

**EXENCION ARANCELARIA A LA IMPORTACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DESTINADOS A EXPLORACION DE MINAS Y PETROLEO – Requiere que el interesado demuestre que realice directamente las actividades de exploración y explotación de la industria minera y de hidrocarburos / ACTIVIDADES DE EXPLORACION DE LA INDUSTRIA, MINERA E HIDROCARBUROS – Para gozar de la exención arancelaria el importador debe acreditar que desarrolla directamente la actividad**

3.1.1 Teniendo en cuenta que la exención prevista en el literal h) del artículo 9 y en el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, aplica para los gravámenes arancelarios en relación con las importaciones de maquinaria, equipos técnicos, sus accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o a la exploración de petróleo, que realicen las personas naturales o jurídicas de derecho privado, siempre que el interesado acredite que realiza de manera directa las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos, le corresponde a la Sala estudiar si en el caso *sub examine* la parte demandante cumplió con este requisito, como lo exige la Resolución Nro. 880 del 2 de diciembre de 2004 de la CAN. (...) 3.1.3 De lo anterior se infiere que si el objeto social de la parte demandante consiste en **proporcionar servicios especiales y equipos** a las empresas que se dedican a las industrias de producción y explotación de petróleo y gas, es evidente que **no desarrolla directamente las actividades** de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos, para acceder a la exención arancelaria en estudio. 3.1.4 En consecuencia, le asiste la razón a la DIAN al rechazar la procedencia del beneficio arancelario reclamado por la parte actora, lo que conduce a que no sea necesario que la Sala proceda al estudio de la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00, en la que se clasificó los bienes importados, para analizar si la misma está exenta o no de los tributos aduaneros con ocasión del “*desdoblamiento de la subpartida incluida en el Decreto 4743 de 2005*”.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 255 DE 1992 – ARTICULO 9-1 / DECRETO 4743 DE 2005 – ARTICULO 1

**DIAN – Es la entidad competente para determinar la liquidación de los tributos aduaneros / EXENCION ARANCELARIA A LA IMPORTACION DE MAQUINARIA Y EQUIPOS DESTINADOS A LA EXPLORACION DE MINAS Y PETROLEO – Los conceptos de la DIAN ratifican que las importaciones deben ser efectuadas por quienes realizan directamente dichas actividades**

3.2.3 Por lo tanto, si la DIAN es la entidad competente para determinar la correcta liquidación de los tributos aduaneros, la parte actora no puede alegar el otorgamiento de un beneficio por parte de una autoridad que carece de dicha facultad y mucho menos con fundamento en el otorgamiento de una licencia previa para efectuar la importación de mercancías sometidas a este requisito. (...) 3.2.5 Pues bien, con el pronunciamiento de la Administración transcrito, no hay lugar a duda de que el criterio de la DIAN se ha mantenido en el sentido que para tener derecho a la exención prevista en el Decreto 255 de 1992, las importaciones deben ser efectuadas por entidades gubernamentales o empresas **que realicen de manera directa actividades** de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos, que coincide con la conclusión expuesta en esta providencia. Adicionalmente, queda claro que para la DIAN, con la expedición de la licencia de importación por parte del Comité de Importaciones del Ministerio de Comercio,

Industria y Turismo, se pretende garantizar que la exención cumpla con su finalidad, lo que no obsta para que esa entidad pueda ejercer la función de fiscalización y control con el fin de verificar la exactitud de la declaración de importación y la correcta determinación de los tributos aduaneros. (...) Es decir, con este pronunciamiento, la DIAN resalta el contenido literal del artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992 sobre la aplicación arancelaria en términos de la destinación de la mercancía, para concluir que los bienes se califican como mercancía de disposición restringida en virtud de su destinación, porque su circulación, enajenación o destinación está sometida a condiciones o restricciones aduaneras, lo que condujo a afirmar, en esa oportunidad, que la importación debe hacerse bajo la modalidad de franquicia, aspecto que escapa a la materia objeto de estudio. 3.2.7 Por lo expuesto, no es acertado afirmar que los funcionarios de la Administración desconocieron la doctrina oficial; en consecuencia, no prospera el cargo, lo que conduciría a negar las pretensiones de la demanda.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 255 DE 1992 – ARTICULO 9-1

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD – Al aplicarse procede liquidar el gravamen arancelario con una tarifa más favorable que la utilizada por la DIAN / IVA EN LAS IMPORTACIONES – Al hacer parte de los tributos aduaneros se beneficia al reducirse el gravamen arancelario / SANCION POR INEXACTITUD EN DECLARACION DE IMPORTACION – Procede su disminución con motivo de la reducción de la tarifa de los tributos aduaneros**

3.3.4 En consecuencia, en atención al principio de favorabilidad, procede la liquidación del arancel a cargo de la sociedad SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA en el 5% sobre la base gravable de \$1.252.891.685. 3.3.5 Esa modificación en la liquidación del arancel repercute en la del IVA, en consideración a lo previsto en el artículo 459 del Estatuto Tributario que dispone: “[l]a base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen” [entiéndase gravamen arancelario]. 3.3.6 Adicional a lo anterior, téngase en cuenta que en las pretensiones de la demanda la parte actora solicitó que se declarara en firme la declaración de importación presentada el 3 de junio de 2009 y que “respecto de ella no se adeuda suma alguna por tributos aduaneros ni sanciones” (Se subraya), lo que indica que al referirse a **tributos aduaneros**, expresión que comprende los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas, necesariamente se estaba cuestionando la liquidación practicada por la Administración por estos dos conceptos, por los efectos que la liquidación de los derechos de aduana tiene sobre la base gravable del IVA. 3.3.7 Ahora bien, al modificarse el cálculo de los tributos aduaneros, necesariamente se debe reliquidar el monto de la **sanción** impuesta en virtud del numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, porque el 10% previsto en esta norma aplica sobre el valor de los tributos dejados de pagar, o lo que es lo mismo, sobre la diferencia a pagar. 3.3.8 En este orden de ideas, aunque en el caso sub examine no procede la exención arancelaria prevista en el literal h) del artículo 9 y en el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, la Sala, en aplicación del principio de favorabilidad, revocará la sentencia de primera instancia en cuanto negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para proceder a practicar una nueva liquidación de los tributos aduaneros en el sentido de: (i) liquidar el arancel sobre la base de \$1.252.891.685 con la tarifa del 5%, (ii) liquidar el IVA conforme con la base gravable que arroje la anterior operación aritmética

*aplicando la tarifa del 16% y (iii) liquidar la sanción en los términos previstos en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999.*

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 4743 DE 2005 – ARTICULO 1 / DECRETO 255 DE 1992 – ARTICULO 9-1 / DECRETO 2685 DE 199 – ARTICULO 482 NUMERAL 2-2

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., dieciséis (16) de septiembre de dos mil quince (2015)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2013-00184-01(21595)**

**Actor: SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

#### **FALLO**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia proferida el 21 de agosto de 2014 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las súplicas de la demanda y no condenó en costas.

### **1. ANTECEDENTES**

#### **1.1 Los hechos**

El declarante autorizado AGENCIA DE ADUANA AVIATUR S.A. NIVEL 1 presentó a nombre del importador SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA la declaración de importación –tipo legalización- con autoadhesivo Nro. 07223310018784 del 3 de junio de 2009, que amparó mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00.

Con fundamento en la exención arancelaria prevista en el literal h) del artículo 9 y en el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto

4743 de 2005 el importador declaró un arancel de \$0 y un IVA de \$200.463.000, sobre una base de \$1.252.891.685.

El 25 de mayo de 2012, la División de Gestión de Fiscalización de la Dirección Seccional de Aduanas de Bogotá formuló el **Requerimiento Especial Aduanero Nro. 01-03-238-419-434-2-0002596** por error en la liquidación de los tributos aduaneros a la citada declaración de importación -tipo legalización-, en los siguientes términos:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN PROPUESTA	MAYOR VALOR
SUBPARTIDA ARANCELARIA	73.04.23.00.00	73.04.23.00.00	
VALOR EN ADUANA	571.979.13	571.979.13	
TASA DE CAMBIO	2.190.45	2.190.45	
BASE PARA LIQUIDAR ARANCEL \$	1.252.891.685	1.252.891.685	
TARIFA ARANCEL (%)	0	15	
TOTAL ARANCEL	0	187.934.000	187.934.000
BASE PARA LIQUIDAR IVA \$	1.252.891.685	1.440.825.685	
TARIFA IVA (%)	16	16	
TOTAL IVA	200.463.000	230.532.000	30.069.000
VALOR TRIBUTOS	200.463.000	418.466.000	218.003.000
SANCIÓN DEL 10%		21.800.000	21.800.000
TOTAL TRIBUTOS + SANCIÓN		440.266.000	239.803.000

El 31 de julio de 2012, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Aduanas profirió la **Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-03-241-201-639-01-1191** a la declaración de importación –tipo legalización- con autoadhesivo Nro. 07223310018784 del 3 de junio de 2009, en los mismos términos planteados en el requerimiento especial aduanero que le antecedió.

Contra la anterior decisión, el representante legal de la sociedad SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA interpuso recurso de reconsideración, que fue decidido mediante la **Resolución Nro. 1-00-223-10167** del 9 de noviembre de 2012, en el sentido de confirmar la liquidación recurrida.

## 1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó lo siguiente:

*“1.1. Que se declare la nulidad de los actos indicados en la referencia*

1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mi representada en los siguientes términos:

1.2.1 Señalando que la declaración de importación tipo modificación con autoadhesivo número 07223310018784, presentada el 3 de junio de 2009 por la Agencia de Aduanas Aviatur S.A. Nivel 1, a nombre de la Sucursal, está en firme y respecto de ella no se adeuda suma alguna por tributos aduaneros ni sanciones.

1.2.2 Declarando que la actividad desarrollada por la Sucursal corresponde a la prestación de servicios especializados y exclusivos para la industria petrolera, en forma principal.

1.2.3 Ordenando el archivo del expediente que por este particular se haya abierto en contra de mi representada.

1.2.4 Declarando que no son de cargo de Superior Energy las costas en que haya incurrido la DIAN con relación a la actuación administrativa ni las de este proceso”.

### **1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación**

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Administración de Impuestos se transgredieron los artículos 6 y 121 de la Constitución Política, 97 del CPACA, 1 del Decreto 4743 de 2005 y 264 de la Ley 223 de 1995.

Así como el Decreto 4048 de 2008 y la Circular 175 de 2001.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Nulidad de la actuación administrativa por violar las normas en las que ha debido fundarse**

La DIAN desconoció el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, que condiciona la exención arancelaria a la importación de maquinaria, equipos y repuestos con destino a la actividad minera o de hidrocarburos, en cualquiera de sus fases, porque exigió como requisito adicional, que no está previsto en la norma, que la sociedad realizara directamente actividades de explotación de hidrocarburos.

En el caso concreto, la exención arancelaria es procedente, pues se encuentra acreditado que la importación recayó sobre maquinaria y equipos de la subpartida 73.04.23.00.00, que corresponde a “[t]ubos de entubación (<casing>) o de producción (<tubing>) y tubos de perforación, de los tipos utilizados para la

*extracción de petróleo o gas*", bienes que fueron destinados exclusivamente a la industria de hidrocarburos, en desarrollo de la actividad autorizada en Colombia para la Sucursal.

El cuestionamiento de la Administración supone la revocatoria tácita del acto de licencia de importación y de los actos que le anteceden, lo que conduce al desconocimiento de lo previsto en el artículo 97 del CPACA y a la violación del artículo 121 de la CP que le prohíbe a los funcionarios públicos ejercer funciones distintas de las que le han sido atribuidas.

### **1.3.2 Nulidad de la actuación administrativa por desconocimiento de la doctrina de la DIAN**

La DIAN no fundamentó su actuación en la doctrina emitida por la Oficina Jurídica, desconociendo lo previsto en los artículos 264 de la Ley 223 de 1995 y 20 del Decreto 4048 de 2008, así como en la Circular 175 de 2001.

Conforme con los conceptos Nros. 52696 de 2007, 32660 de 2008 y 16330 de 2010, la exención arancelaria en estudio solo requiere que los bienes objeto de importación estén destinados a la industria minera y de hidrocarburos, sin que se exija como requisito adicional alguna calidad especial respecto del importador.

En dichos conceptos, adicionalmente se ratifica que la competencia para reconocer la exención recae en los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Minas y Energía, como entidades competentes para expedir la licencia de importación; por lo tanto, la competencia de la DIAN solo llega hasta verificar que los requisitos a cuyo amparo fue expedida esa licencia se sigan cumpliendo por parte del importador, es decir, a comprobar que las máquinas, equipos y repuestos de que se trate, se destinen a las actividades propias de las industrias minera y de hidrocarburos.

### **1.3.3 Nulidad de la actuación administrativa por incompetencia de la DIAN**

La DIAN carece de competencia para determinar la exención arancelaria en discusión.

Además, el sustento jurisprudencial y doctrinario en el que ampara su actuación no resulta aplicable al caso concreto, porque la sentencia del Consejo de Estado del 15

de abril de 2010, citada en la resolución que agotó la vía gubernativa, analizó el tema relacionado con la autoridad competente para definir la clasificación arancelaria de un producto, el Concepto Nro. 530012-012 del 31 de marzo de 2012, se refirió a la competencia de la DIAN para verificar el cumplimiento de los requisitos legales dentro del proceso de importación y con posterioridad a la obtención del levante, y el Oficio Nro. 105925 de 2009 señaló que las exenciones son de carácter restrictivo y taxativo.

En este orden de ideas, se presenta un conflicto positivo de competencia entre el Ministerio de Minas y Energía, el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y la DIAN.

#### **1.3.4 Nulidad de la actuación administrativa por desconocimiento del principio de confianza legítima**

De conformidad con el principio de confianza legítima, la declaración de importación presentada por la actora se encontraba amparada (i) por pronunciamientos oficiales de la DIAN, que expresamente avalan el derecho a la exención arancelaria por medio de la interpretación que de las normas realiza la Oficina Jurídica y (ii) por la autorización otorgada por los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Minas y Energía, que son las autoridades competentes para reconocer la exención, tal como lo admitió la DIAN en sus pronunciamientos.

#### **1.3.5 Nulidad de la actuación administrativa por indebida o falsa motivación**

La motivación de los actos acusados fue indebida, por exigir un requisito no previsto en el Decreto 4743 de 2005 y por considerar que la previa existencia de actos administrativos no constituye un obstáculo para que sean revocados sus efectos, sin consentimiento del contribuyente.

Además, la Administración omitió examinar varios de los argumentos planteados en el recurso de reconsideración, limitándose a señalar que no existió la violación alegada, sin indicar las razones que condujeron a esa conclusión.

### **1.4 La contestación de la demanda**

La parte demandada solicitó que se desestimen las pretensiones de la demanda, por las razones que se exponen a continuación:

Colombia es un país miembro de la Comunidad Andina; de conformidad con el Acuerdo de Cartagena, los acuerdos, decisiones, resoluciones y demás documentos que sean expedidos por los órganos competentes de la organización supranacional tienen carácter vinculante para los países signatarios.

Colombia requirió autorización para el otorgamiento de franquicias arancelarias para el sector hidrocarburos y para tal fin la Secretaría General de la CAN solicitó las subpartidas arancelarias que serían beneficiadas con la exención.

Como consecuencia de lo anterior, la Secretaría General de la Comunidad Andina, por medio de la Resolución Nro. 880 de 2004, otorgó autorización al Gobierno de Colombia para el otorgamiento de franquicias arancelarias a la **importación de los bienes comprendidos en las subpartidas señaladas en esa resolución**, dentro de las que se encuentran las siguientes: (i) 73041000 tubos de los tipos utilizados en oleoductos o gasoductos, (ii) 73042100 tubos de perforación, (iii) 73043100 estirados o laminados en frío y (iv) 73043900 los demás, realizada por entidades gubernamentales o empresas que de **manera directa ejecuten** actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos; requisitos que están señalados de manera expresa tanto en la norma supranacional como nacional (Decreto 4743 de 2005), que no se cumplen en el caso concreto.

Con la **jurisprudencia del Consejo de Estado**<sup>1</sup> se pretende hacer un paralelo en relación con la facultad de la DIAN para expedir la clasificación arancelaria de un producto con el control que legalmente debe ejercer la Administración en relación con las tarifas arancelarias aplicables o exenciones, cuando estas existan, aplicables a la importación de mercancías, independientemente de que en los registros, licencias de importación o documentos que contienen vistos buenos se indique algo que no se ajusta a las disposiciones legales sobre la materia.

Respecto del **presunto conflicto de competencia positivo**, se trata de una simple apreciación de la parte demandante, porque en ningún momento la DIAN se está arrogando la competencia para otorgar la exención arancelaria, facultad que es exclusiva de la ley, en atención al principio de reserva de ley.

---

<sup>1</sup> Sentencia del 11 de junio de 2009, radicado Nro. 2005-0032, C. P. William Giraldo Giraldo que se refirió a la competencia de la DIAN en materia de clasificación arancelaria.



La competencia de la DIAN se centra en analizar si al momento de la importación de la mercancía se cumplen los requisitos legalmente establecidos para acceder a las exenciones arancelarias.

En el caso concreto, una vez cotejados los documentos soporte de la declaración de importación, suministrados por el importador, así como la ficha técnica del producto, se observó que se trata de una mercancía consistente en tubos de perforación, sin soldadura, en acero inoxidable.

La División de Gestión de Operación Aduanera de la Dirección Seccional de Aduanas expidió el pronunciamiento técnico Nro. 1-03-201-245-070 del 18 de marzo de 2011, en el que se señaló que en atención a las reglas generales de interpretación 1 y 6 del Arancel de Aduanas, *“se trata de mercancía clasificable por la subpartida arancelaria N° 7304.23.00.00, toda vez que tal nomenclatura corresponde a mercancía de características especiales, es decir a **tubos de perforación** (drill pipe) que no sean de acero inoxidable”*<sup>2</sup>.

*“[L]a importación de los bienes nacionalizados con la declaración de importación 07223310018784 del 3 de junio de 2009, y cuya clasificación arancelaria en la subpartida 73.04.23.00.00 no se discute, **NO** está dentro de las subpartidas relacionadas en el Decreto 4743 de 2005, que establece unas exenciones arancelarias para el sector minero y de hidrocarburos”*<sup>3</sup>.

La exención arancelaria del literal h) del artículo 9 del Decreto 255 de 1992 prevé un listado taxativo de subpartidas a las que se aplica dicha prerrogativa; por lo tanto, no es cierto que la exención arancelaria se aplique de acuerdo con la finalidad que se otorgue a la mercancía importada, pues carece de toda lógica pretender que la DIAN, como ente regulador y de control, persiga la maquinaria con el fin de establecer cuál es su destino final, máxime si se tiene en cuenta que el legislador previó un listado taxativo de subpartidas respecto de las que era aplicable el beneficio previsto para ese sector económico.

Dado que el Decreto 4743 fue publicado en el Diario Oficial 46.137 del 30 de diciembre de 2005, su vigencia se dio desde tal fecha hasta el 19 de octubre de

---

<sup>2</sup> Fl. 144 c.p.

<sup>3</sup> Fl. 144 c.p.

2010. Esto indica que al momento de la presentación de la declaración de importación, objeto de liquidación oficial de corrección, dicho decreto se encontraba vigente.

Por lo tanto, existía un listado expreso de subpartidas arancelarias sobre las cuales operaba la exención arancelaria a que hace referencia la parte actora, en el que no se relacionó la Nro. 73.04.23.00.00 que fue determinada por la DIAN y declarada por el importador.

Además, la autoridad aduanera realizó un minucioso análisis de los documentos del importador, tal como el certificado de existencia y representación legal, el RUT, y encontró lo siguiente:

- i) La actividad principal del importador corresponde al código 7129 (Resolución 432 del 19 de noviembre de 2008), esto es, alquiler de otros equipos de maquinaria y equipos ncp);
- ii) La actividad secundaria código 1120: actividades de servicios relacionadas con la extracción de petróleo y gas, excepto las actividades de prospección;  
y
- iii) Otra actividad código 5190: comercio al por mayor y menor de productos diversos.

En consecuencia, el importador no realiza directamente actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos, por lo que no puede ser beneficiario de la exención, máxime si se tiene en cuenta que esta condición es expresa tanto en la norma supranacional como en la nacional.

En lo que tiene que ver con la **presunta revocatoria tácita de la licencia de importación**, se debe tener presente que se trata de un soporte que constituye un requisito para la importación, que no es del caso analizar en el presente asunto.

Cosa distinta es que la DIAN, en ejercicio de sus facultades de fiscalización y control verifique la configuración de los requisitos que dan derecho a los beneficios o tratamientos preferenciales concedidos por las autoridades competentes.

Tampoco se configura la **falsa motivación** de los actos administrativos demandados, porque su contenido evidencia que la DIAN atendió las normas técnico – jurídicas aplicables al caso concreto y determinó un menor pago de tributos aduaneros a favor del fisco.

Finalmente, con la actuación administrativa no se desconoció el **principio de buena fe y de confianza legítima**, porque se demostró que la sociedad pagó una suma inferior por concepto de tributos aduaneros.

## **1.5 La sentencia apelada**

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

### **1.5.1 Nulidad de la actuación administrativa por violación de las normas en las que ha debido fundarse**

Teniendo en cuenta que **la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00**, que ampara la mercancía importada y que no es objeto de discusión, **no se encuentra señalada de manera taxativa** en la Resolución Nro. 880 de 2004, ni en los Decretos Nros. 260 de 2005 y 4743 de 2005, es claro que no le aplica la exención arancelaria prevista para las actividades del sector minero y de hidrocarburos.

Además, analizado el objeto social de la sociedad demandante, tampoco se cumple con el requisito de que la importación la efectúe un ente gubernamental o una empresa que **realice de manera directa las actividades** de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos.

En consecuencia, no prosperó el cargo.

### **1.5.2 Nulidad de la actuación administrativa por desconocimiento de la doctrina de la DIAN y por incompetencia de esa entidad**

Si bien es cierto, los conceptos constituyen importantes herramientas para la interpretación del alcance de las normas tributarias y aduaneras, también lo es, que esos pronunciamientos no pueden exceder o limitar la ley interpretada; en

consecuencia, es con fundamento en la ley que los administrados deben fundamentar sus actuaciones tributarias.

Es de competencia de la DIAN verificar la correcta clasificación de los tributos aduaneros, lo que incluye el aspecto relacionado con que las exenciones declaradas cuenten con el debido soporte legal y fáctico.

En el caso concreto, en ejercicio de la competencia que le asiste a la Administración, esta determinó que no era procedente la exención declarada, por lo que no prosperó el cargo.

### **1.5.3 Nulidad de la actuación administrativa por desconocimiento del principio de confianza legítima**

En el caso concreto no se vulneró este principio porque para que al contribuyente se le otorgara la razón, era indispensable que la mercancía importada se encontrara en el listado de aquellas que están cubiertas por el tratamiento preferencial en estudio.

Como se demostró que la subpartida arancelaria que cobija la mercancía importada no está señalada como beneficiaria de la exención, se torna irrelevante que la licencia de importación enunciara el reconocimiento de dicho beneficio.

Por lo anterior, tampoco prosperó este cargo.

### **1.5.4 Nulidad de los actos administrativos demandados por indebida o falsa motivación**

No se configura la falsa motivación porque en la resolución que decidió en reconsideración, la Administración expresó los motivos que fundamentan su decisión.

Además, los argumentos expuestos en el acto administrativo enjuiciado corresponden a una correcta relación entre los hechos y las consideraciones jurídicas expuestas por la DIAN, de tal manera que lo decidido incumbe a la realidad de los acontecimientos.

En consecuencia, no prosperó este cargo.

## **1.6 Recurso de apelación**

La parte demandante interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

Es completamente irrelevante que la subpartida señalada en la declaración de importación no se encuentre en el listado taxativo del Decreto 4743 de 2005, porque la subpartida señalada en dicho decreto, que corresponde a los tubos de perforación (bienes que efectivamente fueron importados), ya no existía al momento de la importación.

Un análisis hermenéutico acertado exigía establecer si el hecho de que la subpartida 73.04.23.00.00 no se encontrara dentro del listado del citado decreto, hace que la exención de aranceles no sea aplicable.

Cuando se expidió el Decreto 4743 de 2005, la nomenclatura arancelaria colombiana estaba contenida en el Decreto 4341 de 2004 en el que se encontraba prevista la subpartida 73.04.21.00 –tubos de perforación de acero inoxidable-, subpartida que no existe desde el año 2007 porque el Decreto 4589 de 2006 modificó la nomenclatura arancelaria y la sustituyó por la subpartida 73.04.23.00.00 –los demás tubos de perforación-.

A raíz de este cambio, la DIAN expidió la Circular Nro. 00003 del 5 de enero de 2007, en la que se señalaron las tablas correlativas que indican la correspondencia entre las subpartidas que figuraban en el Decreto 4341 de 2004 y las modificadas con el Decreto 4589 de 2006.

En relación con la subpartida 73.04.21.00 –vigente para el año 2006- se indicó que a partir del año 2007 pasó a identificarse con las subpartidas 73.04.22.00.00 y 73.04.23.00, esta última, utilizada por la sociedad en la declaración de importación objeto de estudio, para acceder a la exención.

La división de la subpartida no modificó la circunstancia de que el derecho concedido por ese decreto, al amparo del cual se realizó la importación, se refería a todos los tubos de perforación, de forma que con la nueva nomenclatura

arancelaria se mantuvo el derecho a la exención, pues lo que precisamente se importó fueron tubos de perforación que fueron destinados a la industria de hidrocarburos, aspecto que no se discute.

Las exenciones arancelarias no se otorgan por la nomenclatura *per se*, sino por el tipo de bien. Así, cuando cambia la denominación arancelaria de un bien se debe buscar su equivalente para otorgar la respectiva exención, pues esta no puede desaparecer de la vida jurídica.

Exigir un requisito adicional, no previsto en el Decreto 4743 de 2005, vale decir, que se realice de manera directa la actividad, conduce a una aplicación inocua de la norma, porque las compañías que importan la maquinaria necesaria para la exploración y explotación de hidrocarburos o minerales no son las mismas que realizan esa actividad, debido a la práctica de repartición de cargas.

Finalmente, contrario a lo sostenido por el *a quo*, los conceptos de la DIAN no son simples herramientas interpretativas, porque conforme con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, esos pronunciamientos son obligatorios para los funcionarios de la entidad y los contribuyentes pueden justificar su actuación en ellos.

Como el concepto de la DIAN señalado en la demanda otorga la competencia a los ministerios para otorgar la exención, como efectivamente sucedió en este caso, la actuación de la sociedad se encuentra ajustada a la ley.

Concluyó que con la sentencia de primera instancia se violó el **debido proceso** de la sociedad porque no se refirió al desdoblamiento de la subpartida arancelaria incluida en el listado del Decreto 4743 de 2005 y está **falsamente motivada** porque no tuvo en cuenta las normas vigentes en relación con la clasificación arancelaria de la mercancía importada y las relacionadas con la obligatoriedad de los concepto de la DIAN para sus funcionarios.

## **1.7 Alegatos de conclusión**

1.7.1 La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

1.7.2 La **parte demandada** insistió en que tanto la norma supranacional, como la nacional, señalan como requisito *sine qua non* para que proceda el beneficio arancelario, que la empresa que importe la mercancía realice las actividades de exploración o explotación minera o de hidrocarburos de manera directa, lo que no sucede en el caso concreto, porque la sociedad demandante realiza servicios de suministro de bienes para dichas actividades.

La DIAN se ha limitado a ejercer sus facultades legales en relación con el control a una operación de importación sobre la que se está evadiendo el pago de lo que corresponde por concepto de gravamen arancelario.

Ninguna de las entidades mencionadas por la sociedad demandante es la competente para otorgar exenciones arancelarias, porque se trata de una facultad exclusiva de la ley.

## **1.8 Concepto del Ministerio Público**

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se confirme la sentencia apelada, pero, porque la demandante no realiza directamente las actividades de la industria de hidrocarburos, como requisito necesario para que proceda el beneficio, más no porque la subpartida no se encuentra señalada en el nuevo arancel, como lo sostuvo el *a quo*.

Para el efecto, explicó que la exención se mantuvo para la época de los hechos controvertidos (año 2009), toda vez que el Decreto 4743 de 2005 la consagró por cinco años, término que no fue modificado frente a la actualización de la nomenclatura Nandina a la que se refirió el Decreto 4589 de 2006.

Este beneficio procede respecto de los tubos de perforación, si la importación es efectuada por entidades gubernamentales o empresas que realicen directamente las actividades de la industria de hidrocarburos, por cuanto esas fueron las consideraciones que tuvo en cuenta el Decreto 4743 de 2005 al establecerla, de acuerdo con la autorización otorgada por la Secretaría General de la CAN.

No se vulneró el principio de la confianza legítima, porque no se demostró que en ocasiones anteriores la Administración haya aceptado a favor de la sociedad actora o de otras empresas similares, mediante sus orientaciones, la exención sin

el cumplimiento del requisito indicado en la norma que la consagró o hubiera generado para la demandante la expectativa de obtenerla en esas condiciones.

El concepto de la DIAN que la parte actora invocó como aplicable, según el cual le corresponde al Comité de Importaciones del Ministerio de Minas otorgar las exenciones del Decreto 4743 de 2005, mediante las licencias de importación, no resulta relevante para el caso concreto, toda vez que no se trata de la figura del leasing. Adicionalmente, no procede su aplicación analógica, pues las exenciones son de interpretación restringida, por cuanto constituyen una excepción al principio general de tributación.

No hay lugar a la aplicación del principio de favorabilidad, porque en este asunto no se cumplió con el requisito previsto para que proceda la exención.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si la sociedad demandante es beneficiaria de la exención arancelaria prevista en el literal h) del artículo 9 y del artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005.

Para el efecto, se deben analizar los requisitos necesarios para que proceda la exención arancelaria, en especial, si la parte actora estaba obligada a realizar directamente las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos y si la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00 está cobijada por dicho beneficio.

Dilucidado lo anterior, se debe examinar si la sentencia del Tribunal está falsamente motivada.

**2. Marco normativo. Exención de gravámenes arancelarios a la importación de maquinaria, equipos técnicos, sus accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o a la exploración de petróleo**



2.1 El declarante autorizado AGENCIA DE ADUANA AVIATUR S.A. NIVEL 1 presentó a nombre del importador SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA la declaración de importación –tipo legalización- con autoadhesivo Nro. 07223310018784 del 3 de junio de 2009, que amparó mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00, por lo que declaró un arancel de \$0 y un IVA de \$200.463.000, sobre una base de \$1.252.891.685, en consideración a la exención prevista en el Decreto 4743 de 2005.

2.2 Comoquiera que en oportunidad anterior, la Sala se refirió al marco normativo de la citada exención<sup>4</sup>, es del caso retomar ese análisis, en los siguientes términos:

*“El artículo 3 literal c) del Decreto 2184 de 1990 exceptuó de la derogatoria de las exenciones de gravámenes arancelarios y, por ende, continuaban exentas, las importaciones que realicen la Nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, los municipios, el Distrito Especial de Bogotá y las entidades descentralizadas de los órdenes nacional, departamental, intendencial, comisarial, municipal y distrital (artículo 2 de dicho decreto) que se dediquen a la minería o a los hidrocarburos o a la prestación de servicios de salud pública o educación o comercialización de alimentos.*

*Mediante Decisión No 282 de 1991 del Acuerdo de Cartagena, sobre armonización de franquicias arancelarias, se dispuso la eliminación de las franquicias arancelarias vigentes a la fecha de dicha norma, que vulneren los compromisos arancelarios subregionales, salvo las otorgadas al amparo del artículo 68 del Acuerdo de Cartagena y lo dispuesto en esa misma Decisión.*

*De conformidad con el artículo 1º de la referida Decisión, se entiende por franquicias arancelarias, “los distintos regímenes que permiten el despacho a consumo con la exención, rebaja o devolución de los gravámenes arancelarios respectivos”. Y por despacho de consumo “el régimen aduanero en virtud del cual las mercancías importadas pueden permanecer definitivamente dentro del territorio aduanero”.*

*En virtud del Decreto 255 de 1992<sup>5</sup>, Colombia adoptó el arancel externo común, y recogió y depuró las exenciones que estaban en contra de la Decisión 282 del Acuerdo de Cartagena, con lo cual inició el proceso gradual para cumplir con lo acordado en esa norma supranacional.*

*Fue así como en los artículos 8º y 9º del Decreto 255 de 1992 previó lo siguiente:*

*“Artículo 8º Salvo lo dispuesto en tratados y convenios internacionales, deróganse las exenciones de gravámenes arancelarios otorgadas a las importaciones que realicen las personas naturales o jurídicas de derecho privado.*

*Artículo 9º Exceptúanse de lo dispuesto en el artículo anterior y por consiguiente continuarán exentas de gravámenes arancelarios, en los términos señalados en*

<sup>4</sup> Cfr. la sentencia del 9 de julio de 2015, radicado Nro. 2012-00128-01 [20637], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>5</sup> “Por el cual se introducen algunas modificaciones en el Arancel de Aduanas”

las normas legales que consagran y regulan estas exenciones las siguientes importaciones:

a)  
“...

h) La maquinaria, equipos técnicos, sus accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o a la **exploración de petróleo.**” (Subraya la Sala).

Así, el literal h) del artículo 9 del Decreto 255 de 1992 mantuvo la exención de gravámenes arancelarios otorgada a las importaciones de maquinaria, equipos técnicos, sus accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o a la exploración de petróleo, que realicen las personas naturales o jurídicas de derecho privado.

Los artículos 1 y 2 de la Resolución 880 del 2 de diciembre de 2004, proferida por la Secretaría General de la Comunidad Andina, por medio de la cual se autorizó al Gobierno de Colombia el otorgamiento de franquicias arancelarias para el sector hidrocarburos, disponen lo siguiente:

“Artículo 1.- Autorizar al Gobierno de Colombia el otorgamiento de franquicias arancelarias a la importación de los bienes comprendidos en las subpartidas listadas en el anexo a la presente Resolución.

El Gobierno de Colombia podrá otorgar las franquicias arancelarias autorizadas en el párrafo anterior previa constatación del agotamiento de los medios de abastecimiento subregionales y sólo a las importaciones que sean efectuadas por entidades gubernamentales o empresas que realizan de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos.

Artículo 2.- La autorización a que se refiere el artículo anterior tendrá una vigencia de cinco años a partir de la entrada en vigencia de la presente Resolución”.

Por su parte, el Decreto 260 de 2005 adicionó el Decreto 255 de 1992 con el artículo 9-1 así:

Artículo 1°. Adiciónase el Decreto 255 de 1992 con el siguiente artículo:

“Artículo 9-1. Las exenciones arancelarias de que trata el literal h) del artículo 9° del presente decreto, serán aplicables a las importaciones de maquinaria, equipos y repuestos destinados a la explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ductos y refinación de hidrocarburos”.

Artículo 2°. La exención de gravámenes arancelarios para las actividades del sector minero y de hidrocarburos fijados en el presente decreto, será aplicable a las importaciones de las subpartidas arancelarias relacionadas a continuación, hasta el 31 de diciembre de 2005.

“...

Artículo 4°. La exención de los gravámenes arancelarios considerados en el presente Decreto procederá siempre y cuando no exista producción en los Países Miembros de la Comunidad Andina.

Artículo 5°. El presente decreto rige a partir de su publicación en el Diario Oficial y tendrá vigencia hasta el 31 de diciembre de 2005”.

El artículo 1 del Decreto 4743 de 2005<sup>6</sup> derogó el Decreto 260 de 7 de febrero de 2005 y adicionó el Decreto 255 de 1992 con el artículo 9.1, conforme con el cual las exenciones arancelarias de que trata el literal h) del artículo 9 de ese decreto, serán aplicables a las importaciones de maquinaria, equipos y repuestos destinados a la explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ductos y refinación de hidrocarburos.

El artículo 2 del Decreto 4743 de 2005 relacionó las subpartidas arancelarias cuyas importaciones están exentas de gravámenes arancelarios para efectos del artículo 9.1 del Decreto 255 de 1992. La exención se fijó por cinco años pero no incluyó la subpartida 73.04.23.00.00. Y el artículo 4 del Decreto 4743 de 2005 dispuso que dicho decreto rige a partir de su publicación en el Diario Oficial hasta el 19 de octubre de 2010 y deroga el Decreto 260 del 7 de febrero de 2005.

Por su parte, el Decreto 4589 del 27 de diciembre de 2006 “Por el cual se adopta el Arancel de Aduanas y otras disposiciones” gravó los tubos de perforación de la subpartida 73.04.23.00.00 en la siguiente forma:

**“Capítulo 73  
Manufacturas de fundición, hierro o acero  
Notas.**

1. En este Capítulo, se entiende por fundición el producto obtenido por moldeo que no responda a la composición química del acero definido en la Nota 1 d) del Capítulo 72, en el que el hierro predomine en peso sobre cada uno de los demás elementos.

2. En este Capítulo, el término alambre se refiere a los productos obtenidos en caliente o en frío cuya sección transversal, cualquiera que fuese su forma, sea inferior o igual a 16 mm en su mayor dimensión.

“... ”

Código	Designación de la Mercancía	Grv(%)
7304.23.00.00	Los demás tubos de perforación	15

Así pues, a partir del **Decreto 4589 de 2006**, que entró a regir el 1 de enero de 2007, los tubos de perforación de la subpartida 7304.23.00.00 quedaron gravados con un arancel del 15%.

El artículo 89 del Estatuto Aduanero, modificado por el Decreto 4136 de 2004, dispone que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación son los vigentes al momento de la presentación de la declaración de importación.

Es de anotar que el Decreto 4114 de 2010 “por el cual se modifica parcialmente el Arancel de Aduanas” redujo del 15% al 5% el gravamen arancelario de la subpartida 7304.23.00.00, entre otras subpartidas arancelarias”.

**3. Obligación de acreditar que el importador realiza directamente las actividades de exploración y explotación de hidrocarburos, para efectos de la exención arancelaria**

<sup>6</sup> “Por medio del cual se adiciona el Decreto 255 del 11 de febrero de 1992 y se dictan otras disposiciones”

3.1 Sobre este requisito, la Sala hizo el estudio pertinente, que se retoma a continuación<sup>7</sup>:

*“La Resolución 880 de 2004, proferida por la Secretaría General de la Comunidad Andina, dispuso lo siguiente:*

*Artículo 1.- Autorizar al Gobierno de Colombia el otorgamiento de franquicias arancelarias a la importación de los bienes comprendidos en las subpartidas listadas en el anexo a la presente Resolución.*

*El Gobierno de Colombia podrá otorgar las franquicias arancelarias autorizadas en el párrafo anterior previa constatación del agotamiento de los medios de abastecimiento subregionales y sólo a las importaciones que sean efectuadas por entidades gubernamentales o empresas que realizan de **manera directa** actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos.*

*Artículo 2.- La autorización a que se refiere el artículo anterior tendrá una vigencia de cinco años a partir de la entrada en vigencia de la presente Resolución.*

*Artículo 3.- El Gobierno de Colombia notificará a la Secretaría General las disposiciones nacionales mediante las cuales aplicará la presente Resolución. Asimismo, deberá notificar semestralmente a la Secretaría General la información relativa a los sectores beneficiarios de la franquicia, adjuntando la relación de empresas importadoras, la relación de países exportadores de los bienes importados, el monto de importación y la relación de empresas destinatarias de dichas importaciones. Esta información será puesta en conocimiento de los demás Países Miembros.*

*Artículo 4.- Si la Secretaría General verifica, de oficio o a petición de algún País Miembro, que se modificaron o cesaron las causas que motivaron la presente Resolución o que se están presentando casos de distorsiones al comercio al interior de la Comunidad Andina, dejará sin efecto parcial o totalmente la autorización conferida por medio de la presente Resolución.*

*Artículo 5.- En cumplimiento del artículo 17 del Reglamento de Procedimientos Administrativos de la Secretaría General<sup>8</sup>, comuníquese a los Países Miembros la presente Resolución<sup>9</sup>.*

*Dada en la ciudad de Lima, Perú, a los dos días del mes de diciembre del año dos mil cuatro”*

*Así, la mencionada resolución de la CAN otorgó autorización al Gobierno de Colombia para el otorgamiento de franquicias arancelarias para el sector de hidrocarburos, condicionada a que las mercancías sean importadas por una entidad gubernamental **o por empresas que realizarán, en forma directa, las actividades allí previstas.***

<sup>7</sup> Cfr. la sentencia del 9 de julio de 2015, radicado Nro. 2012-00128-01 [20637], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>8</sup> Artículo 17.- La Secretaría General notificará a los Países Miembros, a través de sus respectivos organismos nacionales de integración, todas las Resoluciones, dentro de las 24 horas siguientes a su adopción y podrá además enviar copia de ellas a las dependencias correspondientes. La Secretaría General notificará además a los Países Miembros, los demás actos que puedan afectarlos en sus intereses.

<sup>9</sup> Artículo 15.- Las Resoluciones de la Secretaría General entrarán en vigencia y producirán sus efectos a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, salvo que la propia Resolución señale una fecha distinta.

De la misma forma, advirtió que si la Secretaría General de la CAN verifica, de oficio o a petición de algún país miembro, que se modificaron o cesaron las causas que motivaron la expedición de dicha resolución o que se están presentando casos de distorsiones al comercio al interior de la Comunidad Andina, dejará sin efecto parcial o totalmente la autorización conferida.

Se debe tener en cuenta que los acuerdos, decisiones, resoluciones y demás documentos que sean expedidos por los órganos competentes de la organización supranacional tienen carácter vinculante para los países signatarios.

De otra parte, es importante anotar que cuando el artículo 3 de la Resolución 880 de 2004 dispone que "El Gobierno de Colombia notificará a la Secretaría General las disposiciones nacionales mediante las cuales aplicará la presente Resolución", no está condicionando la aplicabilidad de la resolución a la legislación interna. Por el contrario, sobre la base de que la Resolución es aplicable directamente, fija, como mecanismo de control, la obligación, a cargo de los países miembros, de informar a la Secretaría General de la CAN las normas internas que se han expedido para dar cumplimiento a esa resolución.

Por medio de la Ley 457 de 1998 se aprobó el protocolo modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena. El artículo primero dispuso que las Resoluciones de la Secretaría General hacen parte del ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina. Y el artículo 3, previó que tales resoluciones son directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que señalen una fecha posterior. Al efecto, las referidas normas disponen lo siguiente:

**LEY 457 DE 1998  
(4 DE AGOSTO)**

**"Por medio de la cual se aprueba el 'Protocolo modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena', suscrito en la ciudad de Cochabamba (Bolivia) a los veintiocho (28) días del mes de mayo de mil novecientos noventa y seis (1996)"**

**EL CONGRESO DE COLOMBIA**

**Visto el texto del "PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL TRATADO DE CREACION DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA", suscrito en la ciudad de Cochabamba (Bolivia) a los veintiocho (28) días del mes de mayo de mil novecientos noventa y seis (1996)**

**PROTOCOLO MODIFICATORIO DEL TRATADO DE CREACION DEL  
TRIBUNAL DE JUSTICIA DEL ACUERDO DE CARTAGENA**

Los Gobiernos de Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, teniendo en cuenta las modificaciones introducidas por el Protocolo Modificatorio del Acuerdo de Integración Subregional Andino (Acuerdo de Cartagena), aprobado en Trujillo, Perú el 10 de marzo de 1996.

CONVIENEN, en celebrar el siguiente Protocolo Modificatorio del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena:

PRIMERO.- Modifíquese el Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena, de acuerdo con el siguiente texto:

**“TRATADO DE CREACION DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA  
COMUNIDAD ANDINA**

**CAPITULO I  
DEL ORDENAMIENTO JURIDICO  
DE LA COMUNIDAD ANDINA**

**Artículo 1.-** El ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina Comprende:

- a) El acuerdo de Cartagena, sus Protocolos e Instrumentos adicionales;
- b) El presente Tratado y sus Protocolos Modificatorios;
- c) Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores y la Comisión de la Comunidad Andina;
- d) Las Resoluciones de la Secretaría General de la Comunidad Andina; y,
- e) Los Convenios de Complementación Industrial y otros que adopten los Países Miembros entre sí y en el marco del proceso de la integración subregional andina.

**Artículo 2.-** Las Decisiones obligan a los Países Miembros desde la fecha en que sean aprobadas por el Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o por la Comisión de la Comunidad Andina.

**Artículo 3.-** Las Decisiones del Consejo Andino de Ministros de Relaciones Exteriores o de la Comisión y las Resoluciones de la Secretaría General serán directamente aplicables en los Países Miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que las mismas señalen una fecha posterior.

Cuando su texto así lo disponga, las Decisiones requerirán de incorporación al derecho interno, mediante acto expreso en el cual se indicará la fecha de su entrada en vigor en cada País Miembro.

**Artículo 4.-** Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación.

En consecuencia, las Resoluciones de la Secretaría General de la CAN son directamente aplicables en los países miembros, a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo, a menos que estas señalen una fecha posterior. Adicionalmente, la autorización conferida en la Resolución 880 de 2004 de la CAN se otorgó con la advertencia de que si se verifica que se modificaron las causas que motivaron la resolución o que se presentan casos de distorsiones al comercio al interior de la Comunidad Andina se dejará sin efecto la autorización conferida.

Igualmente, toda vez que se trata del otorgamiento de franquicias arancelarias, el Gobierno Colombiano debe ser estricto en el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución 880 de 2004 de la CAN. Por ende, no puede aducirse, como lo hace la demandante, que si al desarrollar dicha autorización el Gobierno Colombiano guardó silencio sobre el requisito que el organismo multilateral exigió, debe entenderse que este desapareció.

Además, en la parte considerativa del **Decreto 4743 del 30 de diciembre de 2005** este requisito fue tenido en cuenta y si bien no fue incluido en el artículo 1º del citado decreto, se reitera que las Resoluciones de la Secretaría General de la CAN

son directamente aplicables en los países miembros a partir de la fecha de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo. En consecuencia, son de obligatorio cumplimiento.

En efecto, el **Decreto 4743 del 30 de diciembre de 2005** dispuso lo siguiente:

Decreto 4743  
30/12/2005

“Por medio del cual se adiciona el Decreto 255 del 11 de febrero de 1992 y se dictan otras disposiciones”.

#### CONSIDERANDO

“... ”

Que la Secretaría General de la Comunidad Andina mediante Resolución 880 del 2 de diciembre de 2004, autorizó al Gobierno de Colombia el otorgamiento de franquicias arancelarias a la importación de los bienes comprendidos en las subpartidas listadas en el anexo de la citada resolución, por el término de cinco (5) años, a partir de su publicación en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena.

Que en la misma resolución la Secretaría General determinó que las importaciones deben ser efectuadas por entidades gubernamentales o por empresas que realice de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos.

“... ”

#### DECRETA

Artículo 1º. Adiciónase el Decreto 255 de 1992 con el siguiente artículo:

“Artículo 9.1 Las exenciones arancelarias de que trata el literal h) del artículo 9 del presente decreto serán aplicables a las importaciones de maquinaria, equipos y repuestos destinados a la explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ductos y refinación de hidrocarburos.

Artículo 2. Para efectos de lo previsto en el artículo 9.1 del Decreto 255 de 1992, la exención de gravámenes arancelarios para las actividades del sector minero y de hidrocarburos fijados en el presente decreto, será aplicable a las importaciones de las subpartidas arancelarias relacionadas a continuación, por un término de cinco años”.

3.2 Conforme con lo anterior, se concluyó que el beneficio arancelario opera para las importaciones efectuadas por entidades gubernamentales o por **empresas que realicen de manera directa** actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos.

### 3. El caso concreto

### 3.1 Procedencia de la exención arancelaria

3.1.1 Teniendo en cuenta que la exención prevista en el literal h) del artículo 9 y en el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, aplica para los gravámenes arancelarios en relación con las importaciones de maquinaria, equipos técnicos, sus accesorios, materiales y repuestos destinados a la exploración de minas o a la exploración de petróleo, que realicen las personas naturales o jurídicas de derecho privado, siempre que el interesado acredite que realiza de manera directa las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos, le corresponde a la Sala estudiar si en el caso *sub examine* la parte demandante cumplió con este requisito, como lo exige la Resolución Nro. 880 del 2 de diciembre de 2004 de la CAN.

3.1.2 Para el efecto, se observa que conforme con el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, el objeto social de SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA es el siguiente:

*“OBJETO SOCIAL: EL OBJETIVO CORPORATIVO DE LA SUCURSAL, ESTABLECIDA EN COLOMBIA INCLUYE LO SIGUIENTE: 1. PROPORCIONAR SERVICIOS ESPECIALES Y EQUIPOS PARA LAS INDUSTRIAS DE PRODUCCIÓN Y EXPLOTACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, Y CUALQUIER OTRA ACTIVIDAD REQUERIDA O INCIDENTAL A LO ANTERIOR. 2. PRESTAR SERVICIOS DE DIAGNOSTICO, INSPECCIÓN, MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DE EQUIPOS E (sic) EXPLORACIÓN DE PETRÓLEO Y GAS, PRODUCCIÓN, Y EQUIPOS RELACIONADOS. 3. PRESTAR SERVICIOS DE DIAGNÓSTICO, INSPECCIÓN, MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN DE TUBERÍA DE PERFORACIÓN, CUBIERTA, PRODUCCIÓN, TUBERÍA DE CONDUCCIÓN Y OTRAS HERRAMIENTAS Y EQUIPOS UTILIZADOS EN LA EXPLORACIÓN O PRODUCCIÓN DE PETRÓLEO Y GAS. 4. REALIZAR TAREAS MECÁNICAS INDUSTRIALES Y SOLDADURA ESPECIAL EN TUBERIA, Y OTRAS HERRAMIENTAS Y EQUIPOS UTILIZADOS EN LA EXPLORACIÓN Y PRODUCCIÓN DE PETRÓLEO Y GAS. 5. IMPORTAR, EXPORTAR, VENDER, ALQUILAR Y TRANSPORTAR TODA CLASE DE EQUIPOS Y PARTES PARA LA INDUSTRIA DEL PETRÓLEO DEL GAS [...]” (Se subraya).*

3.1.3 De lo anterior se infiere que si el objeto social de la parte demandante consiste en **proporcionar servicios especiales y equipos** a las empresas que se dedican a las industrias de producción y explotación de petróleo y gas, es evidente que **no desarrolla directamente las actividades** de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos, para acceder a la exención arancelaria en estudio.



3.1.4 En consecuencia, le asiste la razón a la DIAN al rechazar la procedencia del beneficio arancelario reclamado por la parte actora, lo que conduce a que no sea necesario que la Sala proceda al estudio de la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00, en la que se clasificó los bienes importados, para analizar si la misma está exenta o no de los tributos aduaneros con ocasión del “*desdoblamiento de la subpartida incluida en el Decreto 4743 de 2005*”.

### **3.2 Falsa motivación de la sentencia de primera instancia**

3.2.1 La parte apelante afirmó que la sentencia de primera instancia está falsamente motivada porque no tuvo en cuenta las normas vigentes en relación con la obligatoriedad de los conceptos de la DIAN para sus funcionarios, que en el caso concreto avalaban la conducta de la sociedad, en cuanto indicó las entidades competentes para otorgar la exención en estudio.

3.2.2 Esta Sala, en un caso similar, recalcó que “*la DIAN es la autoridad competente para determinar la correcta liquidación de los tributos aduaneros, la exactitud de las declaraciones y el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, razón por la cual la actora no puede sustentar la supuesta inmodificabilidad de la declaración de importación en los pronunciamientos de los Ministerios de Comercio, Industria y Turismo y de Minas y Energía*”<sup>10</sup>, por las siguientes razones:

*“De acuerdo con el artículo 3° del Decreto 3803 de 2006<sup>11</sup>, se encuentran sometidas al régimen de licencia previa, las importaciones en las que se solicite exención de gravámenes arancelarios y corresponde al Comité de Importaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, expedirlas.*

*Así, cuando en la declaración de importación se solicite la exención de gravámenes arancelarios, como en este caso, corresponde al Comité de Importaciones de ese Ministerio expedir la licencia previa. Para el efecto, deben obtenerse las autorizaciones o vistos buenos de las entidades correspondientes.*

*En el caso concreto, por tratarse de bienes relacionados con el sector de hidrocarburos, correspondía al Ministerio de Minas y Energía emitir dicho visto bueno, como en efecto lo hizo.*

---

<sup>10</sup> Cfr. la sentencia del 9 de julio de 2015, radicado Nro. 2012-00128-01 [20637], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>11</sup> ARTÍCULO 3°. La licencia previa será obligatoria para los bienes incluidos en las listas correspondientes a dicho régimen por las entidades competentes, así como respecto de aquellos bienes objeto de licencia de importación no reembolsable en las condiciones establecidas en el presente decreto; **aquellas en que se solicite exención de gravámenes arancelarios**; las legalizaciones de acuerdo con las normas vigentes aduaneras; las que amparen mercancía usada, imperfecta, reparada, reconstruida, restaurada (refurbished), . substand2r, remanufacturada, saldos de inventario; las que utilicen el sistema de licencia anual; las presentadas por las entidades oficiales con excepción de la gasolina, urea y demás combustibles. Las solicitudes de licencia previa de los bienes señalados en el párrafo del artículo anterior, deberán cumplir además con el requisito, permiso o autorización establecida por la autoridad competente.

*Sin embargo, debe tenerse en cuenta que el análisis efectuado tanto por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, como por el Ministerio de Minas y Energía, parten de la información suministrada por el declarante y, en todo caso, el hecho de que el Gobierno otorgue una licencia previa con los vistos buenos correspondientes no significa que se garantice que la declaración de importación es correcta o que el Gobierno concedió la exención tributaria, pues la exención proviene de la norma aduanera, no de la licencia de importación previa.*

*Además, debe tenerse en cuenta que los artículos 469 y 470 del Decreto 2685 de 1999 señalan lo siguiente:*

**“ARTICULO 469. FISCALIZACIÓN ADUANERA.**

*La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales tendrá competencia para adelantar las investigaciones y desarrollar los controles necesarios para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas aduaneras, simultáneamente al desarrollo de las operaciones de comercio exterior, o mediante la fiscalización posterior que se podrá llevar a cabo para verificar el cumplimiento de las obligaciones aduaneras, o integralmente, para verificar también el cumplimiento de las obligaciones tributarias y cambiarias de competencia de la entidad.*

*“ ...*

**ARTICULO 470. FACULTADES DE FISCALIZACIÓN Y CONTROL.**

*Dentro de las facultades de fiscalización y control con que cuenta la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá:*

*“ ...*

*c) Verificar la exactitud de las declaraciones, documentos soporte u otros informes, cuando lo considere necesario para establecer la ocurrencia de hechos que impliquen un menor monto de la obligación tributaria aduanera o la inobservancia de los procedimientos aduaneros;*

*Así pues, a quien corresponde verificar la exactitud de la declaración de importación y la correcta determinación de los tributos aduaneros es a la DIAN, para lo cual debe sujetarse a las normas que regulan, entre otros aspectos, los beneficios o tratamientos preferenciales”<sup>12</sup>.*

3.2.3 Por lo tanto, si la DIAN es la entidad competente para determinar la correcta liquidación de los tributos aduaneros, la parte actora no puede alegar el otorgamiento de un beneficio por parte de una autoridad que carece de dicha facultad y mucho menos con fundamento en el otorgamiento de una licencia previa para efectuar la importación de mercancías sometidas a este requisito.

3.2.4 Ahora bien, en lo que tiene que ver con el presunto desconocimiento de los conceptos emitidos por la DIAN, que fundamentaron la actuación de la parte

---

<sup>12</sup> Ib. Note. 8.

demandante, se advierte que en el **Concepto Nro. 52696 del 12 de julio de 2007**, citado en la demanda, la Oficina Jurídica de la DIAN expuso lo siguiente:

[...]

*En los pronunciamientos citados<sup>13</sup>, esta Oficina tuvo como fundamento el hecho que **las autorizaciones otorgadas por la Comunidad Andina de Naciones al Gobierno Colombiano establecían que las importaciones debían ser efectuadas por entidades gubernamentales o empresas que realicen de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos.***

[...]

*Revisada la comunicación remitida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, encuentra esta Oficina que de acuerdo con el artículo 3 del Decreto 3803 de 2006, se encuentran sometidas al régimen de licencia previa las importaciones en las que se solicite exención de gravámenes arancelarios y que corresponde al Comité de Importaciones expedirlas, por lo cual procederá a aclarar las interpretaciones contenidas en los Conceptos 017 de 2005, en el Concepto 023 de 2007 y en el Oficio No. 136 de 2007 para señalar que **corresponde al Comité de Importaciones de ese Ministerio otorgar las exenciones arancelarias de que trata el Decreto 4743 de 2005 a través de las licencias de importación y establecer si se cumplen las condiciones señaladas en el mencionado Decreto, para garantizar que la exención cumpla su finalidad de estar destinada a las entidades gubernamentales y las empresas privadas que realizan las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón, pues la intervención de las autoridades aduaneras mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización y control, esta encaminada a la verificación de la configuración de los requisitos que dan derecho a los beneficios o tratamientos preferenciales concedidos por las autoridades competentes**" (El aparte subrayado corresponde al transcrito por la parte actora en la demanda)<sup>14</sup> (negrilla de la Sala).*

Posición que según lo afirmó la parte actora, se ratificó en el **Concepto Nro. 32660 de 2008**.

3.2.5 Pues bien, con el pronunciamiento de la Administración transcrito, no hay lugar a duda de que el criterio de la DIAN se ha mantenido en el sentido que para tener derecho a la exención prevista en el Decreto 255 de 1992, las importaciones deben ser efectuadas por entidades gubernamentales o empresas **que realicen de manera directa actividades** de exploración, explotación, beneficio,

<sup>13</sup> Se refiere al **Concepto de la DIAN Nro. 017 de 2005** en el que se indicó "[s]olamente las entidades gubernamentales y las empresas privadas que realizan de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos pueden beneficiarse de las exenciones establecidas en el decreto 260 de 2005, al **Oficio Nro. 136 de 2007** en el que se conceptuó que "[...] las importaciones deben ser efectuadas por entidades gubernamentales o empresas que realicen de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos" y al **Concepto Nro. 00023 de 2007** en el que se estudió la posibilidad que se hiciera uso de las exenciones arancelarias cuando las importaciones se realizan a través de compañías leasing.

<sup>14</sup> Cfr. el fl. 17 c.p.

transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos, que coincide con la conclusión expuesta en esta providencia.

Adicionalmente, queda claro que para la DIAN, con la expedición de la licencia de importación por parte del Comité de Importaciones del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se pretende garantizar que la exención cumpla con su finalidad<sup>15</sup>, lo que no obsta para que esa entidad pueda ejercer la función de fiscalización y control con el fin de verificar la exactitud de la declaración de importación y la correcta determinación de los tributos aduaneros.

3.2.6 En lo que tiene que ver con el **Concepto de la DIAN Nro. 16330 del 9 de marzo de 2010**, se advierte que en uno de sus apartes la Administración transcribió el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, para afirmar lo siguiente:

*“Nótese que la norma establece la exención arancelaria para la maquinaria, equipos y repuestos destinados a las actividades de explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ductos y refinación de hidrocarburos.*

*Resulta evidente en consecuencia que la exención arancelaria se da en términos de la destinación de la mercancía importada, de tal suerte que si los bienes enumerados en el artículo 2° de la norma no están destinados a las actividades de explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera y a la explotación, transporte por ductos y refinación de hidrocarburos, no estarán beneficiados con la exención citada” (El aparte subrayado corresponde al transcrito por la parte actora en la demanda)<sup>16</sup>.*

Es decir, con este pronunciamiento, la DIAN resalta el contenido literal del artículo artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992 sobre la aplicación arancelaria en términos de la destinación de la mercancía, para concluir que los bienes se califican como mercancía de disposición restringida en virtud de su destinación, porque su circulación, enajenación o destinación está sometida a condiciones o restricciones aduaneras, lo que condujo a afirmar, en esa oportunidad, que la importación debe

<sup>15</sup> En este sentido cfr. el concepto de la DIAN Nro. **0019026 (0000005) del 25 de febrero de 2008**, en el que se dijo: “[r]evisada la comunicación remitida por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, se estableció que de acuerdo con el artículo 3 del [Decreto 3803 de 2006](#), se encuentran sometidas al régimen de licencia previa las importaciones en las que se solicite exención de gravámenes arancelarios y que corresponde al Comité de Importaciones expedirlas, por lo cual se aclararon las interpretaciones contenidas en los [Conceptos 017 de 2005](#), en el [Concepto 023 de 2007](#) y en el Oficio No. 136 de 2007 para señalar que corresponde al Comité de Importaciones de ese Ministerio otorgar las exenciones arancelarias de que trata el [Decreto 4743 de 2005](#) a través de las licencias de importación y establecer si se cumplen las condiciones señaladas en el mencionado Decreto, para garantizar que la exención cumpla su finalidad de estar destinada a las entidades gubernamentales y las empresas privadas que realizan las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón”.

<sup>16</sup> Cfr. el fl. 17 c.p.

hacerse bajo la modalidad de franquicia, aspecto que escapa a la materia objeto de estudio.

3.2.7 Por lo expuesto, no es acertado afirmar que los funcionarios de la Administración desconocieron la doctrina oficial; en consecuencia, no prospera el cargo, lo que conduciría a negar las pretensiones de la demanda.

3.2.8 Sin embargo, se debe analizar si en el caso *sub examine* se debe aplicar el principio de favorabilidad en materia aduanera, previsto en el artículo 520 del Estatuto Aduanero.

### 3.3 Aplicación del principio de favorabilidad en materia aduanera

3.3.1 Mediante escrito radicado el 29 de julio de 2015<sup>17</sup> y con fundamento en la sentencia de esta Sala del “16 de julio de 2017 (sic) proferida dentro del proceso con número de radicado 2500023270002012001280”<sup>18</sup>, el apoderado de la parte demandante solicitó que “de negarse las pretensiones de la demanda, al menos (sic) acceda a la aplicación del principio de favorabilidad aquí explicado, liquidando el arancel en discusión a una tarifa del 5%, y adicionalmente que se abstenga de incurrir en el error de confirmar el valor del IVA en discusión (confirmar el monto liquidado por la DIAN), y que por el contrario aplique la tarifa del 16% sobre la base correspondiente que se modifica con ocasión de la reducción del arancel”<sup>19</sup>.

3.3.2 En la providencia a la que se refiere la parte demandante, esta Sala expuso lo siguiente:

“Toda vez que la declaración de importación fue presentada el 11 de abril de 2008, y comoquiera que no procede la exención arancelaria alegada, conforme con el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999 y el Decreto 4589 del 27 de diciembre de 2006, el bien importado por la demandante está gravado de la siguiente forma:

<b>Código</b>	<b>Designación de la Mercancía</b>	<b>Grv (%)</b>
7304.23.00.00	Los demás tubos de perforación	15

<sup>17</sup> Después de vencido el término para alegar en conclusión en segunda instancia, concedido mediante providencia del 23 de abril de 2015.

<sup>18</sup> Verificado el Sistema de Gestión de la Rama Judicial, se advierte que la parte apelante se refiere a la sentencia del 9 de julio de 2015, radicado Nro. 25000232700020120012801 [20637], demandante: SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA, demandada: UAE DIAN, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>19</sup> Fl. 255 c.p.

Con fundamento en el artículo 520 del Estatuto Aduanero, el a quo aplicó el principio de favorabilidad por cuanto el Decreto 4114 de 2010 “por el cual se modifica parcialmente el Arancel de Aduanas” fijó una tarifa inferior de la siguiente forma:

Subpartida	Gravamen
7304230000	5%

[...]

Pues bien, los artículos 512, 513 y 520 del Decreto 2685 de 1999 señalan lo siguiente:

**“ARTÍCULO 512. ACTO ADMINISTRATIVO QUE DECIDE DE FONDO.** Vencido el término previsto en el inciso primero del artículo 505-1 del presente decreto o el término previsto en el inciso segundo del artículo 510 sin que se hubiere presentado el documento de objeción a la aprehensión o la respuesta al requerimiento especial aduanero, la autoridad aduanera dispondrá de quince (15) días para decidir de fondo sobre la situación jurídica de la mercancía aprehendida, mediante resolución motivada y de treinta (30) días para expedir el acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción, la formulación de la liquidación oficial o el archivo del expediente, si a ello hubiere lugar.

**“ARTÍCULO 513. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.** La autoridad aduanera podrá expedir liquidación oficial de corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales.

Igualmente se podrá formular liquidación oficial de corrección cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera”.

**“ARTICULO 520. DISPOSICIÓN MÁS FAVORABLE.** Si antes de que la autoridad aduanera emita el acto administrativo que decide de fondo, se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero”.

Así, el Estatuto Aduanero reconoce expresamente la aplicación del principio de favorabilidad cuando se expida una norma que favorezca al interesado, antes de que la autoridad aduanera expida el acto administrativo que decide de fondo, como la liquidación oficial de corrección, aunque el contribuyente no invoque la aplicación de dicha norma. (Se subraya en esta oportunidad).

La aplicación del principio de favorabilidad constituye una manifestación del derecho al debido proceso a que tiene derecho cualquier persona y que por mandato constitucional se aplica a toda clase de actuaciones administrativas y judiciales (artículo 29 [1] de la Constitución Política).

Cabe anotar que aun cuando la demandante no solicitó la aplicación del principio de favorabilidad, de conformidad con el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 dicha aplicación es procedente de oficio tanto por la Administración como por la Jurisdicción, pues esta debe garantizar el debido proceso y el derecho de defensa. Y en este caso, el derecho al debido proceso de la demandante implicaba la aplicación de la norma más favorable, con fundamento en la citada norma, como pasa a explicarse. (Se subraya en esta oportunidad).

En el caso concreto, según los artículos 507, 512 y 513 del Decreto 2685 de 1999 **la liquidación oficial de corrección** constituye el acto que, previa formulación de

*requerimiento especial aduanero, dentro de una investigación por error en la liquidación de tributos aduaneros, **decide de fondo el asunto.***

*Pues bien, al momento de la expedición de la liquidación oficial de corrección (24 de junio de 2011), estaba vigente el Decreto 4114 de 2010, que redujo al 5% el arancel para los bienes de la subpartida 73.04.23.00.00, que, como se precisó, había sido fijado en el 15%, según el Decreto 4589 de 2006. En consecuencia, en aplicación del principio de favorabilidad, procede la liquidación del arancel a cargo de la actora en el 5% de la base gravable (\$1.491.378.602), por lo cual el arancel que corresponde a la importación efectuada por la actora es de **\$74.568.930**, como lo determinó el a quo.*

*[...]” (Subraya la Sala).*

3.3.3 Teniendo en cuenta que en este caso concreto se presenta identidad con los supuestos de hecho y de derecho planteados en la sentencia a la que se ha hecho referencia, y que el principio de favorabilidad se aplica, aun de oficio, tanto por la Administración como por la Jurisdicción, la Sala procede a su aplicación porque la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-03-241-201-639-01-1191 se expidió el 31 de julio de 2012, en vigencia del Decreto 4114 de 2010, que previó la reducción al 5% del arancel para los bienes de la subpartida 73.04.23.00.00.

3.3.4 En consecuencia, en atención al principio de favorabilidad, procede la liquidación del arancel a cargo de la sociedad SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA en el 5% sobre la base gravable de \$1.252.891.685.

3.3.5 Esa modificación en la liquidación del arancel repercute en la del IVA, en consideración a lo previsto en el artículo 459 del Estatuto Tributario que dispone: “[l]a base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen” [entiéndase gravamen arancelario].

3.3.6 Adicional a lo anterior, téngase en cuenta que en las pretensiones de la demanda la parte actora solicitó que se declarara en firme la declaración de importación presentada el 3 de junio de 2009 y que “*respecto de ella no se adeuda suma alguna por tributos aduaneros ni sanciones*” (Se subraya), lo que indica que al referirse a **tributos aduaneros**, expresión que comprende los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas, necesariamente se estaba cuestionando la liquidación practicada por la Administración por estos dos conceptos, por los

efectos que la liquidación de los derechos de aduana tiene sobre la base gravable del IVA.

3.3.7 Ahora bien, al modificarse el cálculo de los tributos aduaneros, necesariamente se debe reliquidar el monto de la **sanción** impuesta en virtud del numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999<sup>20</sup>, porque el 10% previsto en esta norma aplica sobre el valor de los tributos dejados de pagar, o lo que es lo mismo, sobre la diferencia a pagar.

3.3.8 En este orden de ideas, aunque en el caso *sub examine* no procede la exención arancelaria prevista en el literal h) del artículo 9 y en el artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1 del Decreto 4743 de 2005, la Sala, en aplicación del principio de favorabilidad, revocará la sentencia de primera instancia en cuanto negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para proceder a practicar una nueva liquidación de los tributos aduaneros en el sentido de: (i) liquidar el arancel sobre la base de \$1.252.891.685 con la tarifa del 5%, (ii) liquidar el IVA conforme con la base gravable que arroje la anterior operación aritmética aplicando la tarifa del 16% y (iii) liquidar la sanción en los términos previstos en el numeral 2.2 del artículo 482 del Decreto 2685 de 1999, tal como se refleja a continuación:

CONCEPTO	LIQUIDACIÓN PRIVADA	LIQUIDACIÓN DIAN	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
BASE PARA LIQUIDAR ARANCEL \$	1.252.891.685	1.252.891.685	1.252.891.685
TARIFA ARANCEL	0	15%	5%
TOTAL ARANCEL	0	187.934.000	62.645.000
BASE PARA LIQUIDAR IVA \$	1.252.891.685	1.440.825.685	1.315.536.685
TARIFA IVA	16%	16%	16%
TOTAL IVA	200.463.000	230.532.000	210.486.000

<sup>20</sup> "ARTÍCULO 482. INFRACCIONES ADUANERAS DE LOS DECLARANTES EN EL RÉGIMEN DE IMPORTACIÓN Y SANCIONES APLICABLES.

[...]

2. Graves:

[...]

2.2 Incurrir en inexactitud o error en los datos consignados en las Declaraciones de Importación, cuando tales inexactitudes o errores conlleven un menor pago de los tributos aduaneros legalmente exigibles.

La sanción aplicable será de multa equivalente al diez por ciento (10%) del valor de los tributos dejados de cancelar".



VALOR TRIBUTOS	200.463.000	418.466.000	273.131.000
DIFERENCIA TRIBUTOS ADUANEROS		218.003.000	72.668.000
TOTAL SANCIÓN (10%)		21.800.000	7.267.000
TOTAL TRIBUTOS + SANCIÓN		440.266.000	280.398.000

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

#### **FALLA**

**Primero: REVÓCASE** el numeral primero de la sentencia proferida el 21 de agosto de 2014 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. En su lugar:

Declárase la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Corrección Nro. 1-03-241-201-639-01-1191 del 31 de julio de 2012 y de la Resolución Nro. 1-00-223-10167 del 9 de noviembre de 2012, que la confirmó.

Como consecuencia de la anterior declaración y, a título de restablecimiento del derecho, se declara que los tributos aduaneros (arancel e IVA) y la sanción que corresponden a la declaración de importación –tipo legalización- con autoadhesivo Nro. 07223310018784 del 3 de junio de 2009, que amparó la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00, presentada por el declarante autorizado AGENCIA DE ADUANA AVIATUR S.A. NIVEL 1 a nombre del importador SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA, corresponden a los liquidados en la parte motiva de esta providencia.

**Segundo: CONFÍRMASE** en lo demás.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Salvo el voto

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

**PRINCIPIO DE FAVORABILIDAD EN MATERIA ADUANERA – Se aplica únicamente en materia sancionatoria, así el artículo 520 del Estatuto Aduanero no lo haya precisado expresamente / FALLO EXTRAPETITA – Se produce al aplicar el principio de favorabilidad cuando no fue invocado en la demanda, sino tan solo en el recurso de apelación / IUS PUNIENDI DEL ESTADO – En materia sancionatoria administrativa, se aplica con ciertos matices**

Considero que se debió confirmar la sentencia apelada puesto que ninguna de las causales de nulidad que se invocaron prosperaron. La decisión de anular parcialmente los actos demandados se tomó con fundamento en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999, que regula el principio de favorabilidad en materia administrativa sancionatoria aduanera, norma que invocó la demandante en el recurso de apelación. De manera respetuosa considero que se decidió, *extra petita*, con fundamento en una norma que, se reitera, nunca se invocó como violada en la demanda, no fue analizada en el concepto de la violación y, por lo mismo, el *a quo* ni siquiera la consideró. A más de lo anterior, discrepo que se haya concluido que el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 se aplica para cuando en el curso de una actuación administrativa se modifica la norma que regula la tarifa del arancel de aduana, a efectos de aplicarle al usuario aduanero la tarifa más favorable. El artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 se aplica en materia administrativa sancionatoria, exclusivamente, así esa norma no lo haya precisado expresamente. Lo anterior, por cuanto, el principio de favorabilidad tiene su origen, precisamente, en el *ius puniendi* del Estado, como parte integrante del derecho al debido proceso que, en materia administrativa, incluso, se aplica con ciertos matices, como lo ha reiterado la Corte Constitucional y esta Sala en otras oportunidades.

**FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 520**

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el principio de favorabilidad en materia administrativa se citan las sentencias de la Corte Constitucional, C-599 de 1992, C-690 de 1996, C-160 de 1999, C-506 de 2002, C-616 de 2002 y C-564 de 2000 y, las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 18 de abril de 2002, Exp. 25000-23-24-000-1999-00202-01(12094), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de 25 de marzo de 2004, Exp. 25000-23-24-000-2000-00595-01(13495), C.P. María Inés Ortiz Barbosa y de 29 de mayo de 2014, Exp. 25000-23-27-000-2009-00231-01(18761), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**SALVAMENTO DE VOTO**

**Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**Radicación número: 25000-23-27-000-2013-00184-01(21595)**

**Actor: SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL COLOMBIA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – DIAN**

Con el acostumbrado respeto, salvo el voto de la decisión que tomó la Sala en la sentencia del 16 de septiembre de 2015, que decidió revocar la sentencia del 21 de agosto de 2014 que profirió el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, y en la que decidió denegar la nulidad de los actos administrativos por los cuales la DIAN formuló liquidación oficial de corrección de tributos aduaneros.

Considero que se debió confirmar la sentencia apelada puesto que ninguna de las causales de nulidad que se invocaron prosperaron<sup>21</sup>.

La decisión de anular parcialmente los actos demandados se tomó con fundamento en el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999<sup>22</sup>, que regula el principio de favorabilidad en materia administrativa sancionatoria aduanera, norma que invocó la demandante en el recurso de apelación.

---

<sup>21</sup> El demandante citó como normas violadas las enlistadas en la página 4 de la sentencia, y no se menciona el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999.  
<sup>22</sup> **ARTICULO 520. DISPOSICIÓN MÁS FAVORABLE.** Si antes de que la autoridad aduanera emita el acto administrativo que decide de fondo, se expide una norma que favorezca al interesado, la autoridad aduanera deberá aplicarla obligatoriamente, aunque no se haya mencionado en la respuesta al Requerimiento Especial Aduanero.

De manera respetuosa considero que se decidió, *extra petita*, con fundamento en una norma que, se reitera, nunca se invocó como violada en la demanda, no fue analizada en el concepto de la violación y, por lo mismo, el *a quo* ni siquiera la consideró.

A más de lo anterior, discrepo que se haya concluido que el artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 se aplica para cuando en el curso de una actuación administrativa se modifica la norma que regula la tarifa del arancel de aduana, a efectos de aplicarle al usuario aduanero la tarifa más favorable. El artículo 520 del Decreto 2685 de 1999 se aplica en materia administrativa sancionatoria, exclusivamente, así esa norma no lo haya precisado expresamente.

Lo anterior, por cuanto, el principio de favorabilidad tiene su origen, precisamente, en el *ius puniendi* del Estado, como parte integrante del derecho al debido proceso que, en materia administrativa<sup>23</sup>, incluso, se aplica con ciertos matices, como lo ha reiterado la Corte Constitucional<sup>24</sup> y esta Sala en otras oportunidades<sup>25</sup>.

Por las anteriores razones, salvo el voto

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Fecha ut supra

---

<sup>23</sup> Y con mayor razón en derecho administrativo tributario, aduanero y cambiario

<sup>24</sup> Ver, entre otras: Corte Constitucional, Sentencias C-599 de 1992, C-690 de 1996, C-010 de 2003, C-160 de 1999, C- 506 de 2002, C-616 de 2002, C-564 de 2000.

<sup>25</sup> Ver, entre otras: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. (i) Radicado 12094, sentencia del 18 de abril de 2002. M.P. Juan Ángel Palacio. (ii) Radicado 13495, sentencia del 25 de marzo de 2004. M.P. María Inés Ortiz Barbosa. (iii) Radicado 18761, sentencia del 29 de mayo de 2014. M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.