asegurar la realización de los fines del Estado, al otorgarle a las autoridades administrativas la facultad de imponer una sanción o castigo ante el incumplimiento de las normas jurídicas que exigen un determinado comportamiento a los particulares o a los servidores públicos, a fin de preservar el mantenimiento del orden jurídico como principio fundante de la organización estatal, pero si esto se extralimita por parte de la entidad pública, se estaría en una defraudación al estado de confianza que posee cada ciudadano frente a las entidades públicas.

Para finalizar, el tercer capítulo abordó la manera en que la doctrina expone que el objeto del tributo se encuentra, naturalmente, vinculado a una persona. Esta persona, por tanto, no está determinada por la norma, sino por la simple relación que el supuesto de hecho establece. Frente a lo anterior, los administrados tienen la obligación de cumplir con la obligación del impuesto, y esta corresponde a su capacidad económica, al no

cumplirla se genera una sanción impuesta por la administración, puesto que es el obligado a responder frente al estado por el pago de los impuestos.

Según lo expuesto la autoridad tributaria, además de estar revestida de amplias facultades para investigar, se le otorga una jurisdicción coactiva especial para hacer exigible de una forma rápida y efectiva el pago de los tributos y de las sanciones a que son sometidos los obligados fiscalmente.

La posición frente a dicha investigación se fundamenta en la necesidad de que las entidades públicas le garanticen al ciudadano la seguridad jurídica y protejan el principio de confianza legítima, respecto a las decisiones administrativas que crean situaciones jurídicas.

Ahora bien, es claro que una vez extralimitado la potestad tributaria que posee cada entidad estatal, se estaría en una defraudación del estado de confianza, por lo que las entidades públicas deben garantizar que aun si se presenta cambios intempestivos por las acciones u omisiones estatales, estas deben garantizar su protección y no la vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima.

Conclusiones Generales.

La confianza legítima ha sido y será siempre objeto de protección para el ciudadano a través del tiempo, en el cual la jurisprudencia y la doctrina ha sido el pilar de entendimiento para los ciudadanos, toda vez que ella, le ha dado la interpretación y claridad frente a los mecanismos de protección que posee cada individuo, entre ellos el principio de la confianza legítima.

Es claro que no solo la confianza legítima es uno de los mecanismos de protección, toda vez que como bien se dijo en el trabajo de investigación también está el principio de la buena fe, la seguridad jurídica, entre otros, pero es este quien da la confianza al contribuyente que el obrar de buena fe del ciudadano siempre perdurará en el tiempo y estará ligado a los mecanismos de protección establecidos en la ley, entre ellos, el mecanismo administrativo del Derecho de petición ante la autoridad y por supuesto la

acción de tutela, que en ultimas buscará la protección de dicho principio constitucional autónomo.

La confianza legitima es un verdadero principio autónomo, el cual está sujeto a todas las actividades de los particulares como de la administración pública, y es este principio quien le da la tranquilidad al contribuyente que la administración al obrar mal acarreará una consecuencia, toda vez que este principio cuenta con su propio campo de aplicación.

Ahora bien, la confianza legitima a pesar de ser un principio autónomo, propio y de rango constitucional, está muy ligado al principio de buena fe, toda vez constituye una protección al administrado, frente a la alteración de situaciones jurídicas.

Efectuada y estructurada la investigación en los términos que ha quedado expuesto, se puede decir que la confianza legitima al ser un principio autónomo, queda el contribuyente amparado de cualquier cambio brusco o inesperado de las decisiones de las administraciones públicas, y es la administración la que debe proporcionar al afacetado un plazo razonable, para adaptarse a la nueva situación, siempre y cuando pueda realizarlo.

Frente a lo anterior, es claro entonces que, la administración pública no puede cambiar su línea jurídica de manera improvista, pues estaría afectando el principio de confianza legitima del contribuyente, principio que salvaguarda un comportamiento consecuente y no contradictorio.

Bibliografía

Acosta, L. A. (2016). El principio de legalidad: una necesaria restricción a la aplicación de la doctrina de los actos propios en la contratación estatal. *Revista digital de Derecho Administrativo* n.º 15, primer semestre, Universidad Externado de Colombia, pp. 267-272. DOI <http://dx.doi.org/10.18601/21452946.n15.12>

Alfonso, L. P. (2003). *Derecho Administrativo*. Barcelona: Ariel.

Cerón, N. G. (2011). *EL PRINCIPIO DE CONFIANZA LEGÍTIMA EN LA ACTUACIÓN DE LA*. Bogotá: Universidad Santo Tomás .

Cleves, M. J. (2007). *El principio de Confianza Legítima en el derecho administrativo colombiano*. Bogotá: Universidad Externado .

Cleves., M. J. (2007). *Principio de Confianza Legítima en el Derecho Administrativo Colombiano*. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia.

Colombia, Corte Constitucional magistrado ponente Rodrigo Uprymny Yepes. (2004). Sentencia T-642/2004. Bogotá DC.

Consejo de Estado. (1994). Auto del 20 de mayo de 1994. Expediente 5457. Bogotá D.C.

Consejo de Estado, Magistrado ponente William Giraldo Giraldo. (2009). Sentencia 16086 del 04 de Junio de 2009. Bogotá D.C.

Consejo de Estado, Sala Cuarta. (2001). Sentencia 20910. *Radicado: 00687-01*. Bogotá D.C.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo. (2018). Sentencia del 26 de Septiembre de 2018. *Radicado 21927*. Bogotá D.C.

Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejero ponente Milton Chaves García. (2019). Sentencia del 01 de agosto de 2019. Bogotá D.C.



- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2013).
Radicado 68001-23-33-000-2013-00687-01(20910). Bogotá D.C.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (s.f.).
Radicado 22126.
- Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (2000).
Providencia del 14 de julio del 2000. Bogotá D.C.
- Consejo de Estado, Sección Cuarta - Magistrada ponente Stella Jeannette Carvajal
Basto. (2018). Sentencia del 01 de Agosto del 2018. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia - Magistrada Ponente, Clara Inés Vargas Hernández.
(2004). Sentencia C-131/2004. Bogotá DC.
- Corte Constitucional de Colombia. (1997). Sentencia SU-678 de 1997. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia (2011) Sentencia T - 097 de 2011. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia. (2006). Sentencia T-284 de 2006. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrada Ponente Clara Ines Vargas Hernández.
(2003). Sentencia C-1383 del 2003. Bogotá.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrada Ponente Gloria Stella Ortíz Delgado.
(2016). Sentencia S.U 498 del 2016. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrada ponente, Clara Inés Vargas Hernández.
(2005). Sentencia C-820 de 2005. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Jorge Arango Mejia. (1994).
Sentencia C-544 de 1994. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Arango Mejia. (1995).
Sentencia C-540 de 1995. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.
(2012). Sentencia T-717 de 2012. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio. (2012).
Sentencia C-785 del 2012. Bogotá D.C.



- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Jorge Iván Palacio Palacio. (2012). Sentencia C-785 de 2012. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Mauricio González Cuervo. (2012). Sentencia C-745 de 2012. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Mauricio González Cuervo. (2015). Sentencia C-551 de 2015. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil. (2008). Sentencia C-1194 de 2008. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Rodrigo Escobar Gil. (2008). Sentencia C-1194 de 2008. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente Vladimiro Naranjo Mesa. (1997). Sentencia C-051 de 1997. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Vladimiro Naranjo Mesa. (1999). Sentencia C-054 de 1999. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Alejandro Martínez Caballero. (1995). Sentencia C-455 de 1995. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Diana Fajardo Rivera. (2018). Sentencia T-453 de 2018. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente, Eduardo Cifuentes Muñoz. (1998). Sentencia C-183 de 1998. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente, Eduardo Montealegre Lynett. (2003). Sentencia C-155 del 26 de febrero de 2003. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jaime Córdoba Triviño. (2002). Sentencia C-643 del 2002. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jorge Arango Mejía. (1994). Sentencia C-544 de 1994. Bogotá D.C.



- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Jorge Iván Palacio Palacio. (2016). Sentencia C-209 del 2016. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Marco Gerardo Monroy Cabra. (2002). Sentencia C-506 del 2002. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Marco Gerardo Monroy Cabra. (2003). Sentencia C-485 de 2003. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado Ponente, Rodrigo Escobar Gil. (2005). Sentencia C-818 del 2005. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia, Magistrado ponente Luis Guillermo Guerrero Pérez. (2018). Sentencia SU-055 de 2018. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia. Magistrado ponente Humberto Antonio Sierra Porto. (2002). Sentencia T-1204 de 2002. Bogotá D.C.
- Corte Constitucional de Colombia. Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio. (2009). Sentencia C-472 de 2009. Bogotá D.C.
- Delgado. M. Derecho financiero y tributario. Parte general. Lecciones de cátedra. Pag. 85. Lex Nova. (2008).
- Domingo, M. C. (2011). Sujetos de la Obligación Tributaria.
- Echandía, A. R. (1996). Derecho Penal General. Bogotá D.C: Temis.
- Echeverry. (2010). Principio de la Buena fe y Responsabilidad de la Administración Pública. Medellín: Universidad de Antioquia.
- Erazo, J. O. (Julio - Diciembre de 2008). La vulneración a la confianza legítima ¿Una situación Jurídica generadora de responsabilidad del Estado legislador? Bogotá D.C: Universitas.
- Giannini. (1957). Instituciones de Derecho Tributario. Madrid, España: Editorial Derecho Financiero.
- Giuliani, C. (1965). Derecho Financiero. Buenos Aires: Depalma.

- Hernandez, G. V. (2008). La Defraudación de la Confianza Legítima. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia.
- Hobbes, T. (2017). El Leviatán. Skla.
- Jarach, D. (1969). Curso Superior de Derecho Tributario. Argentina.
- Juan Martín Queralt, C. L. (2011). Derecho Tributario. Bogotá D.C: Thomson Reuters Aranzadi.
- Larenz, K. (1993). Derecho Justo. Civitas.
- León, W. C. (Mayo de 2011). El Debido Proceso en las Actuaciones Administrativas Tributarias. Bogotá D.C: Revista N° 165.
- Lobato, R. R. (2001). Derecho Fiscal. México.
- Luengo, J. G. (2002). El principio de protección de la confianza en el Derecho Administrativo. Madrid, España: Civitas.
- Mejía Patiño, O. (2013). Fundamentos de Derecho Administrativo Sancionador. Bogotá D.C: Ibañez.
- Mesa., A. F. (2013). El principio de la buena fe: el Acto Propio y la Confianza Legítima. Medellín, Colombia: Universidad de Antioquia.
- Moreno, F. S. (1979). La buena fe en las relaciones de la administración con los administrados. *Revista de Administración Pública, núm 089, CEPC - Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 294.*
- Pastor, J. S. (1988). Fundamentos del Derecho Administrativo. Madrid: Centros de Estudios Ramón Arces.
- República de Colombia. (1991). Constitución Política de Colombia. Bogotá DC, Colombia: Leyer.
- República de Colombia. (1998). Diario Oficial 43460. Ley 288 del 24 de Diciembre de 1998 - Artículo 138. Bogotá D.C.
- Rosanvallon, P. (2008). La legitimidad democrática: imparcialidad, reflexividad e imparcialidad. du Seuil.



Saturnina, M. G. (s.f.). El principio de seguridad jurídica en el derecho comunitario. La Mancha: Universidad de Castilla.

Serrano, G. F. (1999). Elementos Básicos de la Tributación en Colombia. Bogotá D.C: Universidad Externado de Colombia.

Valencia, A. M. (2013). *El principio de la buena fe*. Medellín : Universidad de Antioquia, Facultad de Derecho y Ciencias Políticas.