

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Consejera Ponente MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de Agosto de dos mil catorce (2014)

Ref.: Expediente 760012331000200303245 01

AUTORIDADES NACIONALES

Actor: Sociedad Johnson y Johnson de Colombia S.A.

Se deciden los recursos de apelación interpuestos por los apoderados de la parte demandada -Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Cali Valle DIAN- y de la sociedad actora, contra la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca de mayo 18 de 2009, mediante la cual declaró la nulidad parcial de las resoluciones N° 1515 de diciembre 31 de 2002, N° 269 de abril 16 de 2003 y N° 0278 de abril 24 de 2003, que negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección.

I. ANTECEDENTES

1. LA DEMANDA

La sociedad actora, por conducto de apoderado judicial, instauró acción de nulidad y restablecimiento del derecho tipificada en el artículo 85 CCA, con el fin de que se reconozcan las siguientes:

1.1. Pretensiones

Que se declare la nulidad de la Resolución N° 1515 de diciembre 31 de 2002 *“Por medio de la cual se niega una liquidación oficial de corrección para efectos de devolución frente a las declaraciones de importación presentadas entre el 05 de enero al 19 de octubre de 2001”* expedida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Buenaventura.

Que se declare la nulidad de la Resolución N° 269 de abril 16 de 2003 *“Por medio de la cual se Corrige de Oficio la Resolución N° 1515 del 31 de diciembre de 2002”*, proferida por la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Buenaventura.

Que se declare la nulidad de la Resolución N° 278 de abril 24 de 2003 *“Por medio de la cual se resuelve recurso de reconsideración interpuesto por el apoderado de Johnson & Johnson de Colombia S.A...”*, expedida por la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Buenaventura.

Que a título de restablecimiento del derecho se declaren modificadas las declaraciones de importación eliminando de ellas los valores liquidados por concepto de la Tasa Especial por los Servicios Aduaneros TESA y se ordene la devolución de las sumas pagadas por ese concepto, con el reconocimiento de los respectivos intereses.

Las declaraciones de importación a las cuales se refieren las pretensiones fueron relacionadas en el escrito de la demanda, que dada su extensión pues son más de 275, no se transcriben. En todo caso se destaca que las declaraciones fueron presentadas entre el 1° de abril y el 19 de octubre de 2001.

1.2. Hechos

La apoderada de la parte actora afirma que el artículo 56 de la ley 633 del 29 de diciembre de 2000 creó la Tasa Especial por los Servicios Aduaneros TESA, entendida como una contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados a los usuarios por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, equivalente al 1.2% del valor FOB de los bienes objeto de importación. A su vez, el artículo 57 dispone que la administración y control de la TESA está a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Sostiene que la TESA se comenzó a recaudar a partir del mes de enero de 2001, conforme lo establecido en la Resolución 029 de enero de ese año expedida por la DIAN, pero que la Ley 633 de 2000 fue demandada en su integridad ante la Corte Constitucional y que mediante Sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001, fueron declarados inexecutable los artículos 56 y 57 **idem**, sentencia que fue notificada por edicto el 25 de octubre de 2001.

Manifiesta que la actora radicó ante la Administración de Aduanas de Buenaventura, solicitud de liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación con fundamento en las cuales se liquidó y pagó la TESA, según lo establecido en

los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 (Estatuto Aduanero) y 438 de la Resolución 4240 de 2000 reglamentaria del Estatuto.

Indica que el 31 de diciembre de 2002 la División de Liquidación demandada profirió la Resolución N° 1515, mediante la cual negó la solicitud presentada por la actora argumentando que en la sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001, la Corte Constitucional no señaló efectos retroactivos al fallo de inexequibilidad de los artículos que crearon la TESA. Que el 16 de abril de 2003 se expidió la Resolución 0269 mediante la cual se corrigió la Resolución 1515 del 31 de diciembre de 2003 y que mediante Resolución 278 del 24 de abril de 2003, la División Jurídica de la DIAN de Buenaventura, confirmó el primer acto administrativo, quedando así agotada la vía gubernativa.

1.3. Normas violadas y concepto de la violación

A juicio de la parte demandante los actos administrativos acusados violaron las siguientes disposiciones: los artículos 4° y 338 de la Constitución Política; 513 del Decreto 2685 de 1999 o Estatuto Tributario y 438 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN; 45 de la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia.

Del extenso escrito de la demanda, se sintetizan los cargos en contra de los actos demandados así: **el primero es el relativo a la procedencia de la solicitud oficial de corrección cuando existen tributos aduaneros pagados en exceso.** De allí que al negarse la solicitud de corrección deben ser declaradas nulas las resoluciones expedidas por la demandada, al violar los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 de 2000, por cuanto se presentó el pago en exceso de tributos aduaneros.

Lo anterior porque el artículo 513 del Estatuto Aduanero, establece que la Administración de Aduanas deberá expedir liquidación oficial de corrección, cuando se presenten errores en las declaraciones de importación en cuanto a la subpartida arancelaria, **tarifas**, tasas de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales, así como diferencias en el valor aduanero de la mercancía por averías reconocidas en la inspección aduanera.

Por su parte, el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, 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.

La demanda se refirió también al hecho de que **la TESA no cumplió con los requisitos para la imposición de tasas según lo dispone el artículo 338 de la Constitución Política, por lo que el pago realizado por el contribuyente es un pago en exceso de los tributos aduaneros.** Fundamenta esta postura, teniendo de presente las características de las tasas, entendidas éstas 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.

Recuerda que **son presupuestos esenciales de las tasas los siguientes**, la divisibilidad del servicio; la prestación efectiva; que el producido debe ser exclusivamente destinado a la prestación del servicio y que el monto de lo recaudado debe ser limitado a la recuperación del costo del servicio, por lo que llega a la conclusión de que los actos acusados no cumplieron con las anteriores características haciéndose ilegítimo su cobro por la DIAN.

Destaca que si no existe un servicio estatal individualizable en el contribuyente o si el valor de lo recaudado, no tiene una relación directa con la recuperación del costo del servicio que constituye presupuesto de la obligación, el tributo que pretende ser tasa, convierte en irregular su cobro y el Estado no puede ilegítimamente conservar lo recaudado.

Otro aspecto desarrollado en la demanda es el relativo a la **improcedencia del pago por concepto de la TESA**, al mencionar que la actora incluyó esta tasa al presentar las declaraciones de importación de los productos relacionados en la solicitud de liquidación oficial de corrección y, que su liquidación y pago se dio por la necesidad de adelantar el proceso de importación y lograr el levante de las mercancías, dando cumplimiento al artículo 29 de la Resolución 029 de 2001 de la DIAN.

No obstante lo anterior y en virtud de que la legislación contempla la posibilidad de corrección de la declaración mediante la liquidación oficial de corrección, la apoderada de la actora sostiene que no podía entenderse causada la obligación tributaria en favor del Estado, por las siguientes razones: i) no hay servicio al cual puede específicamente vincularse el pago de la tasa, por cuanto la norma que la creó no establece específicamente cuáles son los servicios aduaneros que pueden dar lugar a su causación. Por tanto, al no poderse vincular la prestación de un servicio concreto al pago del tributo, se pierde desde su base el fundamento para su pago.

De otra parte sostuvo que el producido de la tasa no se ha destinado exclusivamente al supuesto servicio que fundamenta su causación, por tanto dice la actora, que la falta de definición precisa del servicio al cual estaría vinculado el tributo, hace imposible que se cumpla un presupuesto esencial para la existencia de

una tasa como lo es la TESA, quedando desvirtuado que esta tasa esté vinculada a un servicio específicamente referido al contribuyente.

Menciona en tercer lugar que **el monto de la tasa no fue fijado con referencia al costo de prestación del servicio**, por lo que resulta imposible que lo pagado con el producido de la tasa, se haya destinado a la recuperación del costo del servicio supuestamente prestado. Dice que en este sentido, se pronunció la Secretaría General de la Comunidad Andina de Naciones CAN, mediante resoluciones 516 del 12 de junio y 551 del 20 de septiembre ambas de 2001.

Respecto de la vigencia formal de la norma creadora de la tasa TESA y de la incompatibilidad con la Constitución Política, la demandante menciona que la vigencia formal de la ley que creó la TESA no hace nacer en concreto la obligación tributaria, pues se requiere que efectivamente se preste el servicio por parte del Estado y que el monto a ser cobrado, se destine a la financiación de ese servicio y sólo hasta la concurrencia de la prestación.

Bajo la óptica anterior menciona que **la liquidación y pago realizados por la actora no tienen sustento legal**, pues los presupuestos en precedencia mencionados no se cumplieron, en relación con la TESA por la falla estructural en la concepción del tributo vinculado a ella.

Sostiene que aunque formalmente estaba vigente al momento de la declaración de importación, el artículo 56 de la Ley 633 de 2000, no podía constituir realmente la base de la obligación legal de pago del tributo, pues de dársele efecto a esta norma, se estaría desbordando el poder y potestad tributarios y se haría patente la incompatibilidad entre la norma de rango legal y la Constitución Política, por lo que

ante este escenario lo obvio es que debe hacerse prevalecer la norma superior, según el artículo 4° de la Carta Política, para lo cual la demandada debió haber dado aplicación a la excepción de inconstitucionalidad.

Aduce la apoderada de la actora que su representada transfirió a favor del Estado \$89.986.107,00 por concepto del tributo liquidado en las distintas declaraciones de importación, cobro que tendría como fundamento una contraprestación por los servicios aduaneros recibidos, ya que en ningún momento la entidad importadora recibió servicios individualizados, ni a los que se pudiera atribuir un costo aproximado a ser compensado con el valor pagado.

Menciona que es cierto que la norma estaba vigente al momento de presentación de las distintas declaraciones de importación, pero que también lo es que el tributo creado como tasa no podía realmente ser cobrado como tal, al no darse materialmente la prestación de servicios específicos e individualizables en el importador. Por lo anterior, destaca que el Estado no cuenta con un título jurídico válido para conservar el valor de las declaraciones pagadas.

Por lo anterior aduce **que la violación del artículo 4° de la Constitución Política se evidencia, según la actora porque el tributo no podía ser recaudado como TASA por no haberse cumplido los presupuestos que configuran el hecho generador del mismo.** Aduce que si se pretendiera dar aplicación al artículo 56 de la Ley 633 de 2000, se estaría cobrando con base en ella un verdadero impuesto. Dada esta situación, según la actora, lo procedente era hacer prevalecer el orden constitucional y dar aplicación al artículo 4° superior.

Afirma que los actos demandados no se refieren a la procedencia de la excepción de inconstitucionalidad frente a las normas que establecen la TESA, ya que la proposición de esta excepción parte del presupuesto de la vigencia de las normas en las fechas de presentación de las declaraciones de importación, de forma tal que no es cierto como lo afirma la resolución 1875 de 2002 demandada, que se esté pretendiendo atribuir efectos retroactivos a la Sentencia C-992 de 2001 de la Corte Constitucional.

En cuanto a la oportunidad para alegar la excepción de inconstitucionalidad, afirma que el único mecanismo para invocarla estaba constituido por el procedimiento establecido en las normas aduaneras para ajustar los tributos, es decir, la liquidación oficial de corrección del cual se hizo uso pero que al no haber sido acogido, se debió recurrir a esta jurisdicción.

También la demandante se refiere al tema de la **diferencia entre la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad y los efectos de la declaratoria de inexecutable por el fallo de la Corte**, insistiendo en que la actora no ha pretendido dar efectos retroactivos a la Sentencia C-992 de 2001 que declaró inexecutable la TESA, sino que aceptando la vigencia de las normas que la establecen, las considera inaplicables en el caso concreto porque darían lugar a un menoscabo patrimonial no justificado, materializado en el pago de un pretendido tributo que no se enmarca dentro de los presupuestos constitucionales.

Luego se refiere al tema de la **abierta incompatibilidad entre las normas que establecen la TESA y la Constitución Política**, afirmando que la Ley 633 de 2000 que creó esta tasa, se trata de una norma que adolece de una falla estructural que hace imposible establecer una relación directa entre el pago de una tarifa *ad-valorem* (1.2%) sobre el valor FOB de los bienes importados y la recuperación de un

servicio específico que se estuviera prestando a favor de la actora. Por lo que, es evidente que lo pagado por la entidad importadora, no se enmarca en el tipo tributario de “tasa”, siendo perentorio aplicar la excepción de inconstitucionalidad.

Advierte que al momento de la presentación de las declaraciones de importación, no era posible proponer la excepción de inconstitucionalidad que ahora sí la invoca, dado que para conseguir la entrega de las mercancías por parte de la Aduana, era indispensable liquidar y pagar la TESA, según lo dispuso el artículo 3° de la Resolución 029 de 2001.

Finalmente menciona que los actos demandados no tuvieron en cuenta los argumentos expuestos como sustento de la solicitud de expedición de liquidaciones de corrección, pues dentro de los argumentos de la petición no se indica que la Sentencia C-992 de 2001 constituya el fundamento de la pretensión, como tampoco se ha puesto en duda que los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, estuvieran formalmente vigentes al momento de la presentación de cada una de las declaraciones de importación.

2. LA CONTESTACIÓN

La Administración Local de Aduanas Regional Suroccidente de la DIAN por conducto de apoderado judicial, presentó memorial en el que solicitó fueran denegadas las pretensiones de la demanda¹.

Afirma que la obligación de cancelar la respectiva tasa TESA impartida por la entidad demandada a la actora, se fundamentó en las normas vigentes al momento de las declaraciones de importación, por lo tanto no existe razón alguna para pretender no dar cumplimiento al pago de la TESA, por cuanto a la fecha de presentación y cancelación de las declaraciones estaba vigente la norma que les dio fundamento. Por tanto, insiste en que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes a la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración de importación.

La apoderada de la DIAN se refirió luego al contenido de la Resolución 029 de enero 2 de 2001 por medio de la cual se reglamentó la liquidación, pago y recaudo de la TESA, creada por el artículo 56 de la Ley 633 de 2000.

Menciona que mediante Sentencia C-992 del 19 de septiembre de 2001, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, por lo cual y teniendo en cuenta que este fallo fue notificado por edicto el día 23 de octubre de 2001, es a partir de esta fecha que no deberá cobrarse la Tasa Especial por los Servicios Aduaneros, tal y como se indicó en la Circular 170 de 2001 de la Oficina Jurídica de la DIAN.

Recuerda que normalmente a las decisiones de inexecutable se le atribuyen efectos hacia el futuro, ya que se trata de un precepto que no puede ser ejecutado por ser contrario a la

¹ Figura a folios 88 al 94 del Cuaderno de primera instancia

Constitución Política, lo que doctrinariamente se conoce como efectos *ex nunc*. Sobre este punto, indica que el artículo 45 de la Ley Estatutaria de la Administración de Justicia, señala claramente que las sentencias que profiera la Corte Constitucional tienen efectos hacia el futuro, a menos que la propia Corporación resuelva lo contrario, situación que no se presentó en el caso en estudio, mandato legal que luego fue acogido en variada jurisprudencia de la Corte, entre ellas cita la Sentencia C-113 de marzo 25 de 1993. Destaca que en el mismo sentido, esta Corporación se pronunció mediante Concepto 896 del 14 de febrero de 1997, reiterando que los fallos de la Corte Constitucional, sólo tendrán efecto hacia el futuro.

De acuerdo con los antecedentes jurisprudenciales acotados, la apoderada de la entidad demandada consideró que en aplicación del artículo 45 de la Ley 270 de 1996 se concluye que la declaratoria de inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, tiene efectos hacia el futuro, es decir, a partir de la notificación de la Sentencia C-992 de 2001.

En consecuencia sostiene que no es procedente la devolución de los valores pagados por la actora por concepto de la TESA, con anterioridad a la declaratoria de inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, toda vez que los efectos de la sentencia C-992 de 2001, rigen hacia el futuro.

II. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca mediante providencia de mayo 18 de 2009² declaró la nulidad parcial de las resoluciones N° 1515 de diciembre 31 de 2002, N° 269 de

² Figura a folios 124 a 140 del Cuaderno Principal

abril 16 de 2003 y N° 278 de abril 24 de 2003, mediante las cuales negaron la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación realizadas por la demandante, a efectos de obtener la devolución de lo cancelado en virtud de la Tasa TESA.

En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, ordenó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- Administración Especial de Aduanas de Buenaventura, a que realizara la corrección y devolviera en forma actualizada, los dineros cancelados por la sociedad actora por concepto de la TESA de las siguientes declaraciones de importación:

FECHA	DECLARACION
20-sep-01	09013010698224
25-sep-01	01186011175982
26-sep-01	09013020712447
26-sep-01	09013020712454
28-sep-01	09013010699738
28-sep-01	09013010699713
28-sep-01	09013010699720
1-Oct-01	01180611176705
2-oct-01	01186060516944
2-oct-01	01186060516921
2-oct-01	01186060516937

6-oct-01	23030031395753
10-oct-01	23030031396902
10-oct-01	06365440883567
10-oct-01	06365440883535

A juicio del a quo, los actos administrativos que rechazaron la solicitud presentada por la sociedad actora en cuanto a la devolución de lo pagado por concepto de la Tasa Especial TESA, fundamentan su decisión en la consideración de que las declaraciones de importación frente a las que se pretende la corrección, se encuentran en firme ya que fueron realizadas antes de la notificación de la sentencia que declaró la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, razón por la cual la actora estaba obligada a cancelarlas.

Sostuvo que en la Sentencia C-992 de 2001, la Corte Constitucional no determinó unos efectos especiales a la declaratoria de inexecutable de los artículos que sirvieron de fundamento a la TESA, por ende no pueden ser diferentes a los que establece el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, es decir ex nunc o hacia el futuro.

Por tanto, según el Tribunal de primera instancia, como no es procedente la aplicación retroactiva de la declaratoria de inexecutable y como quiera que la petición de devolución, fue formulada por la actora en fecha posterior a la de la notificación del fallo que la proclamó, ésta no es viable de ninguna manera, pues aceptar lo contrario implicaría que el juez administrativo pudiera otorgarle unos efectos a la sentencia de constitucionalidad, que sólo la Corte Constitucional puede otorgarle.

Respecto de la tesis de la actora según la cual, son distintos los efectos de la excepción de inconstitucionalidad y los de un fallo de inexecutable, el a quo considera que no es que sean distintos sino que no pueden coincidir en el tiempo frente a una misma norma, por lo que la excepción de inconstitucionalidad frente a un asunto que se consolidó bajo la vigencia de una norma, resulta incompatible con la declaratoria de inexecutable de ésta. Apoya esta teoría en un aparte de la sentencia del 30 de octubre de 2008 radicado 2002-01460 M.P. Marco Antonio Velilla Moreno.

El Tribunal del Valle del Cauca concluye de la sentencia comentada que hacer uso de la figura de la excepción de inconstitucionalidad, cuando ya la Corte Constitucional se pronunció sobre la constitucionalidad de la Ley, es darle a dicho pronunciamiento un efecto retroactivo, para lo cual el juez carece expresamente de competencia.

Pese a que no comparte los cargos de nulidad aducidos por la actora ya analizados, considera el a quo que los pagos efectuados por la sociedad actora por concepto de la tasa especial quedaron cobijados por la presunción de legalidad y constitucionalidad que amparaba tales normas.

Sin embargo y no obstante lo anterior, el a quo observó que sí había lugar a la declaratoria de nulidad parcial de los actos enjuiciados en cuanto se negaron a proferir liquidación oficial de corrección, sobre las declaraciones de importación presentadas con posterioridad a la Sentencia C-992 de 2001, razón por la cual procede la devolución de los dineros pagados por concepto de la TESA, frente a las mencionadas declaraciones, que son aquellas que fueron efectuadas con posterioridad a la sentencia de inexecutable mencionada.

En este sentido, la primera instancia declaró la nulidad parcial de los actos demandados en cuanto no ordenaron la liquidación de la corrección oficial, de las declaraciones de importación con base en las cuales se canceló la TESA, a partir del día siguiente a la expedición de la Sentencia C-992 de septiembre 19 de 2001, es decir, desde el 20 de septiembre de ese mismo año, independientemente de la fecha de la notificación y ejecutoria del fallo, declaraciones que fueron relacionadas en la Resolución 0278 de abril 24 de 2003 objeto de demanda.

III. LOS RECURSOS DE APELACIÓN

3.1. POR PARTE DE LA DIAN

El apoderado judicial de la parte demandada solicitó la revocatoria de la providencia apelada³.

Discrepa de la decisión del a quo que ordenó a la entidad que representa, realizara la corrección y la devolución en forma actualizada de los dineros, cancelados por la sociedad actora de las declaraciones de importación que fueron pagadas después del 20 de septiembre de 2001, al considerar que tal determinación desbordó el poder y la potestad aduaneras de la DIAN, por cuanto se estaría haciendo patente la incompatibilidad entre la norma de rango legal y la Constitución Política.

³ El recurso de apelación obra a folios 20 al 23 del cuaderno de segunda instancia

Señala que según los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 normas vigentes para el momento de las declaraciones pagadas, que luego fueron declaradas inexequibles mediante Sentencia C-992 de septiembre 19 de 2001, considera que esta decisión al haber sido **notificada el 23 de octubre de 2001**, es a partir de esta fecha que no debe cobrarse la tasa especial por los servicios aduaneros y no antes, el 20 de septiembre de 2001, como lo ordenó el *a quo*.

De otra parte destacó que, según la Circular 175 del 29 de octubre de 2001 proferida por el Director General de la DIAN, los conceptos emitidos por la División Jurídica sobre la interpretación de las leyes tributarias, aduanera o cambiaria, constituyen interpretación oficial para los funcionarios de la entidad y su desconocimiento podrá acarrear sanción disciplinaria.

Anota que mediante concepto 208 del 12 de octubre de 2001 emitido por la Oficina Jurídica de la DIAN, se dijo lo siguiente: *"(...) Dado lo anterior la DIAN considera que los argumentos planteados en la negativa a la solicitud de Liquidación Oficial de Corrección plasmada en la Resolución 1515 del 31 de diciembre de 2002, no han sido desvirtuados por el recurrente, y no encuentra procedente la nulidad del Acto Administrativo..."*

En este sentido considera el apoderado de la entidad demandada que son dos puntos que se deben destacar: el primero relativo a la obligatoriedad del cumplimiento de los conceptos proferidos por la Oficina Jurídica y el segundo, referente a la especificidad del tema en debate, por cuanto según el artículo 10 CC si se hallaren algunas incompatibilidades entre una disposición relativa a un **asunto especial**, se prefiere a la que tenga el carácter general.

Por lo anterior sostiene el recurrente, que es de imperioso mandato para la entidad, dar cumplimiento a lo consagrado en el artículo 512 (sic) es 513 del Decreto 2685 de 1999 que establece la Liquidación Oficial de Corrección y el concepto 208 de 12 de octubre de 2001.

3.2. POR PARTE DE LA SOCIEDAD JOHNSON & JOHNSON DE COLOMBIA S.A.

Por conducto de apoderado judicial, la actora sustentó el recurso de apelación en el cual solicita la revocatoria del fallo apelado, en lo desfavorable a los intereses de la sociedad que representa, y que en su lugar se profiera sentencia que estudie los aspectos de fondo planteados en la demanda⁴.

En este sentido reiteró que la apelación, pretende que se declare la nulidad de los actos administrativos demandados y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la DIAN la devolución de las sumas de dinero pagadas por concepto de la TESA y por ende se ordene la devolución de las sumas pagadas por ese concepto hasta el día 19 de septiembre de 2001 que asciende a \$111.591.862, por cuanto las sumas pagadas con posterioridad a esta fecha en cuantía de \$6.357.984, ya fueron reconocidas por el a quo. Así mismo solicita que se reconozcan y paguen los intereses correspondientes.

Los aspectos en los que se apoya la apelación, son los mismos en que se fundamentaron los cargos de la demanda, siendo ellos: i) que la solicitud de corrección no se basó en la atribución de efectos retroactivos de la Sentencia C-992 de septiembre 19 de 2001, motivo por el cual la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca objeto de impugnación, aplicó indebidamente el artículo 45 de la Ley Estatutaria de la

⁴ Aparece a folios 28 a 36 del cuaderno de segunda instancia

Administración de Justicia. Lo anterior, porque el argumento central de la demanda y de la apelación, es la ausencia de verificación del hecho generador de la TESA.

Otro punto objeto de apelación es el relativo a la ausencia de verificación de los presupuestos de causación de la TESA como una especie de tributo, a la luz del artículo 338 de la Constitución Política, para lo cual se valió de los mismos argumentos expuestos en el escrito de la demanda.

Según el apelante, la sentencia desconoció la abierta incompatibilidad entre las normas que establecen la TESA y la Carta Política, por lo que resulta violado el artículo 4° superior, en la medida en que era obligatorio reconocer la excepción de inconstitucionalidad ya que lo pagado por la entidad importadora, no se enmarca en el tipo tributario “Tasa” según el artículo 338 de la Carta Política. Por tanto al existir esta contradicción, era procedente aplicar la institución del artículo 4° **ídem**.

De otra parte, la apoderada de la sociedad demandante aduce que el a quo se equivocó al desestimar las pretensiones de la demanda, al considerar que se ajustó a derecho la negativa en acceder a la Liquidación Oficial de Corrección, porque el pago de la TESA correspondiente al periodo comprendido entre la expedición de la Ley 633 de 2000 y su declaratoria de inexequibilidad, representaba una situación jurídica consolidada.

Lo anterior, por cuanto esta posibilidad sólo opera en caso de que se le reconozca expresamente a una decisión judicial efectos retroactivos, caso que no se presenta en el sub iudice. En este sentido, considera que en gracia de discusión, se estaría ante una situación jurídica consolidada, si las declaraciones de importación hubieran quedado en firme

mientras la Ley 633 de 2000 estuvo vigente, situación que no ocurrió pues según el Decreto 2685 de 1999, la firmeza de estas declaraciones de importación ocurre pasados tres años contados a partir de su presentación y aceptación.

Finalmente discrepó de la decisión apelada que ordenó la devolución de los dineros pagados por concepto de la TESA con posterioridad al 20 de septiembre de 2001, con ocasión de la sentencia C-992 de 2001, al considerar que no se debe limitar la DIAN simplemente a actualizarlos, sino que debe aplicar sobre tales sumas de dinero los intereses corrientes y moratorios a que tiene derecho.

Lo anterior, por cuanto la sentencia recurrida no da aplicación a los artículos 557 del Estatuto Aduanero y 863 del Estatuto Tributario, en lo referente al tema de los intereses a favor del contribuyente, causados con ocasión del pago en exceso de los tributos aduaneros realizado por la demandante en las declaraciones de importación con las cuales se liquidó y cobró la TESA, siendo que mediante estas disposiciones se confirma que le asiste el derecho a la actora, a que tales intereses le sean reconocidos.

A juicio de la apelante, se debe declarar la nulidad de los actos demandados y como restablecimiento del derecho, deben modificarse las declaraciones de importación en el sentido de eliminar de ellas, los valores correspondientes a la Tasa Especial por los Servicios Aduaneros TESA y ordenarse la devolución de las sumas correspondientes.

IV. ALEGATOS DE CONCLUSION EN SEGUNDA INSTANCIA

Los apoderados de la DIAN y de la sociedad Johnson & Johnson de Colombia S.A., presentaron escritos mediante los cuales reiteraron los argumentos expuestos en los recursos de apelación tendientes a obtener la revocatoria de la sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca⁵, esgrimiendo los argumentos ya expuestos en precedencia.

V. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Delegado de la Procuraduría General de la Nación no presentó concepto en sede de segunda instancia.

VI. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Examen del recurso de apelación. Planteamiento del debate jurídico

Corresponde a la Sala, determinar si había lugar a acceder a la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación de la sociedad Johnson y Johnson de Colombia S.A. y, en consecuencia, a la devolución de los pagos realizados por la actora entre el 1° de abril de 2001 y el 18 de septiembre de 2001, por concepto de la tasa especial por servicios aduaneros TESA, creada mediante los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, declarados inexecutable por la Corte Constitucional mediante Sentencia C-992 de septiembre 19 de 2001.

⁵ Memoriales visibles a folios 46 al 50 y 51 al 54 del cuaderno de segunda instancia

La Sala en varias oportunidades se ha pronunciado sobre los mismos temas que ahora son objeto de apelación, motivo por el cual en la presente oportunidad se prohijaran y reiterarán las consideraciones expuestas en la Sentencia del 7 de febrero de 2013 radicación número: 76001-23-31-000-2005-00797-01 con ponencia de este mismo Despacho, fallo en el que se estableció lo siguiente:

“5.1. Devolución del valor pagado por la actora concepto de la tasa especial por servicios aduaneros, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 200, declarados inexecutable por la Corte Constitucional mediante sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001.

Los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 disponían:

“Artículo 56. Tasa Especial por los servicios aduaneros. Créase una tasa especial como contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los usuarios, que será equivalente al uno punto dos por ciento (1.2%) del valor FOB de los bienes objeto de importación.

Esta tasa no será aplicable para las importaciones de bienes provenientes directamente de países con los que se tenga acuerdo de libre comercio, siempre y cuando dichos países ofrezcan una reciprocidad equivalente, ni a los usuarios del Plan Vallejo, ni a las importaciones de bienes y servicios para la defensa y seguridad nacional que realice la Fuerza Pública.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante Resolución fijará los mecanismos de control para garantizar el pago de dicha tasa, así como la forma y los plazos para su cancelación.

Parágrafo. En ningún caso el valor previsto en el inciso primero de este artículo podrá ser inferior al consignado en las declaraciones de importación.

Artículo 57. Administración y control. Para el control de la tasa especial por los servicios aduaneros, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales contará con las facultades de investigación, determinación, discusión, y cobro

previsto en las normas aduaneras vigentes, en el Estatuto Tributario, y sus reglamentos.

Teniendo en cuenta que esta tasa es un ingreso corriente sujeto a lo previsto por el inciso 2 del párrafo del artículo 357 de la Constitución Política, y que no constituye en ningún caso un impuesto, créase el Fondo de Servicios Aduaneros, el cual se financiará con los recursos que recaude la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por concepto de la misma. Los recursos de dicho Fondo se destinarán a recuperar los costos incurridos por la Nación en la facilitación y modernización de las operaciones de comercio exterior, mediante el uso de su infraestructura física y administrativa y para la financiación de los costos laborales y de capacitación de la DIAN.

El Fondo de Servicios Aduaneros será administrado por la Dirección General del Presupuesto Nacional del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.”

Por su parte, el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999 establece que la autoridad aduanera puede expedir la Liquidación Oficial de Corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación:

“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.**” (negrilla fuera de texto)

Asimismo, el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 «*Por la cual reglamenta el Decreto 2685 de 1999*» dispone que la Liquidación Oficial de Corrección procederá, a solicitud de parte en los siguientes casos:

“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.”

Esta Sala ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre asuntos similares al referido en la demanda de la referencia, esto es, sobre acciones de nulidad y restablecimiento del derecho a través de las cuales se pretende que se declare la nulidad parcial de declaraciones de importación en las que se incluyó la liquidación de la tasa especial de servicios aduaneros declarada inexecutable, mediante sentencia C-992 de 2001.

En tales ocasiones, los demandantes alegaban que **(i)** a la luz del artículo 4º de la Constitución Política, los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 debían inaplicarse por ser manifiestamente contrarios a la Constitución, en tanto no establecían un servicio específico al cual se pudiera vincular el pago; que **(ii)** no podía hablarse de situación jurídica consolidada respecto de las declaraciones de importación en las que se liquidó la TESA, toda vez que éstas eran susceptibles de corrección por la DIAN y, por ende, no se encontraban en firme; y que **(iii)** la sentencia C-992 de 19 de septiembre 2001 surtía efectos a partir del día siguiente a la fecha en que fue proferida, es decir, a partir del 20 de septiembre de 2001.

Cada uno de los argumentos fue estudiado por esta Sala en sentencia de 13 de noviembre de 2008⁶, providencia que se reitera en este caso, en vista de que los fundamentos jurídicos expuestos por el actual demandante son coincidentes.

⁶ M.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta. Expediente N° 2003-00805. Actor: Pharmacia Inter American Corporation, Esta providencia fue reiterada en la sentencia de 26 de noviembre de 2009, M.P. María Claudia Rojas Lasso (E), Expediente N° 2003-03958, Actor: HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRIZ S.A.

Respecto de la excepción de inconstitucionalidad y la inexistencia de una situación jurídica consolidada, en la mencionada sentencia la Sala señaló lo siguiente:

“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 inexecutable 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 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.” (subrayas fuera del texto)

En cuanto a los efectos de la sentencia C-992 de 2001 y el momento a partir del cual debe entenderse que los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000

perdieron vigencia en razón de su declaratoria de inexecutable, en la misma providencia, la Sala apuntó:

“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)”⁷

Cotejados los apartes de la citada sentencia C-992 de septiembre 19 de 2001 para el caso en estudio, se tiene que al encontrarse vigentes los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000

⁷ Providencia de 13 de noviembre de 2008. M.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta. Expediente N° 2003-00805. Actor: Pharmacia Inter American Corporation.

para la fecha de la presentación de las declaraciones de importación de 1° de abril al 18 de septiembre de 2001, sobre las cuales la actora pagó la TESA y que al no haber modulado la Corte Constitucional los efectos del fallo que declaró la inexequibilidad de dichos preceptos, **la Sala confirmará la sentencia apelada**, teniendo en cuenta que según la Corte Constitucional, los efectos de la sentencia C-992 se produjeron a partir del día siguiente de su expedición, es decir, a partir del 20 de septiembre de 2001, tal y como lo reconoció el fallo apelado del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

En cuanto al restablecimiento del derecho, la Sala ordenará a la DIAN devolver el valor pagado por la actora por concepto de la TESA sobre las declaraciones de importación presentadas entre el 20 de septiembre y el 19 de octubre de 2001, junto con los intereses a los que hacen referencia los artículos 557 y 863 del Estatuto Tributario, teniendo como base la suma de dinero por concepto de la TESA liquidada en las diecinueve (19) declaraciones de importación acertadamente relacionadas en la providencia apelada.

El tenor de los artículos 557 y 863 del Estatuto Tributario señalan:

“Artículo 557. CANCELACIÓN DE INTERESES. Cuando hubiere lugar a la cancelación de intereses como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la Nación por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas nacionales y previa solicitud de interesado, su pago se sujetará a las apropiaciones correspondientes dentro del Presupuesto General de la Nación, conforme a lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario”.

“Artículo 863. INTERESES A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, **desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.**

Se causan intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha de giro del cheque, emisión del título o consignación. (...)." (negrilla fuera de texto)

Cabe advertir acerca de los intereses moratorios de que trata el inciso 3º del artículo 863 del Estatuto Tributario, que comoquiera que la devolución de saldos tiene lugar en virtud de la declaratoria de nulidad parcial de los actos administrativos que negaron la solicitud oficial de corrección, la Sala otorgará el término de un (1) mes contado a partir de la notificación de esta providencia, para que la DIAN proceda a la devolución de las sumas de dinero antes referidas. Si dentro de dicho término el desembolso no se lleva cabo, deberá pagar intereses moratorios hasta tanto el pago se haga efectivo.

En virtud de las anteriores consideraciones, lo procedente será confirmar el fallo apelado en su integridad, tal y como se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

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

F A L L A :

Primero.- CONFIRMASE EN SU INTEGRIDAD la sentencia de mayo 18 de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

Segundo.- Una vez en firme esta providencia, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.

GUILLERMO VARGAS AYALA
Presidente

MARIA ELIZABETH GARCIA GONZALEZ

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO

MARCO ANTONIO VELILLA MORENO