



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., ocho (08) de agosto de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2013-00030-01 (21158)
Demandante: SUPERIOR ENERGY SERVICES COLOMBIA LLC SUCURSAL
COLOMBIA
Demandado: DIAN
Tema: Exención de gravámenes arancelarios. Aplicación del Decreto 4743 de 2005 y de la Resolución 880 de 2004 de la Secretaría General de la Comunidad Andina.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 30 de abril del 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió:

Primero: deniégnase las pretensiones de la demanda.

Segundo: no se condena en costas por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

(...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 14 de abril de 2009, la demandante, a través de la Agencia de Aduanas Aviator S. A. Nivel 1, presentó la declaración de importación –tipo modificación- con autoadhesivo nro. 07363280147102, que amparó la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00. Al efecto, declaró arancel por valor de \$0 y un IVA (a la tarifa del 16 %) en la suma de \$370.203.000 (ff. 53 y 53 vto. ca 1).

Previo requerimiento especial (ff. 147 a 150 ca 2), la DIAN emitió la Liquidación Oficial de Corrección nro. 03-241-201-639-01-0788, del 15 de mayo de 2012, mediante la cual modificó la referida declaración de importación, en el sentido de liquidar un arancel de \$347.066.000 (15 % del valor en aduana de los bienes importados), un mayor valor del IVA en cuantía de \$55.531.000 y una sanción en la suma de \$40.260.000 (ff.196 a 206 ca 2).

La demandante interpuso recurso de reconsideración contra el anterior acto administrativo (ff. 210 a 225 ca 2), el cual fue confirmado mediante la Resolución 1-00-223-10133, del 04 de septiembre de 2012 (ff. 232 a 238 ca 2).

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 3):

- 1.1. Que se declare la nulidad de los actos acusados.
- 1.2. Que como consecuencia de lo anterior, se restablezca el derecho de mí representada en los siguientes términos:
 - 1.2.1. Señalando que la declaración de importación tipo modificación con autoadhesivo número 07363280147102, presentada el 14 de abril de 2009 por la Agencia de Aduanas Aviator 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.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos: 6.º y 121 de la Constitución; 97 del CPACA; 264 de la Ley 223 de 1995; 1.º del Decreto 4743 de 2005; el Decreto 4048 de 2008, y la Circular 175 de 2001 de la DIAN. El concepto de violación planteado se resume así (ff. 15 a 20):

La demandante importó «*tubos de entubación (casing) o de producción (tubing) y tubos de perforación, de los tipos utilizados para la extracción de petróleo o gas*», los cuales se clasificaban en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00 (f. 16) y, con base en el artículo 1.º del Decreto 4743 de 2005, tales bienes estaban exentos del impuesto de arancel y gravados con el IVA a la tarifa del 16 %.

Los ministerios de Comercio, Industria y Turismo, y Minas y Energía expedieron sendas licencias de importación que autorizaron, a favor de la actora, el ingreso de los anteriores bienes con el beneficio de exención del impuesto de arancel, conforme a la letra h), del artículo 9.º del Decreto 255 de 1992, adicionado por el Decreto 4743 de 2005. Por lo cual, a su entender, no tuvo que liquidar impuesto arancelario, pero sí debió pagar el IVA correspondiente.

Adujo que, en criterio de la DIAN, la demandante no estaba exenta del arancel en la importación de los mentados bienes, ya que la Administración consideró que el artículo 1.º del Decreto 4743 de 2005 condiciona tal beneficio, a que los importadores fueran los mismos que destinaran los bienes importados a la explotación, beneficio, transformación y transporte de la actividad minera o de hidrocarburos.

Que, a pesar de que dichos ministerios autorizaron el beneficio tributario mediante actos administrativos, la DIAN desconoció que las licencias de importación otorgaron un derecho a favor de la demandante, por lo cual no se podía modificar la declaración de importación.

Explicó que, el Decreto 4743 de 2005, que modificó la letra h), del artículo 9.º, del Decreto 255 de 1992, tuvo como antecedente la Resolución 880 de 2004, proferida por la Secretaría General de la Comunidad Andina, a través de la cual se autorizó al Gobierno de Colombia el otorgamiento de franquicias arancelarias para el sector de hidrocarburos. A efectos de que el Estado incorporara las previsiones de la Resolución 880 de 2004, el Ejecutivo, a través

del Decreto 4743 de 2005, permitió que las exenciones arancelarias en la importación de maquinaria para la industria del carbón y los hidrocarburos fuere aplicable, siempre que esos bienes importados se destinaran a esos sectores.

Por ello, consideró que la DIAN no podía, vía interpretación, exigir que el importador fuera quien directamente realizara la actividad de hidrocarburos o minería, puesto que ese era un requisito que no fue contemplado por el Decreto 4743 de 2005. Más aún, advirtió que el anterior decreto fue el que incorporó al ordenamiento interno la Resolución 880 de 2004, de manera que la DIAN al aplicar la ley debe hacerlo con prevalencia de las normas internas.

Por los motivos anteriores, según la demandante, los actos acusados incurrieron en una indebida motivación y en violación de la norma en la que debían fundarse, pues, si bien la exención arancelaria proviene de la autorización emitida por la CAN en la Resolución 880 de 2004, la Administración debió acatar lo dispuesto en el Decreto 4743 de 2005.

Sostuvo que los actos acusados transgredieron el principio de confianza legítima y desconocieron la doctrina jurídica de la DIAN, toda vez que la declaración de importación de la actora se encontraba amparada en los conceptos de la DIAN nros. 52696 de 2007, 32660 de 2008 y 16330 de 2010, según los cuales, correspondía a los ministerios de Minas y Energía, y de Comercio, Industria y Turismo, otorgar la autorización de aplicar la mentada exención arancelaria, mas no a la DIAN. Un debate sobre la autoridad competente para emitir dichas autorizaciones conllevaría a un conflicto positivo de competencia que se debió dirimir por parte de la Sala de Consulta y Servicio Civil, conforme al artículo 39 del CPACA.

Por lo expuesto, consideró que no incurrió en alguna infracción susceptible de ser sancionada.

Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones (ff. 92 a 107):

Afirmó que los beneficios contemplados en la Resolución 880 de 2004 de la Comunidad Andina, como el previsto en la letra h), del artículo 9, del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1.º del Decreto 4743 de 2005, solo es aplicable a los importadores que directamente realicen las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos, pero no resulta

extensible esos beneficios a los importadores que no realicen directamente las anteriores actividades.

Aseguró que, de conformidad con el pronunciamiento técnico nro. 1-03-201-245-027A del 06 de febrero del 2012, la actora importó mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00. No obstante, esa subpartida no se encuentra enlistada en el Decreto 4743 de 2005, cuya relación es taxativa a fin de aplicar la exención arancelaria discutida.

Agregó que no existe conflicto positivo de competencia alguno, dado que la propia jurisprudencia del Consejo de Estado¹ estableció que la DIAN tenía competencia para expedir la clasificación arancelaria relacionada con las tarifas arancelarias y las exenciones aplicables; independientemente de los vistos buenos otorgados por otra entidad respecto de los registros, licencias de importación o documentos de carácter legal y, en todo caso, es la ley la que otorga beneficios aduaneros, que no las autoridades administrativas o ejecutivas.

Al hilo de lo anterior, afirmó que no hubo desconocimiento de las normas en las que debía fundarse y, mucho menos, se conculcaron derechos y principios constitucionales.

Sentencia apelada

Mediante sentencia del 30 de abril de 2014, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 156 a 175):

Consideró que, a la luz de la Resolución 880 de 2004 de la CAN, y los decretos 255 de 1992, 260 y 4743 del 2005, la partida arancelaria en la cual se clasificó la mercancía importada, esto es la nro. 73.04.23.00.00, no se encontraba incluida en la lista de partidas beneficiarias de la exención arancelaria para las actividades de exploración o explotación minera y de hidrocarburos.

Advirtió que, en todo caso, la actividad económica de la demandante incumple con el requisito exigido para beneficiarse de la mentada exención, dado que, para ello se requiere la realización directa de las actividades beneficiadas.

Finalmente, consideró que, en virtud de los artículos 469 y 470 del Decreto 2685 de 1999 —Estatuto Aduanero—, la DIAN tiene facultades de fiscalización y control de las obligaciones aduaneras. Además, a pesar de que los

¹ Sentencia del 11 de junio de 2009 (Exp. 15558, CP William Giraldo Giraldo).

conceptos de la Administración constituyen herramientas importantes para la interpretación y alcance de las normas aduaneras, lo cierto es que estos no se pueden apartar de las resoluciones de la CAN, máxime cuando se trata de interpretar normas nacionales originadas en aquellas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia del tribunal, en los siguientes términos (ff. 197 a 201):

Insistió en que la exención arancelaria debatida no exige que los sujetos importadores tengan una cualidad específica ni que cumplan con ciertos requisitos, puesto que tan solo se requiere que la mercancía importada sea destinada a las actividades beneficiadas. De hecho, el Gobierno creó dicha exención, a pesar de la regulación prevista en la Resolución 880 de 2004, proferida por la CAN, con lo cual no le era exigible dicho requisito.

Adicionalmente, manifestó que la subpartida empleada para nacionalizar la mercancía no se encuentra relacionada en el listado anexo del Decreto 4743 de 2005, porque dicha subpartida ya no existía para el momento de la importación. Explicó que, en ese listado se encontraba la subpartida 73.04.21.00.00 que correspondía a la descripción de la mercancía importada, sin embargo, mediante el Decreto 4589 de 2005 en concordancia con la Circular nro. 00003 del 5 de enero de 2007, fue reemplazada por las subpartidas nros. 73.04.22.00 y 73.04.23.00, esta última fue la que empleó la demandante en su declaración de importación.

Agregó que, el cambio de subpartida no modificó el beneficio otorgado en el Decreto 4743 de 2005, dado que aquel 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 destinados a la industria de hidrocarburos.

En lo demás, reiteró los argumentos de la demanda y subsidiariamente, solicitó la aplicación del principio de favorabilidad respecto de la tarifa arancelaria aplicable.

Alegatos de conclusión

La parte demandante y la demandada reiteraron lo dicho en el recurso de apelación y en la contestación de la demanda, respectivamente (ff. 213 a 215 y 216 y 217).

Ministerio Público

El Procurador Sexto Delegado ante esta corporación solicitó que se confirmara la sentencia apelada, concretamente, por la única razón de que la sociedad demandante no demostró que realizara directamente las actividades de la industria de hidrocarburos, como requisito necesario para que procediera el beneficio (ff. 218 a 222).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia apelada.

Concretamente, se debe determinar si la sociedad demandante es beneficiaria de la exención arancelaria prevista en la letra h) del artículo 9 y del artículo 9-1 del Decreto 255 de 1992, adicionado por el artículo 1.º del Decreto 4743 de 2005. De no prosperar ese cargo, la Sala se relevará de estudiar la exención arancelaria de la subpartida en la que la demandante amparó la mercancía importada.

2- Previo a decidir el fondo del asunto, la Sala advierte que la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto, mediante escrito dirigido a este despacho, manifestó estar impedida para conocer del proceso de la referencia, de conformidad con la causal segunda del artículo 141 del CGP, en los siguientes términos: *«(...) para la época en que me desempeñé como Magistrada de la Sección Cuarta, Subsección A del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, conocí del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho de la referencia (...)»* (f. 227).

Al efecto, la causal de impedimento que invoca la doctora Carvajal Basto se sitúa en el numeral 2 del artículo 141 del CGP, en tanto que, con anterioridad a posesionarse como consejera de estado, le fue repartido para su conocimiento el proceso de la referencia, cuando fungía como magistrada del tribunal de origen.

De acuerdo con lo anterior, se aceptará el impedimento manifestado por la consejera de estado, así que será separada del conocimiento del asunto, sin que sea necesario sortear conjuez que la reemplace, puesto que existe cuórum decisorio.

3- Para dirimir la presente controversia, la Sala reitera, en lo pertinente, la posición de esta Sección en casos análogos al debatido (sentencias del 16 y 24 de septiembre, y 9 de julio del 2015, exp. 20693, 21595 y 20637, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez y Martha Teresa Briceño de Valencia) así:

El artículo 3.º, letra c), del Decreto 2184 de 1990² exceptuó de la derogatoria de las exenciones de gravámenes arancelarios las importaciones que realicen la nación, los departamentos, las intendencias, las comisarías, los municipios, el distrito de Bogotá y las entidades descentralizadas de los órdenes nacional, departamental, intendencial, comisarial, municipal y distrital (artículo 2.º *ibidem*) que se dediquen a la minería, a los hidrocarburos, a la prestación de servicios de salud pública, educación o comercialización de alimentos.

Asimismo, en la Decisión 282 de 1991, del Acuerdo de Cartagena sobre armonización de franquicias arancelarias, se dispuso la eliminación de esas franquicias vigentes a la fecha de su expedición, que vulneraban 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 1.º *ibidem*, 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*».

De allí que, mediante el Decreto 255 de 1992³, Colombia adoptó el arancel externo común y depuró las exenciones que contrariaban la Decisión 282 del Acuerdo de Cartagena, con lo cual inició un proceso gradual para cumplir con lo acordado. No obstante, la letra h) del artículo 9.º de dicho decreto 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*».

Ahora bien, la Secretaría General de la Comunidad Andina, mediante los artículos 1.º y 2.º de la Resolución 880, del 2 de diciembre de 2004, autorizó al Gobierno de Colombia para que otorgara franquicias arancelarias para el sector de hidrocarburos, durante 5 años desde la entrada en vigencia de esa norma, así:

² Por el cual se modifica el Arancel de Aduanas y se dictan otras disposiciones.

³ Por el cual se introducen algunas modificaciones en el Arancel de Aduanas.

(...)

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 realicen de manera directa actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos.

Con base en la anterior autorización, el Gobierno nacional expidió el Decreto 260 de febrero de 2005, cuya vigencia era hasta el 31 de diciembre de 2005, el cual adicionó el Decreto 255 de 1992 con el artículo 9-1, en el sentido de extender la exención arancelaria de que trata la letra h), del artículo 9.º *ibidem*, 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 anterior decreto fue derogado, mediante el artículo 1.º del Decreto 4743 de 2005. No obstante, reprodujo el artículo adicionado (9-1) en el Decreto 255 de 1992. Al efecto, en el artículo 2.º *ejusdem* se encontraban relacionadas las subpartidas arancelarias cuyas importaciones estaban exentas de gravámenes arancelarios en virtud 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.

Sin embargo, el Decreto 4589 del 27 de diciembre de 2006 «*[P]or el cual se adopta el Arancel de Aduanas y otras disposiciones*» gravó los tubos de perforación de la subpartida 7304.23.00.00, con un arancel a la tarifa del 15 %⁴.

4- La demandante asegura que el Decreto 255 de 1992, adicionado por el Decreto 4743 de 2005, no impuso requisitos adicionales para acceder a la exención arancelaria de que trata la letra h) del artículo 9.º *ibidem*, con lo cual la Administración no podía, vía interpretación, exigir que el importador de ese tipo de maquinaria, fuera quien realizara, directamente, las actividades beneficiarias de dicha exención.

Por su parte, la demandada afirma que, de acuerdo con la Resolución 880 de 2004 de la CAN, quienes pretendan beneficiarse de la discutida exención arancelaria deben acreditar la realización directa de las actividades de exploración o explotación de minas e hidrocarburos, circunstancia que no

⁴ 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.

acreditó la demandante, toda vez que su objeto social se circunscribió a prestar servicios a empresas que se dedicaban a ese tipo de actividades.

Como fue precisado, mediante la Resolución 880 de 2004, la CAN autorizó al Gobierno nacional para que otorgara franquicias arancelarias a las importaciones del sector de hidrocarburos, con la condición de que dichas importaciones fueran efectuadas por las entidades o empresas que directamente realizaran actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria del carbón y de los hidrocarburos (artículo 1.º).

Por lo anterior, en los considerandos del Decreto 4743 de 2005, el Gobierno reprodujo las limitaciones al beneficio de la exención arancelaria que traía la Resolución 880 de 2004; sin embargo, en la parte dispositiva del decreto, el Gobierno eliminó los condicionamientos para que los importadores de dichas maquinarias se beneficiaran de la exención arancelaria, en cambio, la normativa prescribió que se accedía a ese beneficio, siempre que ese tipo de maquinaria se destinara a las actividades de exploración y explotación de minas e hidrocarburos y no lo sujetó a que el importador realizara esas actividades de forma directa (artículo 1.º *ídem*).

Al respecto, la Sala advierte que, si bien existe disparidad entre la autorización emitida por la CAN y el decreto expedido por el Gobierno de Colombia, lo cierto es que los acuerdos, decisiones, resoluciones y demás documentos que sean expedidos por los órganos competentes de la CAN tienen carácter vinculante para los países signatarios⁵.

De allí que, cuando el artículo 3.º 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 aplicación de la resolución a su incorporación en el ordenamiento jurídico interno, sino que, partiendo de la aplicación directa de aquella, fijó como mecanismo de control la obligación a cargo de informar a la Secretaría General de la CAN las normas internas que se han expedido para dar cumplimiento a esa resolución.

Al hilo de lo expuesto, de conformidad con la Resolución 880 de 2004 de la CAN, que, se reitera, es de carácter vinculante, la exención arancelaria está

⁵ 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.

dirigida a las importaciones efectuadas por entidades gubernamentales o por empresas que realicen de manera directa las actividades de exploración, explotación, beneficio, transformación, transporte o refinación de productos de la industria minera y de hidrocarburos (sentencia del 09 de julio de 2015, exp. 20637, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

En el *sub examine*, la Sala constata que, según el certificado de existencia y representación legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, el objeto social de la demandante consiste en (ff. 23 a 25 y vto.):

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 diagnóstico, inspección, mantenimiento y reparación de equipos e 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 tubería, 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 (...)

De lo anterior se extrae que Superior Energy Services Colombia LLC sucursal Colombia no cumple con el requisito exigido por la resolución supranacional, para ser beneficiaria de la exención arancelaria de que trata la letra h), del artículo 9.º, del Decreto 4743 de 2005, toda vez que no realiza directamente las actividades de explotación o exploración de hidrocarburos. No prospera el cargo de apelación.

Ahora bien, como se advirtió al inicio de las consideraciones, al no prosperar el anterior cargo, la Sala se releva de analizar la exención arancelaria de la subpartida empleada por la actora en la declaración de importación discutida.

4.1- Respecto de la alegada confianza legítima, la Sala reitera 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, ello no significa que se garantice que la declaración de importación es correcta o que el Gobierno concedió la exención tributaria, puesto que la exención proviene del Decreto 4743 de 2005 en concordancia con la Resolución 880 de 2004 de la CAN, mas no de la licencia de importación previa. Así que, no es de recibo para la Sala que la demandante fundamentara su actuación en la aludida confianza generada por actuaciones de carácter administrativo (sentencias del 16 y 24

de septiembre de 2015, exp. 20693 y 21595, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

Además, debe tenerse en cuenta que, en virtud de los artículos 469 y 470 del Decreto 2685 de 1999 –Estatuto Aduanero –, corresponde a la DIAN verificar la exactitud de la declaración de importación y la correcta determinación de los tributos aduaneros, para lo cual debe sujetarse a las normas que regulan, entre otros aspectos, los beneficios o tratamientos preferenciales.

5- En cuanto a la aplicación del precedente de esta Sección (sentencia del 16 de julio de 2017, exp. 2012-80, CP Martha Teresa de Rodríguez) relacionado con el principio de favorabilidad en materia aduanera, solicitado, tanto en el recurso de apelación, como en el escrito del 29 de julio de 2015 (f. 225), la Sala considera lo siguiente:

Según la demandante, a la luz del precedente de esta Sección, se debe modificar el acto acusado en el sentido de aplicar la tarifa arancelaria establecida en el Decreto 4114 de 2010 que corresponde al 5 %, que, siendo posterior a la declaración de importación, le es más favorable.

En el régimen tributario sancionatorio la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplica de preferencia a la restrictiva o desfavorable, de conformidad con el artículo 29 de la Constitución. Por su parte, el artículo 520 del EA —vigente para la época de los hechos—⁶, de una manera más amplia permitía la aplicación de la norma aduanera posterior que fuere más favorable, sin importar que no fuera de naturaleza sancionadora. Al respecto, la jurisprudencia de la Sección Cuarta, al interpretar esa norma, consideró (sentencia del 16 de julio de 2015, exp. 20637, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia):

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).

⁶ A partir de la entrada en vigencia de la Ley 1609 de 2013 no se aplica el principio favorabilidad en la determinación oficial de aranceles y tributos aduaneros, sino solo a las sanciones en materia aduanera (parágrafo 4 del artículo 4).

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).

Como se desprende de la citada providencia, aun cuando la solicitud de la aplicación del principio de favorabilidad fue presentada con posterioridad a la expedición de los actos definitivos e, incluso, después de la sentencia de primera instancia, la Sección Cuarta ha considerado que resulta aplicable.

En ese orden de ideas, la Sala constata que, al momento de la expedición de la liquidación oficial de corrección enjuiciada (15 de mayo de 2012), se encontraba vigente el Decreto 4114 de 2010, que redujo al 5 % la tarifa del arancel para los bienes de la subpartida 73.04.23.00.00, la cual, como se precisó, estaba fijada en el 15 % (Decreto 4589 de 2006). En consecuencia, procede la liquidación del arancel a cargo de la actora a la tarifa del 5 % sobre la base del valor en aduana declarado (\$2.313.770.668). El resultado del gravamen arancelario a cargo de la demandante, conllevará a la modificación de la base para liquidar el IVA a cargo (art. 459 ET) y de la base de la sanción impuesta al demandante. En consecuencia, los tributos aduaneros y la sanción a cargo se reliquidarán así:

Concepto	Liquidación privada	Liquidación DIAN	Liquidación CE
Base arancel	\$ 2.313.770.668	\$ 2.313.770.668	\$ 2.313.770.668
Tarifa	0 %	15 %	5 %
Arancel a cargo	\$0	\$347.066.000	\$115.689.000
Base IVA	\$ 2.313.770.686	\$2.660.836.000	\$2.429.460.000
Tarifa IVA	16 %	16 %	16 %
IVA a cargo	\$ 370.203.000	\$425.733.000	\$388.714.000
Valor tributos aduaneros	\$ 370.203.000	\$772.799.000	\$504.403.000
Diferencia de tributos aduaneros	0	\$402.596.000	\$134.200.000
Sanción del 10 %	0	\$40.260.000	\$13.420.000
Total a cargo tributos + sanción	\$ 370.203.000	\$442.857.000	\$147.620.000

De esta forma, la Sala, en aplicación del principio de favorabilidad, revocará el ordinal primero de la sentencia de primera instancia, en cuanto negó las pretensiones de la demanda y, en su lugar, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados conforme a la anterior liquidación.

6- Finalmente, se señala que no se impondrá condena en costas, en esta instancia, en la medida en que no se observa ningún elemento de prueba que

demuestre su procedencia.

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

FALLA

- 1- **Declarar** fundado el impedimento manifestado por la consejera de estado Stella Jeannette Carvajal Basto, en consecuencia, separarla del conocimiento del presente proceso.

- 2- **Revocar** el ordinal primero de la sentencia proferida el 30 de abril de 2014 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A. En su lugar, se dispone:

Declarar la nulidad parcial de la Liquidación Oficial de Corrección nro. 03-241-201-639-01-0788, del 15 de mayo de 2012, y de la Resolución 1-00-223-10133, del 4 de septiembre de 2012, que la confirmó.

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 modificación- con autoadhesivo nro. 07363280147102 del 14 de abril de 2009 que amparó la mercancía clasificada en la subpartida arancelaria 73.04.23.00.00, presentada por la declarante autorizada Agencia de Aduanas Aviatur S. A. Nivel 1 a nombre de la demandante, corresponden a la suma de \$147.620.000.

- 3- En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

- 4- Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

