

**DECLARACION DE IMPORTACION - Liquidación oficial de corrección de la declaración / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION DE LA DECLARACION DE IMPORTACION - Eventos en los que procede / TASA ESPECIAL DE SERVICIOS ADUANEROS - Régimen legal / TASA ESPECIAL DE SERVICIOS ADUANEROS - Tarifa legal / TASA ESPECIAL DE SERVICIOS ADUANEROS - Inexequibilidad de norma que la creó. Efectos de esa declaratoria / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Improcedencia por pago de tarifa legal vigente de la TESA / SENTENCIAS DE LA CORTE CONSTITUCIONAL - Efectos en el tiempo**

De acuerdo con las normas trascritas, es evidente que la autoridad aduanera puede expedir liquidación oficial de corrección cuando se presenten errores en las declaraciones de importación referentes a la subpartida arancelaria, a las tarifas, a la tasa de cambio, a las sanciones, a la operación aritmética, a la modalidad, a los tratamientos preferenciales, al igual que cuando se trata de establecer el monto real de los tributos aduaneros en los casos en que se aduzca pago en exceso. No obstante, la situación de la actora no encuadra en ninguna de las anteriores causales, pues pese a que en su demanda aduce que en su caso se trata de corregir una tarifa y de obtener lo pagado en exceso por concepto de la Tasa Especial de Servicios Aduaneros, lo cierto es que dicho pago correspondió a la tarifa establecida por el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, vigente para la época de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación relacionadas en los actos acusados, como lo exige el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, esto es, al 1.2% del valor FOB de la mercancía amparada con tales declaraciones, luego sólo en el evento de que la actora hubiera liquidado dicha tasa teniendo en cuenta una tarifa superior, por ejemplo, el 1.3% del valor FOB de la mercancía podría hablarse de exceso en el pago, caso en el cual, independientemente de la declaratoria de inexequibilidad con efectos hacia el futuro de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000 la DIAN estaría obligada a devolver lo pagado en exceso, esto es, la suma que superara el porcentaje del 1.2% del valor FOB de la mercancía, pero no así lo pagado acorde con dicha tarifa (porcentaje), por cuanto la Corte Constitucional dispuso hacia el futuro los efectos de la inexequibilidad de los artículos citados y, por tanto, quedaron consolidadas las situaciones anteriores referentes al pago de la tasa especial aduanera efectuado con base en la tarifa legal vigente para la fecha de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación. En efecto, la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000 fue la que consolidó la situación jurídica de la actora, en la medida en que no dispuso que sus efectos fueran retroactivos. Es decir, que si la Corte Constitucional hubiera considerado que los efectos de la sentencia eran retroactivos, así lo tendría que haber dispuesto expresamente, caso en el cual, sin lugar a dudas, la DIAN estaría obligada a devolver lo recibido por concepto de la tasa; de aceptarse lo contrario, se estaría desconociendo por parte de esta jurisdicción contencioso administrativa el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, al igual que la cosa juzgada constitucional y, entonces, daría lo mismo que la Corte Constitucional no manifestara expresamente, como lo exige el citado artículo 45, que los efectos del fallo son retroactivos, pues de todas maneras se le darían dichos efectos, cuestión a todas luces inconstitucional, en cuanto el artículo 243 de la Carta Política establece que ‘Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional’, fallos que tienen los efectos que determine la Corte Constitucional, efectos respecto de los cuales también se predica la cosa juzgada.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 243 / LEY 270 DE 1996 – ARTICULO 45 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 56 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 57 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 89

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000, relativos a la Tasa Especial de Servicios Aduaneros, sentencia, Corte Constitucional, C-992 de 2001, M.P. Rodrigo Escobar Gil.

**TASA ESPECIAL DE SERVICIOS ADUANEROS - Imprudencia de la excepción de inconstitucionalidad frente a los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 / SENTENCIA DE INEXECUIBILIDAD - Efectos hacia el futuro: no afecta pagos hechos con anterioridad a la sentencia en materia aduanera / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Imprudencia respecto de pagos de la tasa especial de servicios aduaneros declarada inexecutable**

En consecuencia, no es de recibo alegar que en este caso no se pretenden desconocer los efectos hacia el futuro que la Corte Constitucional otorgó a la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, sino aplicar la excepción de inconstitucionalidad respecto de una situación no consolidada por cuanto la actora en sede administrativa solicitó la liquidación oficial de corrección por haberle sido aplicada una norma inconstitucional, pues, se reitera, por virtud de los efectos del fallo de inexecutable la situación de la actora quedó consolidada cuando pagó por concepto de la TESA el 1.2% del valor FOB de la mercancía establecido en el artículo 56, vigente para el momento de dicho pago. Además, es impreciso sostener en el asunto examinado que la situación jurídica de la actora no estaba consolidada por existir la posibilidad de solicitar la corrección oficial, pues no existe una causal que diga que se puede solicitar la corrección cuando un tributo fue pagado con fundamento en una norma que con posterioridad fue declarada inexecutable; las causales que dan lugar a solicitar liquidación oficial de corrección son, entre otras, el pago de lo no debido o el exceso en el pago, cuestiones una y otra que no se presentaron en el caso de la actora por estar vigente el artículo 56 al momento del pago. Es importante destacar que pretender aplicar la excepción de inconstitucionalidad a una situación anterior consolidada cuando la norma objeto de tal excepción ya ha sido declarada inconstitucional con efectos hacia el futuro es simple y llanamente desconocer dichos efectos futuros, razón por la cual sólo es posible aplicar una excepción de inconstitucionalidad con posterioridad a un fallo de inexecutable cuando se respeten los efectos fijados por la Corte en el respectivo fallo, máxime cuando tal excepción de inconstitucionalidad la plantea el administrado con posterioridad al fallo de inexecutable, como en el asunto que se examina, pues qué sentido tiene plantearla para un caso particular, cuando ya el organismo competente la declaró con efectos erga omnes y hacia el futuro.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 243 / LEY 270 DE 1996 – ARTICULO 45 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 56 / LEY 633 DE 2000 – ARTICULO 57 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 89

**NOTA DE RELATORIA:** sobre la legalidad del cobro de la tasa especial aduanera durante la vigencia de la norma legal que la creó, sentencia, Consejo de Estado, Sección Primera, Rad. Núm. 2003 00805, del 13 de noviembre de 2008, C.P. Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION PRIMERA**

**Consejera ponente (E): MARIA CLAUDIA ROJAS LASSO**

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve (2009)

**Radicación número: 76001-23-31-000-2003-03958-01**

**Actor: HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRIZ S.A.**

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

**Referencia: APELACION SENTENCIA**

La Sección Primera de esta Corporación procede a dictar sentencia de segunda instancia para resolver el recurso de apelación interpuesto por HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRÍZ S.A. contra la sentencia de 10 de febrero de 2006, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que denegó las pretensiones de la demanda.

**I.- ANTECEDENTES**

**a. Pretensiones**

HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRÍZ S.A., por conducto de apoderada y en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., solicita la declaratoria de nulidad de los siguientes actos:

1º. Resolución 13 del 8 de abril de 2003, por medio de la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Cali negó la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación que allí se detallan.

2º. Resolución 242 del 22 de julio de 2003, por medio de la cual la División Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Cali resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución identificada en el numeral anterior, confirmándola.

Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, solicita que se declare que las declaraciones de importación se entienden modificadas en el sentido de eliminar los valores liquidados por concepto de la Tasa Especial por los Servicios Aduaneros (TESA) y que se ordene a la DIAN

devolverle las sumas pagadas por ese concepto, con sus respectivos intereses.

### **b. Hechos**

Los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, en su orden, crearon una tasa especial como contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la DIAN a los usuarios equivalente al 1.2% del valor FOB de los bienes objeto de importación, y establecieron que la administración y control de dicha tasa estaría a cargo de la DIAN, tasa que se cobró a partir de 1º de enero de 2001 a todos los importadores, de conformidad con lo dispuesto en la Resolución DIAN 29 de enero de 2001.

La actora pagó por concepto de la Tasa Especial Aduanera por las importaciones que efectuó durante la vigencia de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2001 la suma de trescientos cinco millones novecientos sesenta y cinco mil trescientos cuarenta y tres pesos (\$305'965.343.00).

Mediante sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001, la Corte Constitucional declaró inexecutable, entre otros, los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, sentencia que fue notificada por edicto el 25 de octubre de 2001.

La demandante, dentro del término legal y con fundamento en los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000, radicó ante la DIAN la solicitud de liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación en las cuales liquidó y pagó la TESA, solicitud que fue negada mediante los actos acusados.

### **c. Normas violadas y concepto de la violación**

La actora señaló que los actos acusados violan los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000; 4º y 338 de la Constitución Política, y 45 de la Ley 270 de 1996, y estructuró para el efecto los siguientes cargos:

**Primer cargo.-** Los actos acusados violaron los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución DIAN 4240 de 2000, por cuanto el primero establece que la Administración de Aduanas debe expedir la liquidación oficial de corrección cuando se presenten errores en las declaraciones de importación en cuanto, entre

otros conceptos, a las tarifas, y el segundo señala que la liquidación oficial de corrección procederá cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.

**Segundo cargo.**- Los actos acusados desconocieron lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política, pues la TESA no cumplió con los requisitos establecidos en el citado precepto para la imposición de tasas, razón por la cual el pago efectuado por el contribuyente es un pago en exceso de tributos aduaneros.

Anota que los presupuestos para que surja la obligación tributaria en materia de tasas son bastante exigentes, pues el Estado no puede percibirlos sin prestar un servicio a favor del particular, el cual constituye el fundamento y la justificación de la obligación.

La tasa puede definirse como el tributo que obliga al contribuyente al pago de una determinada suma de dinero por razón de la realización de una actividad estatal o por la prestación de un servicio que afecta al obligado, y sus presupuestos esenciales son: divisibilidad del servicio, prestación efectiva, que su producido esté exclusivamente destinado a la prestación del servicio y que el monto de lo recaudado esté limitado a la recuperación del costo del servicio.

Dice que tratándose de tasas, si falta alguna de sus características o presupuestos el cobro efectuado es irregular y, por tanto, el Estado no puede legítimamente conservar lo recaudado.

Al presentar las declaraciones de importación relacionadas en los actos acusados la actora incluyó la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, liquidación y pago que en su momento se vio como una necesidad para adelantar el proceso de importación y lograr el levante de la mercancía. Sin embargo, las normas contemplan la posibilidad de corrección de la declaración, con el fin de ajustar el pago de los tributos aduaneros a su correcta dimensión.

Considera que debe tenerse en cuenta que la norma creadora de la tasa no estableció específicamente cuáles son los servicios aduaneros que pueden dar lugar a su causación; que el pago de ésta se vincula en general a *“los servicios aduaneros”*, los cuales corresponden a una labor administrativa que, en cuanto tiene que ver con las importaciones, beneficia principalmente al Estado como recaudador de tributos al comercio exterior, es decir, que no se trata de un verdadero servicio,

sino de la actividad que debe desplegar el principal acreedor de los tributos aduaneros (DIAN) para velar por su apropiada liquidación y su efectivo recaudo.

Que, en consecuencia, al no poderse vincular claramente la prestación de un servicio al pago del tributo se pierde desde su base el fundamento para su pago, razón por la cual la DIAN debió aceptar la corrección oficial solicitada, pues está desvirtuado que la TESA esté vinculada a un servicio específicamente referido al contribuyente.

**Tercer cargo.**- Los actos acusados no tuvieron en cuenta el contenido del artículo 4º de la Constitución Política, por cuanto aunque formalmente el artículo 56 de la Ley 663 de 2000 se encontraba vigente al momento de presentar la declaración de importación, en realidad no podía constituir la base legal del pago del tributo y, por tanto, no podía otorgársele efecto alguno, pese a lo cual la DIAN lo hizo, desbordando así el poder y la potestad tributarios y desconociendo que la norma constitucional prevalece sobre la norma legal.

Aduce que la actora transfirió a favor del Estado la suma de \$305'965.343.00 por concepto del tributo liquidado en las diversas declaraciones de importación y a título de tasa como "... *contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales...*"; que, sin embargo, en momento alguno la importadora recibió servicios individualizados ni a los que se pudiera atribuir un costo aproximado a ser compensado por el valor pagado; y que, por el contrario, la actividad de la DIAN correspondió a una labor administrativa general que benefició exclusivamente al Estado en cuanto le aseguró el recaudo de tributos al comercio exterior.

Precisa que los actos acusados no se refieren al argumento expuesto en la solicitud referente a la procedencia de la excepción de inconstitucionalidad respecto de las normas que establecieron la TESA; y que la proposición de esta excepción parte del presupuesto de la vigencia de las normas de la Ley 663 de 2000 para el momento de la presentación de las declaraciones de importación, de tal forma que no es cierto que se pretenda atribuir efectos retroactivos a la sentencia C-992 de la Corte Constitucional, como se dijo en la Resolución que resolvió el recurso de reconsideración.

A su juicio, no puede sostenerse que la excepción de inconstitucionalidad debió proponerse al momento de la presentación de las declaraciones de importación para

dar cumplimiento a la liquidación y pago del tributo, ya que en realidad tal oportunidad no existió, puesto que la ausencia de su liquidación y pago hubiera conducido al rechazo de la declaración y a la imposibilidad del levante de la mercancía, de acuerdo con lo que disponía el artículo 3º de la Resolución DIAN 29 de 2001.

Que, entonces, el único mecanismo para invocar la excepción estaba constituido por el procedimiento establecido en las normas aduaneras, esto es, la solicitud de expedición de liquidación oficial de corrección, la cual fue negada mediante los actos acusados.

**Cuarto cargo.-** Se refiere a que los actos acusados negaron la solicitud de corrección con el argumento de que no existen tributos aduaneros pagados en exceso por cuanto las normas que crearon la TESA se encontraban vigentes al momento de la presentación de las declaraciones de importación por parte de la actora; y a que de igual manera citan la Circular 170 de 23 de octubre de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN para resaltar que la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001 sólo tiene efectos hacia el futuro.

Significa lo anterior que las Resoluciones demandadas no tuvieron en cuenta los argumentos expuestos como sustento de la solicitud de liquidación de corrección, pues no se pretendía que se reconocieran efectos retroactivos a la mencionada sentencia, sino que se aceptara que no existían los presupuestos para que surgiera legalmente la obligación de sufragar en favor del Estado una tasa (ausencia del hecho generador), así como la incompatibilidad manifiesta entre la norma creadora de la tasa y la Constitución Política.

Por último, señala que debe tenerse en cuenta que resultó imposible a la actora alegar la excepción de inconstitucionalidad con ocasión de la presentación de las declaraciones de importación, puesto que la omisión de la liquidación de la tasa habría impedido que las declaraciones fueran aceptadas y que la entrega de la mercancía hubiese sido autorizada.

#### **d.- Las razones de la defensa**

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN, al contestar la demanda precisa que el fundamento para rechazar a la actora la devolución de la tasa especial fue el hecho de que al momento de la importación de la mercancía las

normas que la impusieron se encontraban vigentes y, de ahí, que el importador la hubiera pagado.

Que si bien es cierto que los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 fueron posteriormente declarados inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C-992 de 2001, también lo es que no se atribuyeron efectos hacia el pasado sino hacia el futuro, luego sólo a partir del 23 de octubre del 2001 no puede cobrarse la TESA, tal y como se indicó en la Circular 170 de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

Concluye que no es procedente la devolución de los valores pagados por concepto de la tasa especial por servicios aduaneros con anterioridad a la declaratoria de inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000, dado que los efectos de la sentencia rigen hacia el futuro.

## **II. LA SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA**

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, después de transcribir apartes de la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001, mediante la cual la Corte Constitucional declaró inexecutable los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, concluye que sus efectos son hacia el futuro, en cuanto en ella nada se dijo sobre su efecto temporal, razón por la cual no es procedente exigir la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad, con el fin de obtener la restitución de lo pagado por la actora por concepto de la TESA.

Deniega, entonces, las pretensiones de la demanda.

## **III. EL RECURSO DE APELACIÓN**

La apoderada de HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRÍZ S.A. considera que el Tribunal violó los artículos 304 y 305 del C. de P.C., los cuales disponen que las sentencias deberán contener un examen crítico de las pruebas y los razonamientos legales, de equidad y doctrinarios estrictamente necesarios para fundamentar las conclusiones y que, además, deberán estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda, pues dejó de lado los principales argumentos jurídicos invocados por la demandante para solicitar la nulidad de las Resoluciones acusadas, a saber, la ausencia de verificación del

hecho generador de la tasa y la inaplicación de la norma creadora de la misma, con fundamento en la excepción de inconstitucionalidad, argumentos que fueron desarrollados en la demanda.

Sostiene que si en gracia de discusión se aceptara el argumento del *a quo* sobre los efectos futuros de la sentencia de la Corte Constitucional C-992 del 2001, se debe tener en cuenta que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al fallar un caso similar en el cual también se pretendió la recuperación de lo pagado por la TESA en el 2001, estimó que la DIAN debía devolverla desde el 20 de septiembre del 2001, día siguiente a la fecha de la sentencia en cita y no desde la fecha de la notificación (23 de octubre del 2001)

En consecuencia, solicita que sin perjuicio de las demás pretensiones de la demanda, en últimas se declare la nulidad de los actos acusados respecto de las declaraciones presentadas a partir del 20 de septiembre del 2001, es decir, al día siguiente de la declaración de inexequibilidad del tributo, sobre las cuales por concepto de la TESA se pagó la suma de trece millones ochocientos veinticinco mil setecientos setenta y siete pesos (\$13'825.777.00).

#### **IV. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Procurador Primero Delegado ante esta Corporación no rindió concepto.

#### **V. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La actora considera que como de conformidad con el artículo 131 del Decreto 2685 de 1999 las declaraciones de importación quedan en firme después de transcurridos tres años de su presentación y aceptación, su situación jurídica no se encontraba consolidada, dado que solicitó liquidación oficial de corrección dentro del anterior término.

En consecuencia, solicita la devolución de lo pagado por concepto de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros (TESA), en virtud de la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000, hecha mediante sentencia de la Corte Constitucional C-992 del 19 de septiembre del 2001.

Prevé el artículo 131 del Decreto 2685 de 1999:

*“Artículo 131. Firmeza de la Declaración. La Declaración de Importación quedará en firme transcurridos tres (3) años contados a partir de la fecha de su presentación y aceptación, salvo que se haya notificado Requerimiento Especial Aduanero.*

*“Cuando se ha corregido o modificado la Declaración de Importación inicial, el término previsto en el inciso anterior se contará a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Declaración de Corrección o de la modificación de la Declaración”.*

A folio 53 del cuaderno principal obra el escrito presentado por la apoderada de la actora el 20 de noviembre del 2002, mediante el cual solicita que la DIAN expida liquidación oficial de corrección respecto de las declaraciones de importación presentadas y aceptadas entre el 2 de enero y el 25 de octubre de 2001, solicitud que fue negada mediante los actos acusados.

No discute la Sala que la anterior solicitud fue presentada oportunamente, es decir, antes de que quedaran en firme las declaraciones de importación en cuestión. Sin embargo, debe tenerse en cuenta qué es una liquidación oficial, cuáles son los tributos aduaneros que se deben liquidar por una importación y cuáles son las causales que dan lugar a solicitar liquidación oficial de corrección, razón por la cual es preciso remitirse a lo dispuesto en los artículos 1º, 89 y 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución DIAN 4240 de 2000:

#### **Decreto 2685 de 1999:**

*“Artículo 1º. Definiciones para la aplicación de este Decreto. Las expresiones usadas en este Decreto para efectos de su aplicación, tendrán el significado que a continuación se determina:*

*“**LIQUIDACION OFICIAL.** Es el acto mediante el cual la autoridad aduanera determina el valor a pagar e impone las sanciones a que hubiere lugar, cuando en el proceso de importación o en desarrollo de programas de fiscalización se detecte que la liquidación de la Declaración no se ajusta a las exigencias legales aduaneras. La liquidación oficial también puede efectuarse para determinar un menor valor a pagar en los casos establecidos en este Decreto” (el resaltado no es del texto).*

*“Artículo 89. Liquidación de los tributos aduaneros. Los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva Declaración de Importación.*

*“En las Declaraciones de Corrección y de Legalización, los tributos aduaneros y la tasa de cambio aplicables serán los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la Declaración inicial. Cuando se trate de una modificación de la*

*Declaración de Importación, los tributos aduaneros y la tasa de cambio aplicables serán los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la modificación de la Declaración.*

“...”.

**“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”.*

Resolución DIAN 4240 de 2000:

**“Artículo 438. Liquidación oficial de corrección.** *Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección, procederá a solicitud de parte, dirigida a la División de Liquidación, o a dependencia que haga sus veces, cuando:*

**“a)** *Se presenten diferencias en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera. En estos casos, se deberá anexar a la solicitud, copia de la Declaración de Importación y del Acta de Inspección, donde conste la observación efectuada por el funcionario aduanero competente, sobre la avería o el faltante, reconocidos en la inspección.*

**“b)** *Cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.*

**“Parágrafo.** *No procederá la devolución cuando esté referida a una operación que estuvo soportada en documentos falsos, independientemente de la ausencia de responsabilidad penal o administrativa que aduzca el petitionerio”.*

Como quiera que la Sala se pronunció en un asunto similar al aquí controvertido, en el cual se expusieron los mismos fundamentos de derecho invocados en esta oportunidad, es pertinente remitirse a las consideraciones en aquél expuestas para resolver la presente controversia<sup>1</sup>:

*“De acuerdo con las normas transcritas, es evidente que la autoridad aduanera puede expedir liquidación oficial de corrección cuando se presenten errores en las declaraciones de importación referentes a la subpartida arancelaria, a las tarifas, a la tasa de cambio, a las sanciones, a la operación aritmética, a la modalidad, a los tratamientos preferenciales, al igual que cuando se trata de establecer el monto real de los tributos aduaneros en los casos en que se aduzca pago en exceso. No obstante, la situación de la actora no encuadra en ninguna de las anteriores causales, pues pese a que en su demanda aduce que en su caso se trata de*

---

<sup>1</sup>Sección Primera, sentencia del 13 de noviembre del 2008, exp. núm. 200300805, actora, Pharmacia Inter-American Corporation, Consejero Ponente, dr. Rafael E. Ostau De Lafont Pianeta.

*corregir una tarifa y de obtener lo pagado en exceso por concepto de la Tasa Especial de Servicios Aduaneros, lo cierto es que dicho pago correspondió a la tarifa establecida por el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, vigente para la época de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación relacionadas en los actos acusados, como lo exige el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, esto es, al 1.2% del valor FOB de la mercancía amparada con tales declaraciones, luego sólo en el evento de que la actora hubiera liquidado dicha tasa teniendo en cuenta una tarifa superior, por ejemplo, el 1.3% del valor FOB de la mercancía podría hablarse de exceso en el pago, caso en el cual, independientemente de la declaratoria de inexecutable con efectos hacia el futuro de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000 la DIAN estaría obligada a devolver lo pagado en exceso, esto es, la suma que superara el porcentaje del 1.2% del valor FOB de la mercancía, pero no así lo pagado acorde con dicha tarifa (porcentaje), por cuanto la Corte Constitucional dispuso hacia el futuro los efectos de la inexecutable de los artículos citados y, por tanto, quedaron consolidadas las situaciones anteriores referentes al pago de la tasa especial aduanera efectuado con base en la tarifa legal vigente para la fecha de la presentación y aceptación de las declaraciones de importación.*

*“En efecto, la declaratoria de inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000 fue la que consolidó la situación jurídica de la actora, en la medida en que no dispuso que sus efectos fueran retroactivos. Es decir, que si la Corte Constitucional hubiera considerado que los efectos de la sentencia eran retroactivos, así lo tendría que haber dispuesto expresamente, caso en el cual, sin lugar a dudas, la DIAN estaría obligada a devolver lo recibido por concepto de la tasa; de aceptarse lo contrario, se estaría desconociendo por parte de esta jurisdicción contencioso administrativa el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, al igual que la cosa juzgada constitucional y, entonces, daría lo mismo que la Corte Constitucional no manifestara expresamente, como lo exige el citado artículo 45, que los efectos del fallo son retroactivos, pues de todas maneras se le darían dichos efectos, cuestión a todas luces inconstitucional, en cuanto el artículo 243 de la Carta Política establece que ‘Los fallos que la Corte dicte en ejercicio del control jurisdiccional hacen tránsito a cosa juzgada constitucional’, fallos que tienen los efectos que determine la Corte Constitucional, efectos respecto de los cuales también se predica la cosa juzgada.*

*“De otra parte, para la actora es claro que el establecimiento y recaudo de la TESA es inconstitucional, independientemente de los efectos que a su fallo le dio la Corte Constitucional, pues considera que en realidad se trató de un impuesto y no de una tasa, dado que no recibió contraprestación alguna en su favor.*

*“Sobre el particular, la Sala considera que una cosa es que el artículo 56 de la Ley 633 de 2000 haya sido declarado inexecutable por no haber especificado concretamente qué servicios aduaneros eran objeto de la tasa especial, y otra muy distinta es que tales servicios no hubieran sido prestados por la DIAN a la actora, si se tiene en cuenta que la misma sí puso en actividad el andamiaje aduanero, en la medida en que para llevar a buen término la importación y consecuente nacionalización de la mercancía amparada con las declaraciones de importación cuya corrección oficial fue negada mediante las resoluciones acusadas, por ejemplo, necesitó de la intervención de funcionarios de la DIAN e hizo uso de sus instalaciones, lo cual, precisamente, constituye una contraprestación por el pago de la TESA.*

*“De todas maneras, como la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 la fundamentó la Corte Constitucional en que la indeterminación de los*

*servicios aduaneros prestados hace que ‘...la tasa por los servicios aduaneros se asimile a un impuesto sobre las importaciones’, lo cual constituye cosa juzgada, no entra la Sala a pronunciarse sobre dicho aspecto, como sí lo hace respecto de que tal fundamento no modifica en manera alguna los efectos hacia el futuro de dicha inexequibilidad ni la consecuente consolidación de las situaciones anteriores a ella, pues es la Corte Constitucional y no ninguna otra autoridad judicial o administrativa la competente para señalar que los efectos de sus fallos son hacia atrás o hacia el futuro.*

*“En consecuencia, no es de recibo alegar que en este caso no se pretenden desconocer los efectos hacia el futuro que la Corte Constitucional otorgó a la inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, sino aplicar la excepción de inconstitucionalidad respecto de una situación no consolidada por cuanto la actora en sede administrativa solicitó la liquidación oficial de corrección por haberle sido aplicada una norma inconstitucional, pues, se reitera, por virtud de los efectos del fallo de inexequibilidad la situación de la actora quedó consolidada cuando pagó por concepto de la TESA el 1.2% del valor FOB de la mercancía establecido en el artículo 56, vigente para el momento de dicho pago.*

*“Además, es impreciso sostener en el asunto examinado que la situación jurídica de la actora no estaba consolidada por existir la posibilidad de solicitar la corrección oficial, pues no existe una causal que diga que se puede solicitar la corrección cuando un tributo fue pagado con fundamento en una norma que con posterioridad fue declarada inexequible; las causales que dan lugar a solicitar liquidación oficial de corrección son, entre otras, el pago de lo no debido o el exceso en el pago, cuestiones una y otra que no se presentaron en el caso de la actora por estar vigente el artículo 56 al momento del pago.*

*“Es importante destacar que pretender aplicar la excepción de inconstitucionalidad a una situación anterior consolidada cuando la norma objeto de tal excepción ya ha sido declarada inconstitucional con efectos hacia el futuro es simple y llanamente desconocer dichos efectos futuros, razón por la cual sólo es posible aplicar una excepción de inconstitucionalidad con posterioridad a un fallo de inexequibilidad cuando se respeten los efectos fijados por la Corte en el respectivo fallo, máxime cuando tal excepción de inconstitucionalidad la plantea el administrado con posterioridad al fallo de inexequibilidad, como en el asunto que se examina, pues qué sentido tiene plantearla para un caso particular, cuando ya el organismo competente la declaró con efectos erga omnes y hacia el futuro.*

*“Ahora bien, asumiendo la Sala, en gracia de discusión, que la situación de la actora no estaba consolidada por cuanto tenía la oportunidad de solicitar liquidación oficial de corrección, se pregunta qué habría pasado si la Corte Constitucional hubiera declarado la inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 con EFECTOS RETROACTIVOS, y encuentra que la respuesta lógica es que la DIAN tendría que devolver a TODOS los administrados el valor de lo que pagaron por concepto de la TESA, independientemente de que hubieran solicitado o no liquidación oficial de corrección, es decir, de que su situación se encontrara o no consolidada, precisamente, por los efectos hacia el pasado del fallo fijados por el organismo competente.*

*“Al ordenar esta Corporación a la DIAN que devuelva a la actora lo pagado por concepto de la TESA durante el tiempo que estuvieron vigentes los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 usurparía la competencia de la Corte Constitucional, única autoridad que puede fijar los efectos de las inexequibilidades que declare;*

*modificaría los efectos futuros de la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 663 de 2000; violaría la cosa juzgada constitucional, que produce efectos erga omnes; y desconocería que la principal diferencia entre la inexecutable y la nulidad de una norma son los efectos hacia el futuro, por regla general, de la primera, y los efectos, siempre retroactivos, de la segunda.*

*“Ahora bien, como la oportunidad para actuar en sede administrativa se refería a lo pagado en exceso o al pago de lo no debido, esta Corporación insiste en que dicho pago en exceso no se configuró, ya que la tasa siempre fue liquidada con base en la tarifa legal entonces vigente; sin embargo, respecto de los pagos efectuados por la actora por concepto de la TESA entre el 20 de septiembre y el 22 de octubre de 2001, la Sala estima que se configuró el pago de lo no debido, si se tiene en cuenta que la misma Corte Constitucional fijó su posición respecto de cuándo sus fallos empiezan a producir efectos jurídicos, entre otras, en la sentencia C- 973 de 7 de octubre de 2004, actor, Francisco José Vergara Carulla, Magistrado Ponente, Dr. Rodrigo Escobar Gil:*

*‘Esta Corporación en diversas oportunidades ha establecido que cuando en una sentencia no se ha modulado el alcance del fallo, los efectos jurídicos se producen a partir del día siguiente a la fecha en que la Corte ejerció, en el caso específico, la jurisdicción de que está investida, esto es, ‘a partir del día siguiente a aquél en que tomó la decisión de executable o inexecutable y no a partir de la fecha en que se suscribe el texto que a ella corresponde o el de su notificación o ejecutoria’. En aras de salvaguardar la integridad y supremacía del Texto Constitucional y de asegurar la vigencia de la garantía fundamental de la seguridad jurídica, concluye, por una parte, que las sentencias de constitucionalidad producen efectos desde el día siguiente a su adopción, siempre y cuando sean debidamente comunicadas por los medios ordinarios adoptados por esta Corporación (Ley 270 de 1996, artículo 56), y por el otro, sujeta las instituciones de la notificación y el término de ejecutoria contados a partir de la desfijación del edicto (Decreto 2067 de 1991, artículo 16), para delimitar el plazo dentro del cual los ciudadanos pueden interponer el incidente de nulidad contra el fallo de constitucionalidad por vulnerar el debido proceso (Decreto 2067 de 1991, artículo 49)’.*

*“... ”*

*“Finalmente, para la Sala no es de recibo el argumento expuesto por la actora tanto en su demanda como en su recurso respecto de que no alegó la excepción de inconstitucionalidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 al momento de presentar sus declaraciones por cuanto si no liquidaba el valor de la tasa la mercancía no le era entregada, pues en este caso la solicitud de aplicación de la excepción de inconstitucionalidad a la DIAN, de haberle sido favorable, tendría como consecuencia, precisamente, la no liquidación de la TESA y, por tanto, la mercancía igualmente le habría sido entregada, además de que en tal situación hipotética, por no haber pronunciamiento de la Corte Constitucional respecto de la executable o inexecutable de los preceptos cuya inaplicación solicitó para su caso en particular, Si era procedente, de considerarlo así la autoridad administrativa, la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad con efectos inter partes”.*

Es claro, entonces, que al encontrarse vigentes los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000 para la fecha de la presentación de la mayoría de las declaraciones de

importación sobre las cuales la actora pagó la TESA y que al no haber modulado la Corte Constitucional los efectos del fallo que declararon la inexecutable de dichos preceptos, la Sala deberá declarar la nulidad parcial de los actos acusados, esto es, en cuanto negaron devolver a la demandante el valor de lo pagado por concepto de la TESA correspondiente al período comprendido entre el 20 de septiembre y el 25 de octubre de 2001, pues dado que el 19 de septiembre de 2001 la Corte Constitucional profirió el fallo de inexecutable en cuestión, a partir del día siguiente el cobro de la tasa se torno en inconstitucional. De igual manera, deberá ordenar, a título de restablecimiento del derecho, que a la actora se le devuelva lo pagado por concepto de la TESA sobre las importaciones presentadas entre el 20 de septiembre y el 25 de octubre del 2001.

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

## **F A L L A**

**REVÓCASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca el 10 de febrero del 2006 y, en su lugar:

**PRIMERO.- DECLÁRASE** la nulidad parcial de las Resoluciones 13 del 8 de abril y 242 del 22 de julio de 2003, en cuanto las Divisiones de Liquidación y Jurídica de la Administración Especial de Aduanas de Cali negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación presentadas en el período comprendido entre el 20 de septiembre y el 25 de octubre de 2001, detalladas en los actos acusados.

**SEGUNDO.-** A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la DIAN devolver a la actora la suma pagada por concepto de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros correspondiente a las declaraciones de importación presentadas entre el 20 de septiembre y el 25 de octubre de 2001 detalladas en los actos acusados, suma que deberá ser indexada teniendo en cuenta para el efecto lo previsto en el artículo 178 del C.C.A.

**TERCERO.- DENIÉGANSE** las demás pretensiones de la demanda.

**CUARTO.- RECONÓCESE** a HERMES ARIZA VARGAS como apoderado de la

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en los términos y para los fines del poder a él conferido.

Ejecutoriada esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

**CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.**

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión de 26 de noviembre de 2009.

**MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO      RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA**

**Presidenta**

**MARCO ANTONIO VELILLA MORENO**