

LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Casos en que procede en materia aduanera; características

Como quiera que la solicitud de corrección indicada está basada en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, es menester traer el texto del mismo, a saber: (...). Asimismo en el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000, según el cual dicha 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. Vistas las razones en que se sustenta esa solicitud, las cuales son las que se aducen ahora en la fundamentación del presente recurso, esto es, falta de causación de la tasa por inexistencia del servicio, y excepción de inconstitucionalidad de la norma que la había creado, la Sala observa que no encuadran en los supuestos previstos en el artículo 513 transcritos para que sea procedente la liquidación oficial de corrección, pues es claro que deben ser situaciones que i), constituyan o contengan errores en las declaraciones de importación respecto de subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales, o ii) cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera. En esas circunstancias, el pago en exceso previsto en el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 debe entenderse en el marco del artículo 513, en cuanto es norma superior a aquél, de suerte que tal exceso debe corresponder al resultado de cualquiera de esos errores, y en todo caso frente a los factores vigentes al momento de la importación. Mientras que las razones aducidas por la actora no son en forma alguna un error sobre los factores indicados por la norma o una avería de la mercancía, sino censuras o cuestionamientos de la juridicidad de la tasa especial en comento, puesto que expresamente acepta su vigencia pero controvierte su constitucionalidad. Además, como su denominación lo indica, se trata de liquidación oficial, esto es, por iniciativa propia o de oficio de la autoridad aduanera competente, lo cual se opone a la corrección efectuada por el mismo declarante. De modo que ante las razones esgrimidas por la actora ante la DIAN, amén de ser una decisión de su fuero oficioso, esa entidad no estaba impelida a proceder en el sentido reclamado por la accionante.

TASA ESPECIAL DE SERVICIOS ADUANEROS - Efectos hacia el futuro de la sentencia de inexequibilidad / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Improcedencia frente a efectos de la sentencia de inexequibilidad: tasa especial de servicio aduaneros / SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA - Tasa especial de servicios aduaneros

Por contera, se descarta la violación de los artículos 4º de la Constitución Política, pues el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 no le imponía inaplicar por inconstitucional el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, y 45 de la Ley 270 de 1996, por cuanto frente a la vigencia del precitado artículo 56 para la época de la presentación de las declaraciones de importación objeto del sub lite, era menester considerar el sentido o efecto en el tiempo con que se había declarado la inexequibilidad del mismo en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001 la Corte Constitucional; consideración que bien podía hacerse aunque la actora no hubiere hecho planteamiento alguno sobre ese tópico, toda vez que era pertinente para verificar la vigencia de los conceptos que determinaron el monto de cada declaración. Además, la apreciación de la entidad demandada sobre el particular resulta armónico con el artículo 45 de la Ley 270, en la medida en que la Corte Constitucional no le señaló efecto retroactivo o ex tunc a esa inexequibilidad, y en esas circunstancias se ha de considerar que la Corte dejó a salvo la vigencia de esas normas para la época anterior a su ejecutoria, dado que sus efectos son hacia el futuro, atendiendo dicho artículo 45, en su único aparte declarado

exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-037 de 1996, a cuyo tenor “Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”. Lo anterior significa que la vigencia de la norma se preserva hasta la ejecutoriedad¹ de la sentencia que la declara inexequible, toda vez que sólo desaparece o deja de ser aplicable o ejecutable a partir de esa fecha, luego las situaciones jurídicas ocurridas antes de la sentencia y que se encuadren en dicha norma son susceptibles de su aplicación, y están llamadas a generar las consecuencias o efectos jurídicos correspondientes, independientemente de que se trate de situaciones jurídicas consolidadas o no, con excepción de las materias o asuntos que por mandato constitucional están cobijados por el principio de favorabilidad, esto es, de la aplicación de la norma más favorable. De lo anterior se deduce que la inexequibilidad del artículo 56 de la Ley 633 de 2000 no afecta la liquidación y pago por las importaciones realizadas antes de la ejecutoriedad de la sentencia respectiva, de la tasa especial que en él se establecía, entre las cuales se encuentran las importaciones de la actora que sirven de fundamento a su solicitud de liquidación oficial de corrección objeto del sub lite, pues en esa época la norma se encontraba vigente.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION PRIMERA

Consejero ponente: RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT PIANETA

Bogotá, D. C., trece (13) de noviembre de dos mil ocho (2008)

Radicación número: 25000-23-27-000-2004-01639-01

Actor: NOVARTIS DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Referencia: APELACION SENTENCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte actora contra la sentencia proferida el 7 de septiembre de 2005 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda que aquella presentó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN.

I.- ANTECEDENTES

¹ En la sentencia C-113 de 1993, la Corte Constitucional dejó precisado que “... los efectos de un fallo, en general, y en particular de los de la Corte Constitucional en asuntos de constitucionalidad, se producen sólo cuando se ha terminado el proceso, es decir cuando se han cumplido todos los actos procesales. En otras palabras, cuando la providencia está ejecutoriada.” (subrayas son de la Sala)

1. LA DEMANDA

La sociedad **NOVARTIS DE COLOMBIA S.A.** demandó ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca a la **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN**, en ejercicio de la acción que consagra el artículo 85 del C.C.A., con el objeto de que dicho tribunal accediera a las siguientes:

1. 1. Pretensiones

Primera- Declarar la nulidad de la Resolución Núm. 03-064-192-654-4000-00 3863 de 29 de diciembre de 2003, de la División de Liquidación de la Administración de Aduanas de Bogotá, mediante la cual le negó una solicitud de liquidación oficial de corrección de 551 declaraciones de importación que presentó entre 9 de enero de 2001 y 5 de octubre de ese mismo año, de cada una de las cuales reclama valores suman \$487.128.166; así como de la Resolución Núm. 03-072-193-601-0224 de 5 de abril de 2004 de la División Jurídica Aduanera de la misma Administración, que resuelve el recurso de reconsideración en el sentido de confirmar la anterior y declara agotada la vía gubernativa.

Segunda.- Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, declarar modificadas las declaraciones de importación mencionadas, en el sentido de eliminar de ellas los valores liquidados por concepto de la tasa especial por los servicios aduaneros (TESA), y ordenar la devolución de las sumas pagadas por ese concepto; más los intereses correspondientes.

1. 2. Los hechos

La demandante se refiere a la promulgación de la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000, cuyo artículo 56 creó la tasa especial por los servicios aduaneros (TESA); que ésta se empezó a recaudar a partir de enero de 2001 conforme la Resolución 029 de 2001, pero la Corte Constitucional declaró inexistente ese artículo y el 57, entre otros, en sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001, notificada el 21 de octubre de 2001.

Dentro del término legal presentó solicitud de liquidación oficial de corrección sobre 551 declaraciones de importación en las cuales liquidó y pagó TESA, con

fundamento en los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000; y que esa solicitud le fue negada mediante los actos acusados.

1. 3. Normas violadas y concepto de la violación.

Están consignadas en los siguientes cargos:

1.3.1. Violación de los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000 porque se presentó el pago de tributos aduaneros en exceso debido a que la TESA no cumplió con los requisitos ni los supuestos de imposición de tasas previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, lo cual hace ilegítimo e improcedente el pago de aquella, pues no hay servicio al cual pueda vincularse su pago, su producido no se ha destinado exclusivamente al supuesto servicio que la causa, su monto no fue fijado con referencia al costo de prestación del servicio, la Secretaría General de la CAN tiene establecido que la tasa especial por servicios aduaneros no tiene verdadera naturaleza de tasa, y la vigencia formal de la ley que la crea no hace nacer en concreto la obligación tributaria, pues es necesaria la efectiva prestación del servicio.

1.3.2. Violación del artículo 4º de la Constitución Política, pues dada la declaración de inexequibilidad de la norma creadora de la tasa, por razones similares a las atrás expuestas, le asiste al particular el derecho de inaplicar la norma abiertamente contraria a la Constitución Política, y sería absurdo que los efectos ex nunc de los fallos de inexequibilidad cerraran la posibilidad de aplicar el citado artículo 4º en una situación anterior no consolidada, en la que la actora no tuvo la oportunidad de alegar la excepción.

1.3.3. Hubo indebida aplicación del artículo 45 de la Ley 270 de 1996, porque no se justifica retener el pago de un tributo ilegítimo y la solicitud de corrección se basó en atribuir efectos retroactivos a la sentencia C-992 de 2001.

2. Contestación de la demanda

La entidad demandada manifiesta que se opone a las pretensiones de la demanda y afirma que el acto acusado está conforme con la normatividad pertinente, ya que su proceder fue legal conforme al artículo 56 de la Ley 633 de 2000, que al momento de ser presentadas las declaraciones de importación objeto de la solicitud de devolución, estaba vigente, el cual había sido reglamentado por la

Resolución 0029 de 2001 y la actora no tenía derecho a la exclusión de la tasa y se daban los supuestos para su cobro, pues las importaciones respectivas no cumplían los requisitos para ser excluidas del pago de la tasa especial por servicios aduaneros establecida en dicho artículo; mientras que la sentencia C-992- 01 no fijó en ninguna de sus partes el efecto retroactivo de la misma; luego hasta cuando fue notificada esa sentencia era obligación de los importadores pagar la mencionada tasa. Por lo tanto, solicita que se niegue la prosperidad de los cargos y no se acceda a las pretensiones de la demanda.

II. LA SENTENCIA RECURRIDA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, trayendo al sub lite lo que expuso en sentencia que profirió en proceso anterior donde se debatieron idénticos puntos de hecho y de derecho, en el cual se examinó jurisprudencial y normativamente el punto de los efectos de las sentencias de inexequibilidad y se concluye que la declarada en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001 produjo efectos hacia el futuro según el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, en razón a que la Corte no dispuso lo contrario.

Con fundamento en lo anterior, deduce que como las declaraciones de importación fueron presentadas antes de la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 65 y 57 de la Ley 633 de 2000, la actora no es dable la devolución de las sumas pagadas por concepto de la tasa especial de servicios aduaneros, pues su pago se efectuó en la vigencia de tales normas, sin que pueda darse aplicación retroactiva a la sentencia de inexequibilidad en mención.

III.- EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandante aduce que la sentencia viola los artículos 304 y 305 del Código de Procedimiento Civil por no analizar los cargos de nulidad planteados en la demanda; que la solicitud de corrección no se basó en la atribución de efectos retroactivos de la sentencia C-992 de 2001, por lo cual la sentencia aplica indebidamente el artículo 45 de la Ley Estatutaria de Justicia, ni en la demanda se pone en duda que los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 estuvieran formalmente vigentes al momento de ser presentadas las declaraciones de importación, y la sentencia no tiene en cuenta los argumentos para solicitar las liquidaciones de corrección; y que no busca que se reconozcan efectos retroactivos a la sentencia de la Corte Constitucional.

Advierte que el argumento central de la demanda es la ausencia de verificación del hecho generador, ya que la importadora nunca recibió servicios individualizados en cumplimiento de la contraprestación que comporta la tasa, y la consiguiente imposibilidad de nacimiento de la obligación tributaria; así como la invocación de la excepción de inconstitucionalidad contra las normas vigentes al momento de ser presentadas las declaraciones de importación, respecto de lo cual el fallo impugnado desconoce la abierta incompatibilidad entre las normas que establecieron la tasa y la Constitución Política, violando el artículo 4 de la Constitución Política.

Agrega que el fallo viola los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000 que permiten la liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación, por desestimar las pretensiones de la demanda invocando una situación consolidada; argumento equivocado por cuanto esa consideración sólo procede cuando el fallo tiene efectos retroactivos, y en este caso la entidad demandada no basa su decisión en los efectos retroactivos de la sentencia C-992 de 2001, y la solicitud se presentó con posterioridad a esta sentencia.

Que el fallo apelado desconoce que la precitada sentencia puede tener efectos a partir de 20 de septiembre de 2001, pues en proceso similar el Tribunal estimó que la Aduana debía devolver la tasa pagada desde esa fecha, día siguiente a la fecha de la sentencia C-992, 19 de septiembre de 2001, basándose en la sentencia T-832 de 22 de septiembre de 2003.

Por lo tanto solicita que se revoque la sentencia y se acceda a las pretensiones de la demanda, total o parcialmente en cuanto hace a lo pagado con posterioridad a la sentencia de inexequibilidad.

IV.- ALEGATOS DE CONCLUSION

La entidad demandada, única de las partes que descorrió el término respectivo, sostiene que la pretensión subsidiaria de nulidad parcial del acto acusado es extemporánea, por cuanto no se planteó en sede administrativa ni en la demanda, sino ahora en la apelación. Se opone al recurso interpuesto, cuyos argumentos controvierte, aduciendo en resumen la vigencia del artículo 56 de la Ley 633 de 2000 para la época de presentación de las declaraciones de importación, los

efectos no retroactivos de la sentencia que declaró su inexequibilidad, su deber de darle aplicación a los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 y la consiguiente inexistencia de soporte legal que le permita devolver las sumas legalmente pagadas y percibidas.

Por lo anterior, considera que se debe confirmar en todas sus partes la sentencia apelada.

V.- EL CONCEPTO DEL AGENTE DEL MINISTERIO PÚBLICO

En el presente asunto, el Agente del Ministerio Público no rindió concepto.

VI.- DECISION

No observándose causal de nulidad que invalide lo actuado, procede la Sala a decidir el asunto sub lite, previas las siguientes

CONSIDERACIONES

1.- La presente instancia se contrae a los motivos de inconformidad expuestos en la sustentación del presente recurso de apelación, por consiguiente la cuestión a resolver consiste en establecer si había lugar a acceder a la solicitud de corrección oficial de las declaraciones de importación en comento a fin de que la DIAN reintegrara a la actora lo que había liquidado y pagado en esas declaraciones por concepto de la tasa especial creada mediante el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, cuya vigencia para la época de presentación de éstas reconoce la apelante.

Como quiera que la solicitud de corrección indicada está basada en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, es menester traer el texto del mismo, a saber:

“ARTICULO 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.”

Asimismo en el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000, según el cual dicha 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.

Vistas las razones en que se sustenta esa solicitud, las cuales son las que se aducen ahora en la fundamentación del presente recurso, esto es, falta de causación de la tasa por inexistencia del servicio, y excepción de inconstitucionalidad de la norma que la había creado, la Sala observa que no encuadran en los supuestos previstos en el artículo 513 transcritos para que sea procedente la liquidación oficial de corrección, pues es claro que deben ser situaciones que i), constituyan o contengan errores en las declaraciones de importación respecto de subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales, o ii) cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera.

En esas circunstancias, el pago en exceso previsto en el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 debe entenderse en el marco del artículo 513, en cuanto es norma superior a aquél, de suerte que tal exceso debe corresponder al resultado de cualquiera de esos errores, y en todo caso frente a los factores vigentes al momento de la importación.

Mientras que las razones aducidas por la actora no son en forma alguna un error sobre los factores indicados por la norma o una avería de la mercancía, sino censuras o cuestionamientos de la juridicidad de la tasa especial en comento, puesto que expresamente acepta su vigencia pero controvierte su constitucionalidad.

Además, como su denominación lo indica, se trata de liquidación oficial, esto es, por iniciativa propia o de oficio de la autoridad aduanera competente, lo cual se opone a la corrección efectuada por el mismo declarante.

De modo que ante las razones esgrimidas por la actora ante la DIAN, amén de ser una decisión de su fuero oficioso, esa entidad no estaba impelida a proceder en el sentido reclamado por la accionante.

Como quiera que esas razones no están previstas como causal de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación en las normas aduaneras

invocadas como violadas, no hay lugar a que se configure la vulneración de las mismas por la decisión de la DIAN de no proceder a efectuar la liquidación oficial de corrección de las 307 declaraciones de importación que presentó la actora bajo la vigencia de la tasa especial en cuestión.

Por contera, se descarta la violación de los artículos 4º de la Constitución Política, pues el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 no le imponía inaplicar por inconstitucional el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, y 45 de la Ley 270 de 1996, por cuanto frente a la vigencia del precitado artículo 56 para la época de la presentación de las declaraciones de importación objeto del sub lite, era menester considerar el sentido o efecto en el tiempo con que se había declarado la inexequibilidad del mismo en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001 la Corte Constitucional; consideración que bien podía hacerse aunque la actora no hubiere hecho planteamiento alguno sobre ese tópico, toda vez que era pertinente para verificar la vigencia de los conceptos que determinaron el monto de cada declaración.

Además, la apreciación de la entidad demandada sobre el particular resulta armónico con el artículo 45 de la Ley 270, en la medida en que la Corte Constitucional no le señaló efecto retroactivo o *ex tunc* a esa inexequibilidad, y en esas circunstancias se ha de considerar que la Corte dejó a salvo la vigencia de esas normas para la época anterior a su ejecutoria, dado que sus efectos son hacia el futuro, atendiendo dicho artículo 45, en su único aparte declarado exequible por la Corte Constitucional en la sentencia C-037 de 1996, a cuyo tenor *“Las sentencias que profiera la Corte Constitucional sobre los actos sujetos a su control en los términos del artículo 241 de la Constitución Política, tienen efectos hacia el futuro a menos que la Corte resuelva lo contrario”*.

Lo anterior significa que la vigencia de la norma se preserva hasta la ejecutoriedad² de la sentencia que la declara inexequible, toda vez que sólo desaparece o deja de ser aplicable o ejecutable a partir de esa fecha, luego las situaciones jurídicas ocurridas antes de la sentencia y que se encuadren en dicha norma son susceptibles de su aplicación, y están llamadas a generar las consecuencias o efectos jurídicos correspondientes, independientemente de que

² En la sentencia C-113 de 1993, la Corte Constitucional dejó precisado que “... los efectos de un fallo, en general, y en particular de los de la Corte Constitucional en asuntos de constitucionalidad, se producen sólo cuando se ha terminado el proceso, es decir cuando se han cumplido todos los actos procesales. En otras palabras, cuando la providencia está ejecutoriada.” (subrayas son de la Sala)

se trate de situaciones jurídicas consolidadas o no, con excepción de las materias o asuntos que por mandato constitucional están cobijados por el principio de favorabilidad, esto es, de la aplicación de la norma más favorable.

De lo anterior se deduce que la inexequibilidad del artículo 56 de la Ley 633 de 2000 no afecta la liquidación y pago por las importaciones realizadas antes de la ejecutoriedad de la sentencia respectiva, de la tasa especial que en él se establecía, entre las cuales se encuentran las importaciones de la actora que sirven de fundamento a su solicitud de liquidación oficial de corrección objeto del sub lite, pues en esa época la norma se encontraba vigente.

En consecuencia, la Sala ha verificado que la sentencia apelada está acorde con la situación procesal examinada, de allí que se deba confirmar, como en efecto se hará en la parte resolutiva de esta providencia.

Por 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:

Primero.- CONFÍRMASE la sentencia apelada de 7 de septiembre de 2005, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual negó las pretensiones de la demanda que la actora presentó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la DIAN.

Segundo.- RECONÓCESE a la bogada **ACQUELINE E. PRADA ASCENCIO** como apoderada judicial de la **UAE - Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN**, en los términos y para los fines del poder conferido que obra a folio 9 de este cuaderno.

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

Cópíese, notifíquese, publíquese y cúmplase.

La anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en su sesión del 13 de noviembre de 2008.

**MARCO ANTONIO VELILLA MORENO RAFAEL E. OSTAU DE LAFONT
PIANETA**
Presidente

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

MARTHA SOFIA SANZ TOBON
Salva Voto