

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION PRIMERA**

**Bogotá D.C., dieciséis (16) de octubre de dos mil catorce (2014)**

**CONSEJERO PONENTE: DOCTOR MARCO ANTONIO VELLILLA MORENO.**

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
Recurso de apelación contra la sentencia de 11 de octubre de 2006,  
proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.  
Actor: BAYER S.A.**

Se decide el recurso de apelación oportunamente interpuesto por el apoderado de BAYER S.A. contra la Sentencia del 11 de octubre de 2006 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, por medio de la cual se deniegan las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, de las Resoluciones 2363 de 11 de junio de 2002 y 3168 de 21 de agosto de 2002, expedidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

**I-. ANTECEDENTES**

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

**1.1-**. La Sociedad BAYER S.A., actuando por medio de apoderado, en ejercicio de la Acción de Nulidad y Restablecimiento del Derecho y en vigencia del anterior Código Contencioso Administrativo<sup>1</sup>, presentó demanda ante el Tribunal Administrativo del Atlántico<sup>2</sup>, tendiente a que mediante sentencia, se decretara la nulidad de las Resoluciones 2363 de 11 de junio de 2002, por la cual se negó una solicitud de liquidación oficial de corrección y 3168 del 21 de agosto de 2002, por la que se confirmó la Resolución anterior, expedidas por la División de Liquidación Aduanera y la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Barranquilla, respectivamente.

Como consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, solicitó que se declaren como modificadas las declaraciones de importación, en el sentido de eliminar de ellas los valores liquidados por concepto de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros TESA y se ordene la devolución de las sumas pagadas por ese concepto.

**1.2.** En apoyo de sus pretensiones señala, en síntesis, los siguientes hechos:

1.2.1.- La tasa especial por servicios aduaneros creada mediante la Ley 633 del 29 de diciembre del 2000 en sus

---

<sup>1</sup> Decreto 01 de 1984.

<sup>2</sup> Folios 1 a 25 del cuaderno No. 1 del expediente.

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

artículos 56 y 57 fue declarada inexequible mediante Sentencia C-992 de 2001. Esta sentencia fue notificada por edicto el 25 de octubre de 2001.

1.2.2.- El 25 de abril de 2002, BAYER S.A. solicitó liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación por las que se liquidó y pagó la TESA, con fundamento en los artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 del 2000.

1.2.3. La DIAN negó la solicitud presentada, argumentando que en la sentencia C-922 del 19 de septiembre de 2001, la Corte Constitucional no señaló efectos retroactivos.

1.3. Como normas violadas invocó las siguientes:

- Artículos 513 del Decreto 2685 de 1999 y 438 de la Resolución 4240 del 2000.
- Artículos 4 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 45 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia.

1.4. El concepto de violación expuesto por la demandante, se sintetiza como sigue:

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

1.4.1. Sobre la violación a los artículos 513 del E.A. y 438 de la Resolución 4240 del 2000, indica que estas normas se vulneraron porque la liquidación oficial de corrección procede cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.

1.4.2. Alega que la TESA no cumplió con los requisitos para la imposición de tasas previstos en el artículo 338 de la C.P., por lo que el pago realizado por el contribuyente es un pago en exceso de tributos aduaneros, y se refiere a las características de las tasas para señalar que frente a este tipo de tributo los presupuestos son más exigentes en la medida en que comporta el menor grado de ejercicio de poder tributario, dado que el Estado no puede percibirlos sin cumplir con un servicio a favor del particular.

Manifiesta que en este caso no puede entenderse causada la obligación tributaria en favor del Estado, pues no hay servicio al cual pueda específicamente vincularse el pago de la tasa y su monto no fue fijado con referencia al costo de prestación del servicio. Al respecto, hace referencia a las consideraciones de la Secretaría General de la CAN para establecer que la TESA no tiene verdadera naturaleza de tasa, por la ausencia de un servicio que justifique su cobro.

Arguye que la vigencia formal de la ley creadora de una tasa no hace nacer la obligación tributaria. Es necesario que se dé efectivamente la prestación del servicio por parte del Estado y que el monto a ser cobrado deba destinarse a la financiación de ese servicio y solo hasta concurrencia del costo de la prestación. Agrega que

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

estos presupuestos no pudieron cumplirse en la TESA por falla estructural en la concepción del tributo vinculado, de manera que la liquidación y pago realizados por la sociedad no tienen sustento legal.

Acota, que aunque para la fecha de presentación de las declaraciones la normas que imponían el pago de la TESA estaban vigentes, el Estado no cuenta con un título jurídico válido para conservar el valor de \$338.144.435., pagado como contraprestación cuando en realidad no existieron servicios individualizados a favor del importador y cuyo costo de prestación ascendiera por lo menos en forma aproximada a ese mismo monto.

1.4.3. En cuanto a la violación del artículo 4 de la C.P., recalca que la norma por la cual se creó el tributo fue retirada del ordenamiento, por razones similares a las expuestas. Pero aún bajo el presupuesto de que dicha sentencia no produce efectos hacia el futuro, no puede desconocerse el derecho del particular a inaplicar una norma abiertamente contraria a la Constitución, de acuerdo con su artículo 4º.

Manifiesta que la sociedad no pudo en su momento alegar la excepción de inconstitucionalidad frente a la aplicación de las normas creadoras de la TESA, porque ésta parte del presupuesto de la vigencia de las normas en las fechas de presentación de las declaraciones de importación, de forma que no es cierto, como se afirma en el acto que resuelve el recurso, que ese esté pretendiendo atribuir efectos retroactivos a la Sentencia C-922 de 2001.

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

Afirma que la oportunidad para alegar la mencionada excepción no existía en el momento de la liquidación y pago del tributo, puesto que ello hubiese conducido al rechazo de la declaración y a la imposibilidad del levante de las mercancías, de acuerdo con el artículo 3º de la Resolución 029 de 2001 de la DIAN. Por esto, la única manera para invocar la excepción estaba constituida por el procedimiento establecido en las normas aduaneras, es decir, a través de la solicitud de expedición de la liquidación de corrección.

Recalca que la Sociedad alega la excepción de inconstitucionalidad con el ánimo de que las normas creadoras de la TESA se inapliquen en el caso concreto, por ser abiertamente incompatibles con la Constitución. El propósito no es, entonces, que se considere que las normas no tuvieron vigencia o validez formal, sino que no pueden jurídicamente sustentar un traslado de recursos del particular al Estado. Esto difiere del alcance de los fallos dictados por la Corte Constitucional y al efecto invoca jurisprudencia de dicha Corporación.

1.4.4. Alega una aplicación indebida del artículo 45 de la Ley 270 de 1996, pues no se justifica retener el pago de un tributo ilegítimo, y reitera que la solicitud de corrección no se basó en atribuir efectos retroactivos a la Sentencia C-922 del 19 de septiembre del 2001 de la Corte Constitucional.

Señala que los actos acusados no tuvieron en cuenta los argumentos expuestos como sustento de la solicitud de expedición de liquidaciones de corrección. Así, dentro de tales argumentos no se indica que la Sentencia C-922 de la Corte

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

Constitucional constituya el fundamento de la pretensión y tampoco se puso en duda que los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000 estuvieran formalmente vigentes al momento de presentación de cada una de las declaraciones de importación, por tanto, no se pretenden los efectos retroactivos del fallo.

Acota que los planteamientos para presentar la mencionada solicitud son, por una parte, la falta material del cumplimiento de los presupuestos para que surja la obligación de sufragar la tasa, y por la otra, la incompatibilidad manifiesta entre la norma creadora de la tasa y la Constitución Política, que da lugar a hacer prevalecer la norma superior (excepción de inconstitucionalidad).

1.3. La Administración de Aduanas Nacionales, Local Barranquilla, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento, en síntesis, en lo siguiente:

1.3.1. Alude a los artículos 1º y 2º de la Resolución 0029 de enero 2 de 2001, por la cual se reglamenta la liquidación y pago de la TESA, para señalar que esta se aplicaba a todas las importaciones, exceptuándose su pago a los casos expresamente señalados en la norma.

1.3.2. Señala que la sentencia C-922 de la Corte Constitucional por la que se declaró inexecutable la norma creadora del tributo tiene efectos hacia el futuro, lo que implica que las situaciones presentadas antes de la declaratoria de inexecutable mantendrán el reconocimiento del orden jurídico, en virtud del principio de legalidad.

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

Agrega que el juez constitucional puede modular los efectos temporales de sus decisiones, situación que no se presenta en el caso de la Sentencia C-922 de septiembre 19 de 2001, por lo que la misma tiene efectos hacia el futuro, sin que afecte las situaciones consolidadas con anterioridad a ésta.

1.3.3. Precisa que las declaraciones de importación que originaron la controversia fueron presentadas en el período comprendido entre enero 4 de 2001 y octubre 23 de 2001, y la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000 fue expedida por la Corte Constitucional el 19 de septiembre de 2001, habiéndose notificado por edicto el 23 de octubre de 2001.

En este orden, reitera que para la época de prestación de estas declaraciones de importación, por parte de la Sociedad BAYER S.A., hacían parte del ordenamiento jurídico nacional los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000, gozaban de todos los efectos legales en ella otorgados y eran de obligatorio cumplimiento para todos los administrados. Por tanto, la sociedad demandante no pagó suma alguna en exceso, ni canceló al Estado suma mayor de la debida.

## **II.-FUNDAMENTOS DE LA SENTENCIA RECURRIDA**

La sentencia de primera instancia denegó las pretensiones de la demanda con fundamento, en esencia, en lo siguiente:

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

Como primera medida, resume que el tema central del estudio consiste en determinar si para el momento de la presentación de las declaraciones de importación a la DIAN era legal incluir en aquellas el cobro por concepto de la TESA, no obstante que dicho gravamen fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en fecha posterior a la presentación de aquellas.

Sostiene que constituye una garantía constitucional y de seguridad jurídica el principio de irretroactividad de la Ley, en virtud del cual sus efectos son hacia futuro, salvo en materia penal, en donde se permite su aplicación retroactiva en caso de favorabilidad.

Agrega que en materia tributaria el postulado de la irretroactividad tiene consagración constitucional expresa en el artículo 363 de la C.P.

Alude a los efectos de las sentencias de inconstitucionalidad, los cuales son a futuro salvo que se modulen sus efectos de acuerdo con el artículo 45 de la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, y ello no ocurrió en el caso de la Sentencia C-922 de 2001, por la que se declaró inexecutable la norma creadora de la TESA.

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

Concluye que para el período comprendido entre el 15 de enero y el 23 de octubre de 2001, fechas dentro de las cuales se efectuaron las importaciones que dieron origen a las declaraciones cuya corrección fue solicitada con fines de devolución, no se había proferido la sentencia C-922 de 2001. Ello significa que para la fecha en que se produjo la prestación del servicio (importaciones) asociado al cobro de la tasa aduanera, la norma creadora de aquella estaba vigente y los efectos jurídicos producidos en virtud de su aplicación se encuentran consolidados, no pudiendo ser desconocidos so pretexto del pronunciamiento judicial posterior de la Corte Constitucional, en el que no se dijo nada respecto de sus efectos.

### **III-. FUNDAMENTOS DEL RECURSO**

La Sociedad demandante, mediante apoderado, presentó recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, argumentando, esencialmente, lo siguiente:

#### 3.1. Indebida motivación del fallo.

Sostiene que el Tribunal denegó las pretensiones de la demandada sin considerar el tema de fondo.

Alude al primer inciso del artículo 304 del C. de P. C., y al 170 del C.C.A. para señalar que de la lectura de la

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

demanda, se puede deducir que en ella se partió de la base de que cuando se pagó por parte de la demandante la Tasa Aduanera, las normas que la consagraban estaban vigentes y, más aún, se acepta que efectivamente el fallo que las declaró inexecutable no tenía efectos retroactivos.

Manifiesta que bajo estas premisas se solicitó que en aplicación del artículo 4° de la C.P., se aplicara la excepción de inconstitucionalidad en la medida en que el Estado no se podía apropiarse de dineros recaudados con base en una norma que desde su nacimiento era abiertamente contraria a la Constitución Política.

Reitera que era un contrasentido que un fallo de inexecutable con efectos ex nunc, impidiera la aplicación del artículo 4 de la C.P., sobre situaciones consolidadas en las que en la práctica era imposible solicitar su aplicación, dado que de lo contrario el importador no podía obtener el levante de la mercancía.

Frente a lo anterior, afirma que la sentencia parte de supuestos errados para tomar la decisión recurrida, pues en la demanda no se solicitó ni la aplicación retroactiva del fallo de la Corte, ni se desconoció la vigencia de las normas al momento del pago de la tasa aduanera, sino simplemente se argumentó la causa de la inconstitucionalidad de la tasa, y por ende la aplicación

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

de la mencionada excepción, independientemente de la existencia de un fallo que la declarara inexecutable.

3.2. Excepción de inconstitucionalidad y violación al principio de legalidad.

Indica que de la lectura del fallo se observa que el Tribunal no valoró estos aspectos pues sólo soportó su decisión con fundamento en una lectura exegética del artículo 45 de la Ley 270 de 1996. Sin embargo, y en relación con este argumento, cuestiona cómo entender que el recaudo efectuado por la Administración a la luz de una norma que posteriormente fue declarada inexecutable, deba entrar al patrimonio de la Nación. Al respecto, expresa que es labor del intérprete, conforme al artículo 4º, dar cabida a esta norma, y en consecuencia, aplicar las disposiciones constitucionales que amparan los derechos de la demandante. Agrega que debe reconocerse que la actora realizó un pago bajo un mandato inconstitucional, lo que genera una ilegitimidad manifiesta en la percepción de los dineros por parte del Estado.

3.3. Alega que la interpretación del Tribunal desconoce el deber de contribución al financiamiento del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

Aborda el tema del enriquecimiento sin causa y el pago de lo no debido para cuestionar si con ocasión de la decisión

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

de la Administración y del a quo, el pago basado en una norma contraria a la Constitución es legal. Al respecto, se refiere a los elementos de aquel, como son un enriquecimiento o aumento en el patrimonio, un empobrecimiento correlativo y el que el enriquecimiento se haya realizado ilegítimamente.

Señala que en algunos casos se ha aducido que los efectos de las sentencias de inexecutable deben producir un respeto a los derechos consolidados o cumplidos por razones de seguridad jurídica. Sin embargo, dicha tesis se muestra sin sentido cuando lo recaudado ha sido soportado en normas que se han declarado contrarias a la Constitución Política. Agrega que la prohibición de que el Estado se enriquezca sin causa tiene origen constitucional y trae a colación jurisprudencia sobre el tema.

3.4. Afirma que al momento en que se presentó la solicitud de devolución, las declaraciones de importación no habían adquirido firmeza y por lo tanto no había una situación jurídica consolidada.

En invocación del artículo 131 del Decreto 2685 de 1999, sostiene que las declaraciones de importación se presentaron entre los meses de enero y octubre del 2001,

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

por lo que el término de firmeza de las mismas se cumplía entre los meses de enero y octubre de 2004. A su vez, las solicitudes oficiales de liquidación de corrección se presentaron dentro del término de legal, es decir, dentro del término de firmeza. Sobre el tema cita jurisprudencia de esta Corporación y acota que en relación con las declaraciones de importación objeto de solicitud, no se había configurado una situación jurídica consolidada, lo que implica que la excepción de inconstitucionalidad era viable.

Afirma que dado a que no estaba consolidada la situación jurídica, no es necesario que se aplique la excepción de inconstitucionalidad sino que se debe dar aplicación directa al fallo de inexecutable, sin que ello implique su aplicación retroactiva.

3.5. Los pagos realizados por concepto de la TESA después de la sentencia que declaró la inexecutable de la norma que lo consagró, constituyen un pago de lo no debido.

Solicita que si en gracia de discusión, los argumentos expuestos no son acogidos, se revoque parcialmente la Sentencia recurrida en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos acusados y ordenar la devolución del valor pagado por concepto de la TESA, correspondiente al

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

período comprendido entre el 20 de septiembre y el 23 de octubre de 2001, dado que el 19 de septiembre de 2001 la Corte Constitucional profirió el fallo de inexecutable en cuestión, y el día siguiente, el pago de la tasa se tornó en inconstitucional. Sobre la materia, cita jurisprudencia de esta Corporación y hace una relación de las declaraciones de importación cuya devolución solicita.

#### **IV-. ALEGATO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

La Agencia del Ministerio Público en la oportunidad procesal correspondiente guardó silencio.

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

1.- Según la potestad que tiene el *ad quem* para resolver la alzada, de conformidad con el artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, la Sala se limitará a conocer solamente de los puntos o cuestiones a los cuales se contrae el recurso de apelación, pues los mismos, en el caso del apelante único, definen el marco de la decisión que ha de adoptarse en esta instancia.

2.- El recurrente cuestiona el fallo de primera instancia, esencialmente, por considerar que el a quo

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

omitió analizar el planteamiento jurídico formulado, tanto a la Administración como a la primera instancia, con miras a obtener la liquidación de corrección de las declaraciones de importación objeto de tal solicitud.

En efecto, el argumento de la parte actora consistió en el reconocimiento de la excepción de inconstitucionalidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000<sup>3</sup>, en virtud del artículo 4° de la C.P., y no en la aplicación retroactiva de la sentencia C-922 por la cual se declaró la inexecutable de dichas normas. En este punto afirma

---

<sup>3</sup> "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 parágrafo 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."*

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

que, incluso, en la demanda se admite la vigencia de las normas declaradas inconstitucionales al momento de la liquidación y pago de la TESA, por lo que se requiere la aplicación de la mencionada excepción.

Además, solicita que se reconozca la devolución de lo pagado por concepto de la tasa especial por servicios aduaneros TESA, liquidada en las declaraciones de importación presentadas entre el 20 de septiembre de 2001 y el 23 de octubre del mismo año, dado que frente a estas se configura el pago de lo no debido en virtud de la declaratoria de inconstitucionalidad de la norma creadora de dicho tributo, mediante la sentencia referenciada. En este punto, el apelante sugiere la declaratoria de nulidad parcial de los actos acusados.

3.- Pues bien, para la Sala es menester señalar que el asunto relativo a la devolución de la tasa especial por servicios aduaneros TESA de que trataban los artículos 56 y 57 de la Ley 633 del 2000, declarados inexecutable en la Sentencia C-922 del 2001, ha sido objeto de varios pronunciamientos judiciales, susceptibles de ser prolijados en esta oportunidad, por cuanto lo que se pretende por el actor es, en últimas, la devolución del cuestionado tributo con fundamento en los argumentos presentados en incontables oportunidades ante esta jurisdicción.

Ahora, cabe precisar que, contrario a lo afirmado por el recurrente, el tema de la vigencia en el tiempo de la sentencia de inconstitucionalidad es de indispensable

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

consideración, por cuanto lo que se ha de definir es si la liquidación y el pago por concepto de la TESA efectuado por BAYER S.A. en las declaraciones de importación presentadas con anterioridad al proferimiento del referenciado fallo, pueden ser objeto de devolución, aun cuando ello ocurriere con ocasión de la solicitada excepción de inconstitucionalidad.

Así las cosas, debe la Sala pronunciarse sobre la solicitud consistente en aplicar la excepción de inconstitucionalidad formulada por el actor, en invocación de los argumentos alusivos a la ilegitimidad del tributo por él formulados. Además, se ha de hacer referencia al asunto de la relevancia de los efectos en el tiempo de la Sentencia C-922 de 2001 para solucionar el asunto sometido a examen, en consonancia con el tema referente a la situación jurídica consolidada, por hallar éste una indiscutible conexidad con aquel, tal como expuso el apelante.

Los anteriores planteamientos se responden, según se anotó, prohiendo lo que esta Sección ha indicado en varias oportunidades frente a idéntico asunto, para lo cual se transcribe, en lo pertinente, la Sentencia de 28 de abril de 2011, Exp. No. 2003-90018-01., M.P. Dra. Maria Elizabeth García González, la que a su turno, adopta otros pronunciamientos de esta Sección sobre el mismo tema, de los que se destaca la Sentencia de 21 de octubre de 2010, Exp. No. 2003-03852., M.P. Dra. Maria Claudia Rojas Lasso, las cuales se refieren también a la supuesta violación de los artículos 513 del E.A., y 438 de la Resolución 4240 del 2000:

*“Esta Sala ya ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre asuntos similares al referido en la demanda de la referencia, esto es, sobre*

REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
Actor: BAYER S.A.

*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 2008, providencia que se reitera en este caso, en vista de que los fundamentos jurídicos expuestos por el actual demandante son coincidentes.*

*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, (...) 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*

REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
Actor: BAYER S.A.

*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..." (subrayas fuera del texto).*

Nótese, entonces, que los cuestionamientos sobre la situación jurídica consolidada relacionada con las declaraciones de importación en controversia, se responden bajo los planteamientos puntualizados por la Sección, no obstante reconocer que este razonamiento contra los actos demandados fue expuesto con ocasión del recurso de apelación y no expresamente en la demanda.

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

De acuerdo con lo anotado, la Sala reitera que mantiene su criterio jurisprudencial referente a que la devolución solicitada no procede, al haberse materializado el pago de las declaraciones de importación contentivas en los actos acusados, bajo las disposiciones que para esa época se hallaban vigentes y gozaban de presunción de legalidad. Admitir lo contrario, equivale a atentar contra la seguridad jurídica de la normativa que un momento dado regule las relaciones entre los particulares y el Estado.

4. Ahora, el apelante pretende la devolución de lo declarado y pagado por concepto de la Tasa Aduanera en cuestión, frente a las declaraciones de importación correspondientes al período comprendido entre el 20 de septiembre y el 23 de octubre de 2001, y en tal sentido, solicita la nulidad parcial de los actos acusados, pues respecto de ellas se presenta un pago de lo no debido, tal como lo ha reconocido esta Sección, en virtud de que a partir de dicha fecha el fallo de inconstitucionalidad produjo sus efectos<sup>4</sup>.

Para resolver el anterior planteamiento, la Sala ha de considerar, indefectiblemente, que la parte actora formuló un cargo disímil en la demanda,

---

<sup>4</sup> La sentencia referenciada señaló:

*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'..."*

REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
 Actor: BAYER S.A.

pues en ella, además de no elevar solicitud alguna a ese respecto en el marco de sus pretensiones, indica expresamente que las normas creadoras del tributo se hallaban vigentes frente a las declaraciones objeto de solicitud de devolución. Para mayor claridad sobre esta lamentable inconsistencia en la presentación del argumento base de sus peticiones, se transcribe la parte pertinente de la demanda<sup>5</sup> así:

*“ E) vigencia formal de la norma creadora de la tasa e incompatibilidad con la Constitución Política”*

*(...)*

*Aunque formalmente 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.*

*(...)*

*Es cierto que la norma estaba vigente al momento de presentación de las distintas declaraciones de importación, pero 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...*

Cabe advertir que aun cuando el apelante es atinado en su planteamiento, la Sala ha de abstenerse del reconocimiento de tal devolución pues la misma evidentemente se expone en el contexto de un argumento nuevo que no ha de ser materia de aceptación en la alzada<sup>6</sup>. En este punto, no sobra recordar que el recurso de apelación no se erige en una oportunidad procesal adicional para corregir o adicionar los cargos defectuosamente expuestos en la demanda, pues

<sup>5</sup> Folios 16 y 17 del cuaderno No. 1 del expediente.

<sup>6</sup> En Sentencia de esta Sección de 20 de octubre de 2011, Expediente No. 2003 01631 02., M.P. Dr. Marco Velilla, se reiteró lo siguiente:

*"Al respecto, en jurisprudencia de esta Sección, se ha determinado que no es procedente someter a consideración en la segunda instancia, un argumento nuevo que no ha sido presentado en la primera, en la medida que tal oportunidad no está prevista legalmente para aducir los fundamentos de hecho y de derecho en que se basan las pretensiones, pues las mismas están circunscritas a la demanda y a su adición o corrección, de conformidad con los artículos 137 y 208 del C.C.A".*

Asimismo, léase la sentencia de 27 de junio de 2003, expediente No. 2000-00844-01(8415). M.P. Dra. Olga Inés Navarrete Barrero.

REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
Actor: BAYER S.A.

ello rebasa el objeto del mismo, el cual se halla delimitado bajo los parámetros del artículo 357 del C. de P.C.

5. De otra parte, el razonamiento referente a que el cobro de la TESA por parte de la DIAN fue ilegítimo, y que por ende, no debe permitirse que el mismo sea retenido por parte del Estado, dado que este configura un enriquecimiento sin causa, se responde también en los términos expuestos por esta Sección en Sentencia de 11 de septiembre de 2013, Expediente No. 200500731, M.P. Dr. Marco Antonio Velilla Moreno, en la que se indicó:

*“... en lo que hace a los argumentos del actor sobre la ilegitimidad del Estado para mantener en sus arcas dineros recaudados con fundamento en normas declaradas inconstitucionales, junto con el enriquecimiento sin causa que ello genera, no son de susceptible análisis en el presente proceso puesto que el mismo se halla encaminado a establecer la legalidad de los actos acusados; y tal verificación se efectúa examinando que estos se hubieren expedido de conformidad con la normativa vigente y aplicable respecto de la situación de hecho de que se trate, lo cual, como se anotó, fue constatado por la Sala al comprobar que las resoluciones demandadas se profirieron con soporte en las disposiciones legales que ordenaban el pago de la TESA. Por lo mismo, tales razonamientos de ilegalidad, dirigidos esencialmente a sugerir que el Estado reconozca los efectos nocivos de las normas así emitidas, resultan impertinentes frente al actuar de la DIAN pues no fue esta entidad la que expidió las disposiciones declaradas inconstitucionales, sino que debía limitarse a darles aplicación mientras conservaren su presunción de legalidad, y fueren por ende, de obligatorio cumplimiento”. (Subrayado fuera de texto).*

Fuerza concluir, entonces, que la parte actora no logró, mediante los planteamientos por ella expuestos a lo largo del proceso judicial, desvirtuar la legalidad de los actos acusados, por lo que se impone confirmar la sentencia de primera instancia, que denegó las pretensiones de la demanda, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta Providencia.

REF: Expediente No. 080012331000200202929 01  
Actor: BAYER S.A.

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

**F A L L A**

**PRIMERO. CONFÍRMASE** la sentencia recurrida en apelación.

**SEGUNDO. RECONÓCESE** personería jurídica a la doctora JACQUELINE EFIGENIA PRADA ASCENCIO, identificada con cédula de ciudadanía No. 51.638.145 y con tarjeta profesional No. 40.620 del Consejo Superior de la Judicatura, como apoderada de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

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

**NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.**

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

**GUILLERMO VARGAS AYALA    MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ**  
**Presidente**

**REF: Expediente No. 080012331000200202929 01**  
**Actor: BAYER S.A.**

**AUSENTE**

**MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO MARCO ANTONIO VELILLA MORENO.**