INDEMNIZACIÓN DEL DAÑO PRODUCIDO COMO CONSECUENCIA DE LA INEXEQUIBILIDAD DE NORMAS TRUBUTARIAS - Aptitud del medio de control de reparación directa / MEDIO DE CONTROL DE REPARACIÓN DIRECTA – Diferencias con el de nulidad y restablecimiento del derecho para la devolución de impuestos pagados indebidamente o en exceso / RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL HECHO DEL LEGISLADOR – Inexequibilidad de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, TESA

En el marco de la presente acción de reparación directa lo que se pretende no es, en estricto sentido, la devolución del impuesto que se considera pagado indebidamente o en exceso, sino la indemnización de un supuesto daño antijurídico que, aunque se hace consistir en dicho pago, no se imputa a la entidad que lo recaudó, esto es, a la DIAN, sino a la Nación-Congreso de la República, persona jurídica diferente cuya declaratoria de responsabilidad bien puede perseguirse a través de la acción de reparación directa, al margen de su vocación de prosperidad. En este sentido vale la pena recordar que, como lo indicó la Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 86 del Código Contencioso Administrativo, la interpretación de esta norma que es compatible con el artículo 90 superior es la que ha sido adoptada por el Consejo de Estado, a saber, aquélla según la cual "dentro de los supuestos de procedencia de la acción de reparación directa se encuentran los hechos u omisiones imputables al Legislador", de modo que, al estimar que el daño cuya reparación se pretende es imputable a este último, la sociedad actora estaba perfectamente legitimada para hacer valer dicha pretensión a través de la acción de reparación directa, medio de control que, como su nombre lo indica, puede incoarse sin necesidad de provocar el pronunciamiento previo de la administración y que, como se explicó en la providencia de 13 de marzo pasado, tiene un objeto distinto al del mecanismo administrativo que, de acuerdo con el Estatuto Tributario, habría podido adelantarse para la devolución del impuesto y al de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho al que este habría dado lugar.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 – ARTICULO 86

INEXEQUIBILIDAD DE NORMAS TRIBUTARIAS - Responsabilidad del Estado por el hecho del legislador / INDEMNIZACIÓN DEL DAÑO PRODUCIDO COMO CONSECUENCIA DE LA INEXEQUIBILIDAD DE NORMAS TRUBUTARIAS – Análisis de la antijuridicidad del daño corresponde al juez administrativo

A juicio de la Sala, los análisis llevados a cabo en sede administrativa y judicial sobre si el pago de la TESA era debido o no, no agotan el estudio que debe adelantar el juez de la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador sobre si dicho pago es antijurídico o no pues, como se expuso en el acápite IV.2. de la sentencia de 13 de marzo de 1018, tratándose del daño supuestamente causado por una ley declarada inexequible, la definición de su antijuridicidad supone la adopción de un criterio propio del juez de la reparación directa sobre lo que determina que, en el caso concreto, el pago de la tasa fuera una carga que el particular estuviera o no en la obligación jurídica de asumir: si el estar fundada en una norma vigente o, más bien, en una acorde con la Constitución Política. Es de anotar que aunque materialmente dicho análisis puede resultar coincidente con el llevado a cabo por la DIAN y por los jueces de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, no se identifica con él, en tanto que el allí realizado está centrado en la legalidad de la actuación administrativa de recaudo del tributo, mientras el que debe emprender el juez de la responsabilidad supone que,

tomándose en consideración la decisión adoptada en materia de inexequibilidad de la ley, se determine si las cargas impuestas por esta última son de aquéllas que el particular está en la obligación jurídica de asumir o no.

RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL HECHO DEL LEGISLADOR – Análisis del daño por la inexequibilidad de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, TESA / RESPONSABILIDAD DEL ESTADO POR EL HECHO DEL LEGISLADOR – Improcedencia en el caso de la inexequibilidad de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, TESA

El juicio de responsabilidad del Estado por el hecho del legislador planteado por la sociedad actora supone que se analice, en un primer momento, la existencia de un daño que, en los términos del artículo 90 de la Constitución Política, debe tratarse de un daño antijurídico para que, consecuentemente, proceda el análisis de imputabilidad a la entidad demandada. (…) Aunque está acreditado que la sociedad actora efectivamente liquidó y pagó la TESA en declaraciones de importación presentadas ante diferentes autoridades aduaneras -supra párr. 7.1-, bien podría indicarse, como se ha hecho en el marco de la discusión a la que han dado lugar los denominados casos TESA, que dicha circunstancia no es suficiente para tener por acreditada la existencia de un daño personal y cierto toda vez que: i) a cambio de dichos pagos, las importadoras sí habrían recibido contrapartidas como serían los servicios que pretendían ser retribuidos por la tasa cancelada, a saber, los de carácter aduanero prestados por la DIAN y que, en los términos del salvamento de voto formulado a la sentencia C-992 de 2001, estaban definidos en el Estatuto Aduanero –supra párr. 7.3-; ii) la prueba de los pagos no demostraría por sí misma la afectación del patrimonio de quien los realizó dado que, por regla general, este tipo de erogaciones “constituyen costos de la actividad económica que se trasladan” al consumidor final; y iii) comoquiera que, como ocurre con todas las normas de carácter tributario, el pago de la TESA no se causó única y exclusivamente por virtud de la ley que lo ordenó sino porque el contribuyente realizó la actuación constitutiva del supuesto de hecho previsto en la norma como generador del cobro, esto es, utilizó los servicios aduaneros en el marco de una actividad importadora en la que diligenció una declaración a través de la cual liquidó y pagó la TESA, el daño que este último pudo generar no fue causado directamente por la Nación-Congreso de la República. **(…)** De admitirse que todos los demás pagos respecto de los cuales la sociedad actora pretende ser reparada, constituyen un daño personal y cierto, la realidad es que no son un daño antijurídico a la luz del criterio de antijuridicidad que se estima necesario adoptar en los casos de daños causados por normas o actos administrativos que no superaron el juicio de legalidad, esto es, el que se funda en la validez y vigencia de la norma o acto y no en el vicio de inconstitucionalidad o ilegalidad que contenía. Este criterio se adopta con base en las siguientes consideraciones: La tesis según la cual el daño causado por una ley declarada inconstitucional es antijurídico por el solo hecho de la declaratoria de inexequibilidad se basa esencialmente en que “nadie está obligado a soportar las consecuencias adversas de una norma que nació a la vida jurídica contrariando la Constitución, pues ello sería desdibujar el principio de la supremacía constitucional”, argumento que, en principio, parece contundente en virtud de lo loable de la filosofía que lo inspira, esto es, la defensa de la Constitución y la necesidad de evitar a toda costa que los particulares se vean en la obligación de soportar cargas impuestas por normas incompatibles con aquella. No obstante, lo cierto es que, como lo ha considerado la misma Corte Constitucional y como se desprende de lo consagrado en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, el ordenamiento jurídico admite que mantener la vigencia temporal de una ley declarada inexequible no es incompatible con dicha supremacía. (…) Resulta claro que el mismo ordenamiento jurídico prevé

que normas declaradas inconstitucionales sean, temporalmente, de obligatorio cumplimiento para los particulares, sin que ello implique menoscabo del principio de supremacía de la Constitución pues, en realidad, es un efecto de la realización de principios y valores constitucionales. Así pues, no le asiste razón a la denominada tesis de la antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior cuando señala que hay una incoherencia lógica entre admitir que la declaratoria de inexequibilidad hace desaparecer la norma del ordenamiento y, al mismo tiempo, consolida las situaciones causadas con anterioridad pues, en realidad, lo que significa la declaratoria de inexequibilidad con efectos hacia futuro es que si bien la norma tenía un vicio de inconstitucionalidad, es constitucional mantener su vigencia -y, por ende, su obligatoriedad- entre su expedición y dicha declaratoria, de donde se deriva que durante ese período existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta. (…) Teniendo claro entonces que, en todo caso, la decisión adoptada sobre la inexequibilidad de la ley o la nulidad del acto administrativo supuestamente causante de un daño es relevante en el análisis que debe adelantar el juez de la responsabilidad del Estado sobre la antijuridicidad de este último, la Sala considera que el criterio de antijuridicidad que mejor se acompasa con el ordenamiento jurídico es aquél que se funda en los efectos de la sentencia proferida en sede de legalidad y no en la constatación que ésta realizó sobre la contrariedad de la norma o acto con las normas superiores. **(…)** Por todo lo expuesto la Sala concluye que la sociedad actora no demostró que al haber pagado la tasa especial aduanera consagrada por los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 durante el tiempo en que estuvieron vigentes, sufrió un daño antijurídico en los términos del artículo 90 de la Constitución Política y, en consecuencia, hay lugar a confirmar el fallo de primera instancia, denegatorio de las pretensiones de la demanda

CONDENA EN COSTAS – Procedencia

De conformidad con el artículo 74 del Código de Procedimiento Civil, “se considera que ha existido temeridad o mala fe en los siguientes casos: (…) 2. Cuando a sabiendas se aleguen hechos contrarios a la realidad”, circunstancia que se verifica en el sub examine pues se tiene que, mediante auto de 6 de marzo de 2003, el a quo ordenó a la sociedad actora que precisara si había solicitado a la DIAN la devolución de lo cancelado por concepto de la tasa declarada inexequible y, de ser el caso, que aportara las pruebas relacionadas con este hecho, orden frente a la cual, en memorial presentado el 13 de marzo de 2003, la apoderada judicial de la actora manifestó expresamente que “mi representada no ha solicitado directamente la devolución de la TESA ante la DIAN” –supra párr. 2-. No obstante, de acuerdo con lo acreditado en el proceso, la Sala advierte que antes de esa fecha -13 de marzo de 2003-, esta sociedad no sólo había elevado peticiones en ese sentido, sino que también había interpuesto recursos de reconsideración contra las resoluciones mediante las cuales la DIAN las resolvió desfavorablemente, de modo que, al contestar la orden del a quo, la parte faltó abiertamente a la verdad. Circunstancia a la que se agrega el hecho de que, al abstenerse de informar a este proceso que, en la sentencia de 19 de mayo de 2014, proferida por la Sección Primera de esta Corporación, se ordenó que, a título de restablecimiento del derecho, se le devolviera lo pagado por concepto de la TESA en la declaración de importación n.º 09019110344891-4, la sociedad actora dejó abierta la posibilidad de obtener una doble indemnización por el mismo concepto, pues ese valor fue uno de los relacionados en la demanda como aquellos por los cuales pretendía ser indemnizada a través de la presente acción de reparación directa –supra párr. 11.9.1 pie de página n.º 14 y párr. 15.2.2-. Por estas razones, la Sala la condenará en costas y en ese sentido modificará la sentencia de primera instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 446 DE 1998 – ARTICULO 55 / CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 74

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Consejero ponente: DANILO ROJAS BETANCOURTH

Bogotá D. C., veintiuno (21) de marzo de dos mil dieciocho (2018).

Radicación número: 25000-23-26-000-2003-00206-01(29352) (IJ)

Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

Demandado: NACIÓN-CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Procede la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo a resolver, por importancia jurídica, el recurso de apelación interpuesto por la parte actora en contra de la sentencia proferida por la Sección Tercera-Subsección B del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, el 18 de agosto de 2004, mediante la cual se denegaron las pretensiones de una demanda de reparación directa en la que se discute la responsabilidad de la Nación-Congreso de la República por los supuestos daños causados por cuenta del cobro de la tasa especial por servicios aduaneros –en adelante, TESA- consagrada en los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, declarados inexequibles por la Corte Constitucional. Dicha providencia será confirmada.

SÍNTESIS DEL CASO

Entre enero y octubre de 2001, la sociedad Glaxosmithkline Colombia S.A. canceló lo correspondiente a la TESA consagrada por los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, los cuales fueron declarados inexequibles por la Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001,

decisión que tenía efectos hacia futuro en tanto que la misma Corte no le confirió efectos retroactivos.

En el ejercicio de la acción de reparación directa, la sociedad actora solicita que se declare la responsabilidad administrativa y patrimonial de la Nación-Congreso de la República por el supuesto daño antijurídico causado por esas normas, a saber, lo pagado por concepto de esa tasa y que, a título indemnizatorio, se le devuelvan dichas sumas, con los respectivos intereses.

ANTECEDENTES

I. Lo que se demanda

1. Mediante escrito presentado el 13 de enero de 2003, ante el Tribunal Administrativo de Cundinamarca (f. 5-19 c. 1), por intermedio de apoderado judicial y en ejercicio de la acción de reparación directa establecida en el artículo 86 del Código Contencioso Administrativo, el representante legal de la sociedad Glaxosmithkline Colombia S.A., actuando a nombre de esta, interpuso acción de reparación directa contra la Nación-Congreso de la República, con el fin de que se realizaran las siguientes declaraciones y condenas:

> *Primera. Que se declare responsable a la Nación, por el daño causado a Glaxosmithkline Colombia S.A., por la expedición y aplicación de unas normas abiertamente inexequibles, como son los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, que crearon la obligación de liquidar y pagar la tasa especial por servicios aduaneros.*
>
> *Segunda. Que se repare el daño causado a Glaxosmithkline Colombia S.A., ordenando la devolución de lo que mi poderdante tuvo que pagar por la TESA en sus declaraciones de importación presentadas del 1º de enero al 25 de octubre de 2001, suma que equivale a trescientos dieciséis millones novecientos sesenta y tres mil cuatrocientos sesenta y nueve pesos ($ 316 963 469).*
>
> *Tercera. Que se ordene a la Nación a pagar los intereses correspondientes.*

1.1. Como fundamento fáctico y jurídico de sus pretensiones, la actora sostuvo que, en sus artículos 56 y 57, la Ley 633 de 29 de diciembre de 2000 creó la obligación de liquidar y pagar una tasa especial por servicios aduaneros que fue recaudada a partir de enero de 2001. No obstante, como lo consideró la Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001, mediante la cual declaró la inexequibilidad de estas normas, dicha tasa no cumplía con los requisitos constitucionales establecidos para este tipo de tributos, de allí que su cobro haya sido ilegítimo.

1.2. A juicio de la demandante la Nación-Congreso de la República debe ser declarada responsable por los perjuicios causados por la creación de la tasa en consideración a que: i) la cláusula general de responsabilidad del Estado consagrada en el artículo 90 aplica para todas las autoridades públicas, incluyendo al legislador; ii) si bien es cierto que durante mucho tiempo se consideró que la actuación del legislador no podía dar lugar a comprometer la responsabilidad del Estado por cuanto, al ser un acto de soberanía, no podía considerarse como injusta, también lo es que la introducción del control de constitucionalidad de las leyes implicó límites al ejercicio de la actividad legislativa; iii) al haber sido obligada a pagar una tasa cuyo sustento normativo no sólo era incompatible con la Constitución, sino que no correspondía a un servicio efectivamente prestado por el Estado, sufrió un daño que no estaba en la obligación de soportar, imputable a "*la falla del servicio público de legislación*", consistente en expedir una ley inconstitucional; iv) en el caso bajo análisis era evidente que la tasa creada por el legislador no cumplía con ninguno de los requisitos que la Constitución establecía para este tipo de tributos, circunstancia confirmada por la declaratoria de inexequibilidad ; v) el hecho de que la Corte Constitucional no se haya pronunciado sobre los efectos de su sentencia, ni hubiere ordenado la devolución de lo pagado por concepto de la tasa –como lo hizo en la sentencia C-149 de 1993-, no exonera al Estado de la responsabilidad por los perjuicios causados por ese concepto ni impide que los afectados acudan a la acción de reparación directa para reclamarlos; y

vi) la inviolabilidad de la opinión de los congresistas consagrada en el artículo 185 de la Constitución Política tampoco puede ser óbice para la declaratoria de responsabilidad del Estado por los daños causados como consecuencia de la adopción de leyes inconstitucionales.

1.3. Finalmente insistió en que no debía soportar la obligación de pagar la tasa consagrada en las normas declaradas inexequibles porque: i) la relación tributaria está sujeta a los principios y garantías consagrados en la Constitución, de modo que, al ser declarada inexequible la ley que fundaba la obligación, esta última carece de sustento; ii) de acuerdo con el principio de solidaridad y de igualdad de los ciudadanos frente a las cargas públicas, los contribuyentes sólo deben tributar lo que les corresponde, sin embargo, en este caso, se le impuso una carga excesiva al obligarlo a pagar una "tasa" que "*no obedecía a ningún servicio individualizado prestado por el Estado, el cual le reportara un beneficio particular*"; iii) "*si el Estado no devuelve lo pagado se presentaría un enriquecimiento sin causa, pues existe un aumento en favor del patrimonio estatal, un detrimento patrimonial correlativo sufrido por el contribuyente y falta de una causa jurídica que fundamente el enriquecimiento*".

II. Trámite procesal

2. El 6 de marzo de 2003, el magistrado ponente profirió **auto inadmisorio** de la demanda en el cual ordenó que se precisara, entre otras: i) si la actora había solicitado a la DIAN la devolución de lo cancelado por concepto de la tasa declarada inexequible y, de ser el caso, que aportara las pruebas relacionadas con este hecho, y ii) si la DIAN debía o no tenerse por demandada (f. 22-23 c.1). En memorial presentado el 13 de marzo de 2003, la apoderada de la actora manifestó que: i) esta última no ha solicitado la devolución de lo cancelado por concepto de la TESA, comoquiera que reconoce que la Corte Constitucional no le dio efectos retroactivos a la sentencia C-992 de 2001 y es precisamente por esta razón que acude a la acción de reparación directa para ser indemnizada por lo pagado indebidamente, y ii) el daño antijurídico cuya reparación se solicita no fue causado por la DIAN quien se limitó a cumplir la ley, sino por el legislador y

es por esto que sólo se demanda a la Nación-Congreso de la República (f. 24-29 c.1). Al tenerse por subsanada, la demanda fue admitida el 30 de abril de 2003 (f. 31-32 c. 1).

3. En escrito de **contestación** (f. 35-40 c.1), el apoderado de la Nación-Congreso de la República se opuso a las pretensiones formuladas por la actora con fundamento en las siguientes razones:

3.1. La expedición de leyes no causa perjuicios susceptibles de ser indemnizados, salvo en las excepciones consagradas por la Constitución Política, esto es, en los casos de expropiación, de establecimiento de monopolios o, eventualmente, en las situaciones en que llegare a demostrarse que los congresistas que intervinieron en la adopción de la ley en cuestión actuaron con dolo o culpa grave; sin embargo, la demanda formulada no se enmarca en ninguno de estos supuestos.

3.2. Las normas que consagraban la tasa mencionada no eran abiertamente inexequibles, tal como lo demuestran tanto el complejo análisis que debió realizar la Corte Constitucional en la sentencia C-992, como los argumentos expuestos en el salvamento de voto de uno de los magistrados.

3.3. La declaratoria de inexequibilidad no tiene efectos retroactivos, salvo que así lo disponga la misma Corte Constitucional, cosa que no ocurrió en el caso bajo análisis y, en consecuencia, lo pagado por cuenta de la tasa referida, mientras estuvo vigente, no constituye un daño antijurídico.

4. Surtido el trámite de rigor y practicadas las pruebas decretadas[1], la Sección Tercera, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca profirió **sentencia de primera instancia** el 18 de agosto de 2004 (f. 73-79 c. ppl.), mediante la cual denegó las pretensiones de la demanda. Fundó su decisión en las siguientes consideraciones:

4.1. No se configuró daño antijurídico alguno en la medida en que la declaratoria de inexequibilidad proferida por la Corte Constitucional no tuvo efectos retroactivos y, en consecuencia, los hechos consolidados bajo el

[1] El *a quo* las decretó mediante auto de 13 de noviembre de 2003, f. 47 c.1.

imperio de la ley que, mientras estuvo vigente, gozó de presunción de constitucionalidad, no perdieron validez.

4.2. La tasa especial por servicios aduaneros era una obligación tributaria que la actora estaba en la obligación de soportar en la medida en que fue impuesta por una ley que gozaba de presunción de constitucionalidad y que se aplicaba por igual a otros administrados, razón por la cual no hubo ruptura de la igualdad frente a las cargas públicas.

4.3. Tal como consideró en un caso en el cual se demandó la reparación por hechos similares, lo que motivó la declaratoria de inexequibilidad de la tasa no fue el ser contraria a la Constitución, sino el que el legislador no estableció el sistema y método para definir los costos y hacer el reparto.

5. Contra la sentencia de primera instancia, la apoderada de la actora interpuso (f. 87 c. ppl.) y sustentó (f. 103-113 c.ppl.) oportunamente **recurso de apelación**. Las razones de su inconformidad son las siguientes:

5.1. Si el Estado puede ser declarado responsable por el hecho de las leyes cuando su aplicación ha implicado una ruptura del equilibrio de las cargas públicas, tanto más cuando el Congreso actuó de manera ilícita o culposa al expedir una ley contraria a la Constitución, esto es, cuando se configuró una falla del servicio público de legislación.

5.2. La declaratoria de inexequibilidad de la tasa aduanera demuestra la irregularidad en la que se incurrió en el ejercicio de la actividad legislativa, irregularidad esta que se configuró desde el momento mismo de expedición de la ley.

5.3. Considerar que la antijuridicidad del daño causado por el hecho del legislador sólo se configura a partir del momento en que la ley es declarada inconstitucional implica cerrar la puerta a la reparación de los perjuicios

causados por normas que, como la del *sub examine*, es irregular desde su expedición.

5.4. Si bien el artículo 95.9 de la Constitución Política consagra como deber de los ciudadanos el contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dicha obligación debe cumplirse dentro de los conceptos de justicia y equidad y, en este caso, es claro que las contribuciones realizadas por concepto de la tasa aduanera no se ajustaron a dichos parámetros por cuanto las normas que la consagraron no cumplieron con lo exigido por el artículo 338 de la Constitución.

5.4. Al obligarla a asumir económicamente un tributo cuya creación no se ajustó a lo prescrito por el ordenamiento, no sólo se vulneró su interés legítimo sino que se quebrantó el principio de igualdad frente a las cargas públicas.

6. Los apoderados de la actora (f. 124-133 c. ppl.) y la demandada (f. 119-123 c. ppl.) presentaron **alegatos de conclusión** dentro del término de traslado concedido para ello. La actora insistió en los argumentos expuestos en el recurso de apelación, mientras que la Nación-Congreso de la República señaló que le asistió razón al *a quo* al considerar que no todas las declaratorias de inexequibilidad comprometen la responsabilidad del legislador pues, según el ordenamiento, aquellas no tienen un efecto retroactivo automático y, además, el Consejo de Estado nunca ha condenado a la Nación por hechos como los que plantea la demanda.

7. El **Ministerio Público** (f. 134-157 c. ppl.) solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar, se acceda a las pretensiones en consideración a las siguientes razones:

7.1. Aunque no siempre ha sido reconocido así por la jurisdicción de lo

contencioso administrativo, nada obsta para que, en el actual marco constitucional, la Nación pueda ser declarada responsable por los daños antijurídicos causados por el Congreso del República en el ejercicio de la actividad legislativa.

7.2. En el *sub examine* resulta claro que la antijuridicidad del daño causado a la actora se concretó y materializó con la declaratoria de inexequibilidad de las normas que consagraron la TESA, de manera tal que las contribuciones realizadas por ese concepto pasaron a ser inválidas.

7.3. Se configuró una ruptura de la igualdad frente a las cargas públicas pues, mientras la actora canceló juiciosamente la tasa especial declarada inexequible, otros sujetos "*posiblemente no la pagaron mientras estuvo vigente, y al proferirse el fallo constitucional la obligación desaparece y se sanea su incumplimiento sin haber visto afectado su patrimonio*".

7.4. En el caso de los decretos reglamentarios declarados nulos, el Consejo de Estado ha sido claro al señalar que la situación debe volver al estado anterior y que, en consecuencia, debe reembolsarse lo cancelado con fundamento en actos administrativos cuya ilegalidad fue puesta de manifiesto en una decisión judicial. En el mismo sentido, la Corte Constitucional también ha considerado –sentencia C-149 de 22 de abril de 1993- que, en el caso de tributos declarados inexequibles, las cosas deben volver al estado anterior y, por lo tanto, deben reembolsarse las sumas canceladas con fundamento en una norma que fue retirada del ordenamiento jurídico.

8. Los magistrados Ramiro Pazos Guerrero y Lucy Jeannette Bermúdez Bermúdez manifestaron sus **impedimentos** para conocer del asunto por haber participado en la adopción de la decisión de primera instancia, el primero, y por haber intervenido en el mismo en condición de agente del Ministerio Público, la segunda (f. 215 y 243 c. ppl.). Dichos impedimentos

fueron aceptados mediante autos de 19 de marzo de 2014 (f. 216 c. ppl.) y de 22 de junio de 2016 (f. 244 c.ppl.).

9. Estando el proceso para fallo, la Subsección B consideró necesario decretar como **prueba de oficio** la práctica de una inspección judicial al expediente de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la aquí demandante ante la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca y tramitada bajo el número de radicado 25000 23 27 000 2003 00806 01 (f. 229-230 c.ppl.), diligencia que fue practicada el 6 de julio de 2015 y en el marco de la cual se tomaron copias de varios documentos para que obraran como prueba en el presente proceso (f. 233-235 c. ppl.).

CONSIDERACIONES

I. Competencia

10. El Consejo de Estado es competente para resolver el asunto por tratarse del recurso de apelación presentado contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en un proceso que, por su cuantía (f. 29 c.1)[2], tiene vocación de doble instancia y su conocimiento es asumido por esta Sala en virtud de lo acordado en la sesión de 8 de julio de 2014 –acta n.º 22-, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 37.5 de la Ley 270 de 1996.

[2] La pretensión mayor, correspondiente a la indemnización por perjuicios materiales a favor de la actora, se estimó en trescientos seis millones ochocientos sesenta y seis mil treinta y cuatro pesos m/cte ($306 866 034), monto que supera la cuantía requerida en 2003 ($ 36 950 000), año de presentación de la demanda, para que un proceso adelantado en acción de reparación directa fuera considerado como de doble instancia. Se aplica en este punto el artículo 2.10 del Decreto 597 de 1988 "*por el cual se suprime el recurso extraordinario de anulación, se amplía el de apelación y se dictan otras disposiciones*", que modificaba el artículo 132 del Código Contencioso Administrativo, pues si bien para la fecha de presentación de la demanda ya había entrado en vigencia la Ley 446 de 1998, sus disposiciones en materia de cuantías aún no eran aplicables, por cuanto no habían entrado a operar los jueces administrativos.

II. Hechos probados

11. De conformidad con las pruebas válida y oportunamente allegadas al proceso, se tienen por probados los siguientes hechos relevantes:

11.1. Entre el 9 de enero y 25 de octubre de 2001, Glaxosmithkline S.A. pagó la tasa especial por servicios aduaneros, consagrada en los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, en declaraciones de importación presentadas ante diferentes autoridades aduaneras (copias simples de las declaraciones[3] y relación de aquellas por las cuales se solicita la indemnización, f. 1-410, particularmente 20-28, c.2).

11.2. El 19 de septiembre de 2001, la Corte Constitucional profirió la sentencia C-992 de 2001 mediante la cual declaró inexequibles los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 por considerar que, al no determinar claramente la relación entre la tarifa establecida y los servicios aduaneros por la cual debía cobrarse, la tasa consagrada en dichos artículos se asimilaba a un impuesto sobre las importaciones y, en consecuencia, su destinación especial era contraria a la Constitución. En dicha sentencia no se hace consideración alguna sobre sus efectos. En palabras de la Corte:

> *En el presente caso, el legislador señala que la tasa corresponde a los servicios aduaneros, pero no determina el contenido de los mismos ni la manera como el gravamen se vincula a ellos. La tarifa no se establece en función de la utilización del servicio sino, exclusivamente, en relación con el valor del bien importado. Tal indeterminación conduce a borrar la frontera entre tasa e impuesto y a que la tasa por los servicios aduaneros se asimile a un impuesto sobre las importaciones, caso en el cual su destinación especial resultaría contraria a la Constitución. Tal conclusión puede reafirmarse si se tiene en cuenta que la norma se inscribe en un proyecto cuyo alcance es de naturaleza fiscal y que, en principio, no se orienta a la*

[3] Se le otorga validez a estos documentos por cuanto, según la sentencia de unificación de jurisprudencia proferida sobre el particular por la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, "*las copias simples, en tanto no sean tachadas de falsas por la contraparte, sí tienen valor probatorio, lo que deviene en una especie de "autenticidad tácita" que no es otra cosa que la materialización del principio de buena fe constitucional*", sentencia de 30 de septiembre de 2014, exp. 11001-03-15-000-2007-01081-00, C.P. Alberto Yepes Barreiro.

regulación de aspectos del comercio exterior y más concretamente de los servicios aduaneros que presta la DIAN.

Lo anterior se corrobora si se tiene en cuenta que, de acuerdo con el segundo inciso del artículo 57, el destino de los recaudos no se restringe a la recuperación de los costos del servicio, con los cuales, por otro lado, en la medida en que no se conocen, no es posible establecer una relación de equivalencia al menos aproximada, sino que se extiende para cubrir 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, propósitos que claramente exceden el ámbito del gravamen definido en el inciso primero del artículo 56, en la medida en que no se refieren exclusivamente a los costos que se generan por los servicios aduaneros que se prestan a los contribuyentes de la tasa, sino que comprenden, o pueden comprender, servicios que correspondan a exportaciones y porque en la financiación de los costos laborales y de capacitación de la DIAN, caben conceptos que nada tienen que ver con las importaciones, o incluso, con el comercio exterior.

Por las anteriores consideraciones, la Corte habrá de declarar la inexequibilidad de las disposiciones acusadas (copia auténtica de la sentencia, f. 419-508, especialmente 489-493 c.2)*.*

11.3. El magistrado Marco Gerardo Monroy Cabra salvó su voto en relación con este punto de la sentencia:

En mi sentir, la Corte aplicó criterios excesivamente rígidos en torno de la exigencia de determinar el servicio por el cual se cobraba la tasa y la vinculación al mismo de dicha tasa, requiriendo en el texto de la ley precisiones pormenorizadas en torno a ambos asuntos, que la Constitución no reclama.

El artículo 338 superior, referente a la facultad que le asiste exclusivamente al Congreso Nacional para decretar impuestos, tasas o contribuciones del orden nacional, en lo que tiene que ver con las tasas solamente indica que la fijación de la correspondiente tarifa puede ser atribuida a la autoridad administrativa, pero que en tal caso "el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley". Dicha norma no exige que la misma ley describa o determine particularizadamente los servicios vinculados a la tasa que se crea. Su texto, eso si, indica claramente que la vinculación de las tasas a los servicios no obedece únicamente a "la recuperación de los costos" de los mismos, sino también a "la participación en los beneficios" que proporcionen a quienes los utilizan.

El artículo 56 de la Ley 633 de 1999, era explícito en cuanto creaba una tasa como contraprestación por los servicios aduaneros prestados por la

DIAN. De su redacción se deducía también que la referida tasa se cobraría únicamente por los servicios aduaneros causados por la importación de bienes y no por los que eventualmente pueda originar el proceso de exportación. La Constitución no exigía que el legislador llevara a cabo la determinación exacta de tales servicios aduaneros dentro del mismo texto legal; además, ellos aparecían determinados en el Decreto 2685 de 1999 o Estatuto Aduanero, puesto que esta normatividad regula todo lo concerniente al proceso de importación en sus diferentes modalidades: ordinaria, temporal, con franquicia, régimen de viajeros, declaraciones obligatorias y valoración aduanera.

Evidentemente no todas las personas ponen en movimiento la actividad estatal referida a la actividad aduanera; y en tal medida quienes lo hacen pueden ser llamados a soportar los costos que implica dicha actividad administrativa. De hecho, los usuarios de dichos servicios siempre entran de alguna manera en contacto con la autoridad aduanera, que despliega una actuación tendiente a satisfacer sus necesidades de legalización del proceso de importación. La misma ley, en el artículo siguiente, mencionaba cuáles son los costos que debe asumir el Estado para poner en marcha el servicio aduanero, costos que se pretendía financiar con el cobro de la tasa; al respecto indicaba que la misma se destinaría a cubrir la facilitación y modernización de las operaciones de comercio exterior, mediante el uso de cierta infraestructura física y administrativa, y a pagar los costos laborales y de capacitación del personal de la DIAN. En sentir del suscrito, la vinculación del servicio con el cobro de la tasa era absolutamente obvia y emanaba de la misma disposición declarada inexequible así como del artículo siguiente.

No está demás señalar que la doctrina usualmente señala que los tasas entrañan la noción de contraprestación efectiva o potencial y que pueden corresponder a la prestación de servicios públicos respecto de los cuales el contribuyente es usuario directo, como los domiciliarios, o a servicios de aprovechamiento comunitario, como la justicia, la seguridad social, etc. En este orden de ideas, en esta oportunidad la contraprestación vinculada al tributo estaba dada justamente por el servicio aduanero, es decir por la actividad de la administración tendiente a que el bien a importar pueda efectivamente ingresar legalmente al país, pagando los derechos de aduanas exigidos por la ley.

De otro lado, la Sentencia indica que la tarifa debe estar necesariamente vinculada al servicio, aunque ello no significa que deba existir una correspondencia exacta entre ella y éste; no obstante, para la mayoría, en el caso del artículo 56 dicha correspondencia no se presentaba porque el legislador no había señalado la manera como el gravamen se vinculaba a los servicios. Añade la Providencia, que la tarifa no se establecía en función de la utilización del servicio, sino, exclusivamente, en relación con el valor del bien importado, lo cual implicaba la inexistencia de la correspondencia aludida. Al respecto, resulta obvio que la presencia de un bien que va a ser

importado implica necesariamente la utilización de los servicios aduaneros del Estado, por lo cual es claro que la tasa sí se cobraba por la utilización de tales servicios o, en otras palabras, que la correspondencia o vinculación entre el cobro de la tasa y el servicio prestado sí se daba. El establecimiento de una tarifa ad valorem elegida por la disposición para la cuantificación de la tasa, que no fue objeto de reproche por la providencia de la que me aparto, resultaba adecuado para llevar a cabo el cobro correspondiente, pues hacía recaer la mayor carga de la financiación del servicio aduanero en quienes llevaran a cabo operaciones de comercio internacional de mayor valor económico; en este sentido era estrictamente proporcional en el señalamiento de la correspondencia entre la tasa y el servicio, y contribuía a hacer efectivo el principio de equidad tributaria. Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que no se encuentra en la Constitución ninguna norma que regule la manera precisa en la cual se han de repartir los costos de los servicios y los beneficios derivados de los mismos entre los usuarios, asunto que queda librado a la libertad de configuración normativa del legislador.

Por lo demás, los rígidos criterios acogidos por la Corte para exigir al legislador la determinación puntual de los servicios correspondientes a la tasa y el vínculo exacto entre ésta y aquellos, se contraponen a la que ha sido la posición jurisprudencial al respecto. En efecto, en anteriores pronunciamientos, la Corte sostuvo que no cabía duda de que "en materia impositiva la Constitución defiere al legislador una amplia capacidad para establecer los tributos y fijar los sujetos activos y pasivos, los hechos imponibles, las bases gravables y las tarifas (C.P., arts 150-12 y 338). La cláusula de libertad impositiva, se reitera en el tema de las tarifas de las tasas y contribuciones que las autoridades pueden cobrar a los contribuyentes, a título de recuperación de los costos en razón de los servicios que les presten, en cuyo caso compete a la ley, las ordenanzas o acuerdos, definir el sistema y el método para calcular tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto".[4]

Así, si la libertad de configuración legislativa en materia impositiva es amplia, y sólo se ve limitada por las exigencias constitucionales relativas a los principios de equidad, eficiencia, progresividad y seguridad o no retroactividad de los tributos, correlativamente el examen de constitucionalidad de las medidas adoptadas en ejercicio de dicha facultad ha de ser laxo. De esta manera, a juicio del suscrito no ha debido la Corte exigir precisiones en cuanto a la determinación del contenido de los servicios aduaneros, ni a la manera específica como el gravamen se vinculaba al servicio, pues su vinculación genérica bastaba para soportar la creación de la tasa. Las exigencias excesivas de la Sentencia de la cual me aparto, condujeron a limitar inconstitucionalmente la facultad impositiva reconocida al Congreso Nacional.

[4] [24] *Sentencia 252 de 1997, M.P Eduardo Cifuentes Muñoz.*

11.4. Dicha sentencia se notificó por edicto de 23 de octubre de 2001, desfijado el 25 de octubre del mismo año (certificación expedida por la Secretaria General de la Corte Constitucional el 16 de abril de 2002, f. 29 c.2).

11.5. El 25 de abril de 2002, la sociedad aquí demandante solicitó a la División de Liquidación de la DIAN la expedición de una liquidación oficial de corrección de varias declaraciones de importación realizadas entre el 9 de enero y el 25 de octubre de 2001, relacionadas en lista anexa, para efectos de que se le devolviera lo pagado por concepto de la TESA, por estimar, grosso modo, que era injustificado (copia de la solicitud obrante en el expediente de nulidad y restablecimiento del derecho inspeccionado, f. 75-80 c. 3).

11.6. Mediante resolución n.º 03-064-192-654-4000-00-4358 de 9 de diciembre de 2002, la División de Liquidación de la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección de la tasa especial por servicios aduaneros, con fundamento en que la sentencia de la Corte Constitucional, por la cual se declararon inexequibles dichos artículos, sólo tiene efectos hacia futuro. Recurrida en reconsideración[5], la resolución anterior fue confirmada mediante la n.º 03-072-193-601-152 de 26 de febrero de 2003, proferida por la División Jurídica de la misma entidad, en la cual se consideró que, por una parte, la autoridad administrativa no tenía competencia para hacer uso de la excepción de ilegalidad y sustraerse así de la aplicación de una ley vigente y, por la otra, todos los argumentos aducidos tienen que ver con la legalidad de la tasa, asunto que fue zanjado de manera definitiva por el juez competente, esto es, la Corte Constitucional[6] (copias de las resoluciones y el recurso obrantes en el expediente

[5] La sociedad insistió en que la solicitud de corrección no se fundaba en la atribución de efectos retroactivos a la sentencia C-992 de 2001 sino en: i) "*la falta material del cumplimiento de los presupuestos para que surja legalmente la obligación de sufragar en favor del Estado una tasa (ausencia de verificación del hecho generador)*" y ii) *"la incompatibilidad manifiesta entre la norma legal creadora de la tasa y la Constitución Política, que da lugar a hacer prevalecer la norma superior (excepción de inconstitucionalidad)*" (f. 69 c.3).

[6] Es de anotar que, de acuerdo con los textos de las resoluciones, la mayor parte de las declaraciones de importación en las cuales se incluyó la tasa especial por servicios aduaneros respecto de la cual se solicitó la liquidación oficial de corrección, coinciden con las que, en la presente acción de reparación directa, se relacionan como aquellas que,

de nulidad y restablecimiento del derecho inspeccionado, f. 31-74 c. 3).

11.7. El 3 de julio de 2003, la sociedad Glaxosmithkline Colombia S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho[7] contra las anteriores resoluciones[8]. En la demanda reiteró los argumentos expuestos tanto en la solicitud de liquidación oficial de corrección presentada ante la DIAN, como en el recurso de reconsideración formulado, de los cuales se transcriben los siguientes apartes:

> *…el Estado no cuenta con un título jurídico válido para conservar el valor de $237.787.905 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.*
>
> (…)
>
> *…el tributo no podía ser recaudado como **tasa** por no haberse cumplido los presupuestos que configuran el especial hecho generador (prestación efectiva del servicio, límite y destinación del monto a pagar, etc). Ahora bien, ante la pretensión del Estado de que en todo caso debería recaudarse (así fuese realmente como **impuesto**) mientras estuviese formalmente vigente la norma creadora, cabe claramente la excepción de inconstitucionalidad, que en este caso particular solo podía invocarse (como en efecto se invocó) mediante la solicitud de corrección de las*

---

habiendo sido presentadas en la oficina de Aduanas de Bogotá, concretaron el daño cuya indemnización se reclama, a saber, el pago de dicha tasa. En otras palabras, varias de las sumas cuya indemnización se pide en este proceso, fueron objeto de una solicitud de liquidación oficial de corrección y, como se verá, de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta posteriormente contra las resoluciones mediante las cuales se negó dicha solicitud. Así, a manera de ejemplo se advierte que, en la relación aportada a esta acción de reparación directa, se indica que los días 6 y 7 de febrero de 2001, en las declaraciones de importación n.º 0901404055566-6, 1401198065406-1, 1401198065407-7 y 1401199169899-8 presentadas en la dependencia de Aduanas de Bogotá, la sociedad demandante pagó por concepto de la TESA los valores de $ 436 993, $ 299 486, $ 641 583 y $ 275 794, respectivamente (f. 20 c.2); datos que coinciden plenamente con los consignados en las resoluciones de las que se da cuenta en este numeral (f. 53 c.3). Aunque, se insiste, no hay coincidencia total. En ese sentido vale la pena señalar que algunas de las declaraciones de importación relacionadas en la presente acción de reparación directa como presentadas en la oficina de Aduanas de Bogotá no fueron objeto de la solicitud de liquidación oficial de corrección –por ejemplo, la presentada el 8 de febrero, correspondiente a la declaración n.º 0901403067511-1/12-7 y por valor de $ 197 686, no mencionada en las resoluciones mediante las cuales se negó la solicitud-.

[7] Como restablecimiento solicitó que se ordenara "*la devolución de las sumas pagadas*" por concepto de la tasa especial por los servicios aduaneros y el pago de los intereses correspondientes; dichas sumas fueron las canceladas en declaraciones de importación presentadas en Bogotá y ascienden a un total de $ 237 787 905 (f. 2 c.3).

[8] La demanda se tramitó bajo el radicado 2003-00806.

declaraciones de importación.

Si se pretendiera dar aplicación al artículo 56 de la Ley 633 de 2000 haciendo caso omiso de la insuficiencia de la norma para sustentar el cobro de una tasa, se estaría cobrando con base en ella un verdadero impuesto totalmente contrario al orden constitucional y a las garantías normalmente reconocidas en el marco del Estado Social de Derecho.

En el escenario anterior se hace imperativo hacer prevalecer el orden constitucional y, en aplicación del artículo 4º de la Carta, desconocer los efectos de la norma irregular.

Es sabido que la norma criticada ya fue retirada del ordenamiento por sentencia de la Corte Constitucional que precisamente tuvo en cuenta argumentos similares a los que aquí se han expuesto. Aun bajo el presupuesto de que dicha sentencia no puede efectos hacia futuro (sic), *no debe desconocerse el derecho del particular a inaplicar la norma abiertamente contraria a la Constitución, de acuerdo con lo previsto en el artículo 4º de la Carta.*

Sería un absoluto contrasentido que en virtud de los efectos ex nunc *de los fallos de inexequibilidad, se cerrara la posibilidad de aplicación del artículo 4º de la Constitución Política frente a una situación anterior no consolidada, en la que no existió la posibilidad práctica de alegar la excepción, como pasa a exponerse.*

(…)

La sociedad en su condición de importadora alega la excepción de inconstitucionalidad con el ánimo de que las normas creadoras de la tasa especial por servicios aduaneros se inapliquen en el caso concreto, por ser abiertamente incompatibles con el ordenamiento constitucional. El propósito no es entonces que se considere de manera general que las normas no tuvieron vigencia o validez formal, sino simplemente que, en el caso específico, no pueden jurídicamente sustentar un traslado de recursos del particular a favor del Estado, por ser violatorias de la Constitución.

Distinto es el alcance de los fallos de inexequibilidad dictados por el máximo tribunal encargado de la guarda de la Constitución.

(…)

Se insiste entonces en que la entidad importadora no ha pretendido dar efectos retroactivos a la sentencia de la Corte Constitucional que declaró inexequible la tasa especial, sino que, aun 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.

(…)

Precisamente se acepta esa vigencia en las fechas de presentación de las declaraciones de importación, pero no se aceptan las normas como

válidas en el caso específico, en cuanto resultan incompatibles con el ordenamiento constitucional. De manera excepcional el importador se rehusa a cumplir una ley que considera abiertamente violatoria de normas superiores, lo cual es plenamente válido en nuestro derecho, que desde hace tiempo contempla ese llamado "control difuso" de constitucionalidad.

Debe tenerse en cuenta además que resultó imposible a la sociedad importadora alegar la excepción de inconstitucionalidad con ocasión de la presentación de las Declaraciones de Importación, puesto que la omisión de la liquidación de la tasa habría impedido que las declaraciones fueran aceptadas y que la entrega de las mercancías hubiese sido autorizada (copia de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho del expediente inspeccionado, f. 2-28 c.3).

11.8. En sentencia de 10 de diciembre de 2004, la Sección Cuarta, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda; decisión que fue confirmada en apelación por la Sección Primera de esta Corporación en fallo de 28 de mayo de 2009 en el cual se consideró que el problema jurídico se contraía a determinar:

…si en virtud de la declaratoria de inexequibilidad que se hizo en la sentencia C-992 de 19 de septiembre de 2001, de la Corte Constitucional, frente a los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, fundamento de los actos administrativos demandados y del Tribunal para denegar la solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación, había lugar o no a la devolución de la tasa especial por los servicios aduaneros prestados, que pagó la actora con base en tales normas.

Así mismo, en lo atinente a que la actora afirma que los argumentos en que se fundamentó la demanda son la falta material del cumplimiento de los presupuestos para que surja legalmente la obligación de sufragar a favor del Estado una tasa (artículo 338 de la Constitución Política), y en la incompatibilidad entre la norma legal creadora de la Tasa y la Constitución Política (artículo 4º, ibídem).

11.8.1. Al resolver dichos interrogantes, la Sección Primera citó la sentencia de 30 de octubre de 2008 proferida por ella misma dentro del expediente 2002-01460, mediante la cual se resolvió un asunto semejante, y se concluyó que, comoquiera que la situación de la actora se encontraba consolidada a la fecha de la notificación de la sentencia C-992 de 2001 -por cuanto antes de ese momento la demandante no había realizado ninguna solicitud de devolución de lo pagado por concepto de la TESA, ni iniciado

ninguna acción judicial tendiente a controvertir su constitucionalidad- y que la Corte Constitucional no le había dado efectos retroactivos a la declaratoria de inexequibilidad de los artículos que consagraban la tasa, las resoluciones mediante las cuales se denegó la devolución eran legales. Adicionalmente, insistió en que:

> *…la excepción de inconstitucionalidad que la actora le invocó a la DIAN y que no dice no fue resuelta por el Tribunal, la cual también reclama de esta jurisdicción, no tiene sustento jurídico,* "pues si bien es cierto que el artículo 4º de la Constitución Política autoriza la inaplicación de una norma jurídica, cuando sea incompatible con la Constitución, no lo es menos que no existe en la Carta Política disposición alguna que establezca que los fallos de la Corte Constitucional en ejercicio de la función atribuida en el artículo 241, numeral 4, ibídem, deben fijar sus efectos siempre hacia el pasado, que es lo que busca la demandante en este caso…"[9]
>
> *De otra parte, es preciso resaltar que en acatamiento al cumplimiento del principio de seguridad jurídica, cuyo soporte esencial es el de legalidad, se debe guardar el respeto por las situaciones jurídicas consolidadas, como sucede en el* sub lite.
>
> *Así pues, la Sala concluye que al quedar consolidada la situación jurídica de la actora desde antes de la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2001, los pagos que efectuó por concepto de la tasa especial quedaron cobijados por la presunción de legalidad y constitucionalidad que amparaba tales normas* (copias de las providencias obrantes en el expediente inspeccionado, f. 185-218 y 70-92 c.3)[10]*.*

11.9. De acuerdo con lo indicado por la Sección Primera de esta Corporación en sentencia de 19 de mayo de 2014 mediante la cual resolvió, en segunda instancia, otra demanda de nulidad y restablecimiento del derecho formulada por la sociedad Glaxosmithkline por hechos similares a

---

[9] [1] *Sentencia de 30 de octubre de 2008 proferida por esta Sección dentro del expediente núm. 2002-01460, C.P. doctor Marco Antonio Velilla Moreno.*

[10] Es de anotar que la consejera Martha Sofía Sanz Tobón salvó su voto por considerar, en resumen: "…*que las declaraciones de importación de la actora fueron presentadas dentro del término legal para solicitar que la DIAN profiriera liquidación oficial de corrección; que en virtud de tal solicitud su situación jurídica no se encontraba consolidada; y que como consecuencia de la sentencia de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 el pago de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros se tornó en indebido*" (f. 95-109 c.3).

los ventilados en el fallo de 28 de mayo de 2009[11], esta sociedad también presentó ante la Administración de Aduanas de Cartagena una solicitud oficial de corrección de declaraciones de importación presentadas entre el 1º de febrero y el 24 de septiembre de 2000, en las cuales liquidó y pagó la TESA, la cual fue negada mediante las resoluciones 1301 de 22 de julio y 1883 de 18 de septiembre de 2002. Fue contra dichas resoluciones que la sociedad Glaxosmithkline formuló, ante el Tribunal Administrativo de Bolívar, demanda de nulidad y restablecimiento[12] en la que, a propósito de las normas violadas y el concepto de la violación, habría sostenido lo siguiente:

---

[11] Aunque en el expediente no obra copia de esta providencia, la Sala advierte que en el portal de la Rama Judicial del Estado, concretamente en la entrada de relatoría, consulta de jurisprudencia, de la página web del Consejo de Estado, bajo la dirección http://190.24.134.114:8080/WebRelatoria/ce/index.xhtml, puede encontrarse la providencia mencionada. Por esta razón y teniendo en cuenta que el artículo 10 de la Ley 527 de 1999 admite como medios de pruebas los mensajes de datos, entendidos como *"la información generada, enviada, recibida, almacenada o comunicada por medios electrónicos"* –artículo 1º de esta misma Ley-*,* la Sala valorará esta información. El mismo criterio ha sido aplicado antes por el pleno de la Sección Tercera y las Subsecciones B y C, como una forma de propender por la utilización de las nuevas tecnologías en la dinámica de las relaciones intersubjetivas, y por supuesto en la actividad probatoria dentro de los procesos judiciales. Véanse la sentencia de 24 de octubre de 2013, exp. 26.690 y el auto de 6 de diciembre de 2012, exp. 45.679, ambos con ponencia de Jaime Orlando Santofimio y la de 27 de marzo de 2014, exp. 27364, C.P. Danilo Rojas Betancourth.

[12] De acuerdo con la providencia, como restablecimiento la parte actora solicitó que "*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*"; sumas que, según la relación de las declaraciones de importación concernidas, ascienden a $ 89 986 107. Es de anotar que la mayor parte de estas últimas coinciden con aquéllas en las que, de acuerdo a lo afirmado en la presente acción de reparación directa, se concretó el daño cuya indemnización se pretende. En efecto, a título de ejemplo, se pone de manifiesto que, de acuerdo con el texto de la providencia de 19 de mayo de 2014 de la Sección Primera de esta Corporación, una de las declaraciones de importación a la que hacían referencia las pretensiones de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta era la n.º 0901911027589-5 de 1º de febrero de 2001 en la que, por concepto de la tasa, se liquidó un valor de $ 1 208 287; declaración también citada en la relación anexa a la presente demanda de reparación directa. Sin embargo, no existe identidad absoluta en tanto que la relación aportada a este proceso incluye declaraciones respecto de las cuales no se solicitó la modificación parcial ni en vía gubernativa ni en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho y, a su vez, algunas de las declaraciones cuya modificación se pidió no fueron incluidas en las pretensiones de la acción de reparación directa –en la lista anexa a esta última se afirmó que el total de lo pagado por concepto de la TESA liquidada en las declaraciones de importación presentadas en la oficina de Aduanas de Cartagena era de $ $ 86 576 592, suma distinta a la reclamada en la acción de nulidad y restablecimiento del derecho presentada ante el Tribunal Administrativo de Bolívar-.

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,oo 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 inexequibilidad 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 inexequible 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 incompatiblidad 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 (negrillas del original) (sentencia de 19 de junio de 2014).

11.9.1. Las pretensiones de esta demanda -tramitada bajo el número 2003-00037- fueron denegadas por el Tribunal Administrativo de Bolívar mediante sentencia de 2 de julio de 2009 y fue para desatar el recurso de apelación interpuesto contra ella que la Sección Primera de esta Corporación profirió el fallo de 19 de mayo de 2014 en el que, luego de reiterar lo sostenido en providencia de 7 de febrero de 2013[13], decidió: "*confirmar la sentencia apelada en cuanto denegó las pretensiones de la demanda excepto en lo que concierne a la declaración de importación N° 09019110344891-4 de septiembre 24 de 2001*[14]*, 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. Por lo anterior, se deberá declarar la nulidad parcial de las resoluciones objeto de demanda, en cuanto a la declaración de importación presentada el 24 de septiembre de 2001*", respecto de la cual ordenó el restablecimiento correspondiente[15]. Por ser la esencia de la parte motiva de la sentencia de 19 de mayo de 2014, se transcribe el fallo allí citado, en los apartes pertinentes:

> *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 inexequible, 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*

[13] [5] *Radicación n.º 76001-23-31-000-2005-00797-01, C.P. María Claudia Rojas Lasso.*
[14] Vale la pena señalar que en la presente demanda de reparación directa la sociedad actora solicitó ser indemnizada por este mismo valor pues en la relación de las declaraciones de importación en las que se concretó el daño antijurídico por el que pedía ser reparado, esto es, el consistente en el pago de la TESA, incluyó el liquidado en la n.º 09019110344891-4, presentada ante la oficina de Aduanas de Cartagena el 24 de septiembre de 2001 por un valor de $ 1 294 476 (f. 28 c.2).
[15] Consistente en devolver lo pagado por concepto de la TESA "*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 la declaración de importación mencionada*", esto es, los corrientes y, eventualmente, moratorios.

*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[16], 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, 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 inexequible 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 inexequibilidad 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

[16] [6] *M.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta. Expediente Nº 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 Nº 2003-03958, Actor: HYUNDAI COLOMBIA AUTOMOTRIZ S.A.*

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

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

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

Es importante destacar que pretender aplicar la excepción de inconstitucionalidad a una situación anterior consolidada cuando la norma objeto de tal excepción ya ha sido declarada inconstitucional con efectos hacia el futuro es simple y llanamente desconocer dichos efectos futuros, *razón por la cual sólo es posible aplicar una excepción de inconstitucionalidad con posterioridad a un fallo de inexequibilidad cuando se respeten los efectos fijados por la Corte en el respectivo fallo, máxime cuando tal excepción de inconstitucionalidad la plantea el administrado con posterioridad al fallo de inexequibilidad, como en el asunto que se examina, pues qué sentido tiene plantearla para un caso particular, cuando ya el organismo competente la declaró con efectos erga omnes y hacia el futuro." (subrayas fuera del texto)"*[17] (subrayas y negrillas del original).

---

[17] [6] *Providencia de 13 de noviembre de 2008. M.P. Rafael E. Ostau de Lafont Pianeta. Expediente Nº 2003-00805. Actor: Pharmacia Inter American Corporation.*

III. Problema jurídico

12. Corresponde a la Sala determinar si hay lugar a declarar la responsabilidad de la Nación-Congreso de la República por los daños que haya podido causar la expedición de una ley posteriormente declarada inexequible, sin efectos retroactivos, por la Corte Constitucional.

12.1. Para ello, la Sala, en un sentido similar al de la providencia proferida el 13 de marzo del presente año en la cual se resolvió un asunto con supuestos de hecho parecidos al del *sub examine*[18], abordará los siguientes puntos: i) la aptitud de la presente demanda de reparación directa; y ii) si el pago de la TESA efectuado por parte de la sociedad demandante constituyó o no un daño antijurídico.

12.2. Adicionalmente, la Sala analizará si hay lugar a condenar en costas a la sociedad actora por haber faltado a la verdad al responder a lo solicitado por el *a quo* en el auto admisorio de la demanda y por no haber informado a este proceso de la reversión parcial del daño por el cual pretende ser indemnizada.

IV. Análisis de la Sala

13. La Sala abordó el conocimiento del presente asunto luego de constatar la existencia de posiciones divergentes sobre el particular en el seno de las diferentes Secciones de la Corporación, de modo que, para conocer el contexto en el que se sitúa la controversia, se hace necesario tener en cuenta el recuento jurisprudencial que, sobre la materia, se llevó a cabo en

[18] Se trata de la decisión proferida en el expediente 28769 -25000232600020030020 8-01-, cuya parte actora era la sociedad Mercedes Benz Colombia S.A..

la providencia ya mencionada, esto es, la de 13 de marzo de 2013 proferida en el expediente 28769 -25000232600020030020 8-01-, cuya actora fue la sociedad Mercedes Benz Colombia S.A. y a la cual se remite sobre este punto.

13.1. Teniendo como telón de fondo dicho recuento jurisprudencial, así como las consideraciones que se desarrollaron en dicha providencia a propósito de la relación existente entre los juicios de legalidad, en sentido amplio, y los de responsabilidad del Estado por los daños que hubieran podido causar normas o actos administrativos, la Sala resuelve los siguientes puntos:

IV.1. La aptitud de la presente demanda de reparación directa

14. Aunque es cierto que, como quedó demostrado durante el trámite del proceso, la sociedad actora no sólo contaba con una vía procesal para solicitar la devolución de lo pagado por concepto de la TESA sino que, efectivamente, la ejerció, al menos parcialmente[19], al punto de provocar que la DIAN se pronunciara sobre el particular a través de actos administrativos que posteriormente demandó en acción de nulidad y restablecimiento del derecho -supra párr. 11.5 a 11.9.1-, estas circunstancias no desvirtúan la aptitud sustantiva de la presente demanda de reparación directa interpuesta contra la Nación-Congreso de la República para obtener la indemnización del supuesto daño consistente en el pago de dicha tasa.

14.1. En efecto, como se consideró en la sentencia de 13 de marzo de 2018 ya citada, al margen de la coincidencia material que puede darse sobre lo perseguido en uno y otro caso, lo cierto es que en el marco de la presente

[19] De acuerdo con lo expuesto en los pies de página n.° 8 y 13, no está acreditado que la sociedad actora hubiera ejercido dicho mecanismo respecto de todos los pagos efectuados por concepto de la TESA, pero evidentemente sí lo hizo a propósito de algunos de ellos.

acción de reparación directa lo que se pretende no es, en estricto sentido, la devolución del impuesto que se considera pagado indebidamente o en exceso, sino la indemnización de un supuesto daño antijurídico que, aunque se hace consistir en dicho pago, no se imputa a la entidad que lo recaudó, esto es, a la DIAN, sino a la Nación-Congreso de la República, persona jurídica diferente[20] cuya declaratoria de responsabilidad bien puede perseguirse a través de la acción de reparación directa, al margen de su vocación de prosperidad.

14.2. En este sentido vale la pena recordar que, como lo indicó la Corte Constitucional al examinar la exequibilidad del artículo 86 del Código Contencioso Administrativo, la interpretación de esta norma que es compatible con el artículo 90 superior es la que ha sido adoptada por el Consejo de Estado, a saber, aquélla según la cual "*dentro de los supuestos de procedencia de la acción de reparación directa se encuentran los hechos u omisiones imputables al Legislador*"[21], de modo que, al estimar que el daño cuya reparación se pretende es imputable a este último, la sociedad actora estaba perfectamente legitimada para hacer valer dicha pretensión a través de la acción de reparación directa, medio de control que, como su nombre lo indica, puede incoarse sin necesidad de provocar el pronunciamiento previo de la administración y que, como se explicó en la providencia de 13 de marzo pasado, tiene un objeto distinto al del mecanismo administrativo que, de acuerdo con el Estatuto Tributario, habría podido adelantarse para la devolución del impuesto y al de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho al que este habría dado lugar. En dicha providencia se afirmó:

> *…el objeto del mecanismo consagrado por el Estatuto Tributario para la devolución de tributos se circunscribe al análisis sobre si los mismos eran*

[20] Se recuerda que, de conformidad con el artículo 1° del Decreto 1071 de 1999, la DIAN es una entidad del orden nacional con personería jurídica: *"La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, estará organizada como una unidad administrativa especial del orden nacional de carácter eminentemente técnico y especializado, con personería jurídica, autonomía administrativa y presupuestal y con patrimonio propio, adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*".
[21] Sentencia C-038 de 2006, *op. cit.*

debidos o no o si fueron pagados en exceso o no, asunto que, aunque puede tener puntos de encuentro con el objeto litigioso planteado en la acción de reparación directa, no coincide plenamente con él, en tanto que, como se explicó en el acápite anterior[22], esta última concierne un juicio de responsabilidad en el que debe analizarse además de la existencia de un daño antijurídico, su imputabilidad a la entidad demandada, de allí que no puede afirmarse que lo pretendido por la sociedad actora en la presente demanda de reparación directa, a saber, la declaratoria de responsabilidad de la Nación-Congreso de la República por la supuesta causación del daño antijurídico consistente en el pago de la TESA, hubiera podido ser analizada, en los mismos términos, en el procedimiento administrativo establecido para obtener que la DIAN devolviera lo cancelado por ese concepto o en la eventual acción de nulidad y restablecimiento del derecho al que el agotamiento de aquél habría dado lugar.

14.3. Consideraciones que también son aplicables en el caso *sub examine* en el que está demostrado que la sociedad actora acudió ante la DIAN para solicitar la devolución de lo pagado por concepto de la TESA a través del mecanismo establecido en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999[23], reglamentado por el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 proferida por la DIAN[24], cuyo objeto era determinar si dicha erogación constituyó un pago en exceso por ser resultado de un error que diera lugar a la

---

[22] Se refiere al acápite desarrollado sobre la relación entre los juicios de legalidad y los de responsabilidad del Estado por daños causados por normas y actos administrativos, en el cual se indicó: "*15. No hacen falta mayores elucubraciones para poner en evidencia que los juicios de legalidad entendidos en sentido amplio, esto es, comprendiendo por tales los de la constitucionalidad de la ley, como los de la legalidad de actos administrativos, tienen objetos distintos a los juicios de responsabilidad estatal. En efecto, mientras en los primeros se busca una decisión judicial en torno a la adecuación de una norma o acto al ordenamiento jurídico, pronunciamiento que tendrá efectos sobre su validez y eficacia, en los juicios de responsabilidad se pretende, en los términos del artículo 90 de la Constitución Política, la reparación de un daño antijurídico imputable a una autoridad pública; diferenciación que es cierta aun para las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho pues en estos eventos el restablecimiento o reparación solicitado está supeditado a la constatación de la ilegalidad del acto y a la consecuente declaratoria de nulidad, de modo que, sin esta, aquél resulta improcedente*".

[23] Norma según la cual "*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*" (se destaca).

[24] La cual indica 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*".

liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación en las que se tuvo en cuenta.

14.4. Ahora bien, la aptitud de la presente demanda de reparación directa instaurada en contra de la Nación-Congreso de la República tampoco se desvirtúa por el hecho de que, como quedó demostrado, la DIAN haya proferido actos administrativos en los cuales determinó que no había lugar a corregir oficialmente las declaraciones de importación en las cuales se incluyó la TESA por estimar que su liquidación y cobro no constituyó error alguno. Lo anterior por cuanto, si se tiene en cuenta que la razón para llegar a dicha conclusión fue el hecho de que el pago de dicha tasa había sido ordenada por una ley que mantuvo su vigencia entre su expedición y el momento en que fue declarada inexequible con efectos hacia futuro, posición corroborada por esta jurisdicción en el marco de acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, la fuente del daño cuya indemnización se pretende, esto es, el pago de dicha tasa, no sería la supuesta ilegalidad de los actos administrativos que determinaron lo debido de ese pago, sino la misma ley en tanto que, en realidad, estos últimos se habrían limitado a aplicarla y, de hecho, fueron encontrados ajustados al ordenamiento jurídico.

14.5. En este mismo sentido es oportuno precisar que, a juicio de la Sala, los análisis llevados a cabo en sede administrativa y judicial sobre si el pago de la TESA era debido o no, no agotan el estudio que debe adelantar el juez de la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador sobre si dicho pago es antijurídico o no pues, como se expuso en el acápite IV.2. de la sentencia de 13 de marzo de 1018, tratándose del daño supuestamente causado por una ley declarada inexequible, la definición de su antijuridicidad supone la adopción de un criterio propio del juez de la reparación directa sobre lo que determina que, en el caso concreto, el pago de la tasa fuera una carga que el particular estuviera o no en la obligación jurídica de asumir: si el estar fundada en una norma vigente o, más bien, en una acorde con la Constitución Política.

14.5.1. Es de anotar que aunque materialmente dicho análisis puede resultar coincidente con el llevado a cabo por la DIAN y por los jueces de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, no se identifica con él, en tanto que el allí realizado está centrado en la legalidad de la actuación administrativa de recaudo del tributo, mientras el que debe emprender el juez de la responsabilidad supone que, tomándose en consideración la decisión adoptada en materia de inexequibilidad de la ley, se determine si las cargas impuestas por esta última son de aquéllas que el particular está en la obligación jurídica de asumir o no.

IV.2. El juicio de responsabilidad. El daño en los términos del artículo 90 de la Constitución Política

15. El juicio de responsabilidad del Estado por el hecho del legislador planteado por la sociedad actora supone que se analice, en un primer momento, la existencia de un daño que, en los términos del artículo 90 de la Constitución Política, debe tratarse de un daño antijurídico para que, consecuentemente, proceda el análisis de imputabilidad a la entidad demandada.

15.1. En el caso concreto se tiene que, de acuerdo con la sociedad actora, el pago de la TESA, consagrada por normas legales contrarias a la Constitución, como lo declaró la Corte Constitucional en la sentencia de inexequibilidad, constituyó un daño antijurídico. No obstante, la Sala advierte que, al margen de las dudas que puedan surgir en torno al hecho de que dicho pago constituya un daño personal y cierto (15.2), el mismo no sería una carga que la sociedad actora no tuviera la obligación jurídica de soportar, esto es, que constituyera un daño antijurídico a la luz de la tesis de antijuridicidad que, por las razones que se expondrán, se estima necesario asumir en los casos de daños causados por normas o actos administrativos

que no superaron el juicio de legalidad (15.3), por lo tanto, no se configura el primer elemento del juicio de responsabilidad consagrado en el artículo 90 de la Constitución Política.

15.2. En efecto, aunque está acreditado que la sociedad actora efectivamente liquidó y pagó la TESA en declaraciones de importación presentadas ante diferentes autoridades aduaneras -supra párr. 7.1-, bien podría indicarse, como se ha hecho en el marco de la discusión a la que han dado lugar los denominados casos TESA, que dicha circunstancia no es suficiente para tener por acreditada la existencia de un daño personal y cierto toda vez que: i) a cambio de dichos pagos, las importadoras sí habrían recibido contrapartidas como serían los servicios que pretendían ser retribuidos por la tasa cancelada[25], a saber, los de carácter aduanero prestados por la DIAN[26] y que, en los términos del salvamento de voto formulado a la sentencia C-992 de 2001, estaban definidos en el Estatuto Aduanero –supra párr. 7.3-[27]; ii) la prueba de los pagos no demostraría por sí misma la afectación del patrimonio de quien los realizó dado que, por regla general, este tipo de erogaciones "*constituyen costos de la actividad económica que se trasladan*" al consumidor final[28]; y iii) comoquiera que,

---

[25] Así, por ejemplo, en las sentencias de la Subsección C de 24 de octubre de 2013, exp. 26690 y de 20 de octubre de 2014, exp. 29355, ambas con ponencia del consejero Jaime Orlando Santofimio Gamboa, se indicó que comoquiera que la sociedad demandante había cancelado la tasa "*se deduce que el servicio era prestado en atención a lo expuesto en el artículo 56 de la ley 633 de 2000. Por lo tanto, se colige del pago de esta tasa que efectivamente se prestó el servicio por parte del Estado*".

[26] Se recuerda que el artículo 56 de la Ley 633 prescribía: "*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*".

[27] Sin embargo, comoquiera que antes de la existencia de la tasa y después de la declaratoria de su inexequibilidad, dichos servicios fueron prestados sin que los importadores se vieran en la obligación de pagar una contraprestación particular por ellos, no puede desconocerse que, al cancelar la TESA, la sociedad actora tuvo que efectuar erogaciones por unos servicios por los que, normalmente, no habría sufragado valor alguno.

[28] Cfr. aclaración de voto de la consejera Stella Conto Díaz del Castillo a la sentencia de reemplazo proferida por el pleno de la Sección Tercera en el expediente 28486. La dificultad de este planteamiento radica en el hecho de que cambia sustancial y radicalmente, sin la justificación que sería necesaria para ello, las reglas probatorias asumidas por la Corporación en materia de acreditación del daño pues, hasta ahora, ha sido indiscutido que la prueba de un pago, como el realizado en este caso, es suficiente para tener por acreditado que el mismo causó un detrimento patrimonial. Aunque no

como ocurre con todas las normas de carácter tributario, el pago de la TESA no se causó única y exclusivamente por virtud de la ley que lo ordenó sino porque el contribuyente realizó la actuación constitutiva del supuesto de hecho previsto en la norma como generador del cobro, esto es, utilizó los servicios aduaneros en el marco de una actividad importadora en la que diligenció una declaración a través de la cual liquidó y pagó la TESA, el daño que este último pudo generar no fue causado directamente por la Nación-Congreso de la República[29].

15.2.1. También se ha señalado que, existiendo la posibilidad de obtener la devolución de lo pagado por concepto de la TESA a través de un mecanismo administrativo establecido exclusivamente para ello, la falta de prueba sobre su agotamiento infructuoso implicaría que el daño no fuera cierto[30], conclusión que aplicaría para los pagos de la TESA respecto de los

---

puede desconocerse la pertinencia de adentrarse en un estudio como el sugerido por esta tesis, estudio que implicaría redefinir lo que constituye un detrimento patrimonial y la forma de acreditarlo, en el estado actual de la jurisprudencia de la Corporación no podría admitirse, a la luz de una regla de la experiencia escuetamente formulada, que pese a haber realizado un pago, esto es, una erogación económica, un demandante no sufrió menoscabo patrimonial alguno porque, dada su naturaleza de intermediario comercial, tenía la posibilidad de trasladar dicho costo a los consumidores finales, razonamiento que conlleva a restringir ampliamente la posibilidad que tendrían todos los intermediarios comerciales de acudir con éxito a la acción de reparación directa y que, adicionalmente, los avoca a allegar una suerte de prueba diabólica pues tendrían que demostrar que no trasladaron dicho pago a sus clientes -negación indefinida que, en los términos de la normativa probatoria, no requiere prueba porque, justamente, la misma es de difícil consecución- y, adicionalmente, que el no traslado del mismo no se reflejó en una ventaja económica equivalente -pues en el escenario de libre competencia el asumir un costo que los demás competidores tendrían la posibilidad de trasladar a los clientes constituye, sin lugar a dudas, una estrategia comercial a través de la cual se persiguen y obtienen réditos económicos.

[29] Argumento que, en realidad, no tiene que ver con la existencia efectiva de un daño sino con la imputabilidad del mismo. Lo anterior sin mencionar que, en un caso como el del *sub examine*, el hecho de que las normas legales que contemplaban la TESA no se aplicaran directamente sino cuando los importadores realizaban el supuesto de hecho por ella contemplado no significa que no sea ella quien imponga la carga pues quienes tenían por actividad comercial la importación de mercancías no podían sustraerse a la normativa que la regulaba y que, en este caso, incluía la liquidación y pago de una tasa, sin la cual no habrían podido obtener el levante de la mercancía, esto es, no habrían podido llevar a cabo su objeto económico. Tampoco podría afirmarse que, al realizar el recaudo de la TESA, fue la DIAN quien causó el supuesto daño antijurídico consistente en el pago de la misma pues en ese escenario la DIAN no hizo nada distinto a cumplir, en términos estrictos, lo ordenado en la ley, siendo esta la fuente directa de la obligación impuesta a los particulares.

[30] Cfr. sentencia proferida por el pleno de la Sección Tercera en el expediente 28486, C.P. Marta Nubia Velázquez Rico, tesis que supone que en el marco del proceso administrativo de devolución de tributos consagrado por el Estatuto Tributario y, sucedáneamente, en el

cuales la sociedad actora no solicitó la respectiva devolución, pero no para aquéllos en los que, pese a haber adelantado dicho trámite, no obtuvo la devolución pedida, pues allí no habría duda alguna de que el daño no pudo ser revertido y, en consecuencia, constituiría un daño cierto[31].

15.2.2. En relación con este punto la Sala no puede dejar de poner en evidencia que, al decidir el recurso de apelación interpuesto contra una sentencia del Tribunal Administrativo de Bolívar mediante la cual se denegaron las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho elevadas por la sociedad actora en contra de la DIAN, la Sección Primera de esta Corporación, en sentencia de 19 de mayo de 2014, ordenó que se le devolviera, con los respectivos intereses, lo pagado por concepto de la TESA en la declaración de importación n.º 09019110344891-4, presentada ante la oficina de Aduanas de Cartagena el 24 de septiembre de 2001, lo cual asciende a un valor de $ 1 294 476 -supra párr. 11.9.1, pie de página n.° 14-, de modo que, en relación con el supuesto daño consistente en dicho pago[32], no podría concluirse nada distinto al hecho de que, al haber sido revertido[33], desapareció, lo que excluye cualquier posibilidad de que sea indemnizado.

---

de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que se interpusiera contra el acto administrativo que le diera fin, la sociedad actora habría podido obtener la devolución efectiva del tributo, circunstancia que, como se ha puesto de presente en el debate planteado en torno a este caso y como lo muestran las decisiones adoptadas por la Sección Primera de la Corporación en el marco de demandas de nulidad y restablecimiento del derecho interpuestas por estos hechos -supra párr. 11.8.1 y 11.9.1-, era cuando menos dudosa, al menos en los casos en los que los pagos se efectuaron antes de la expedición de la sentencia por la cual la Corte Constitucional declaró inexequibles las normas que consagraron la TESA.

[31] Es de recordar que, como se expuso en los pies de página 8 y 12, la sociedad actora no presentó solicitudes de devolución de todos los pagos efectuados por concepto de la TESA invocados en esta acción como constitutivos de daño antijurídico, aunque sí de la mayoría.

[32] Es de recordar que en relación de las declaraciones de importación en las que se concretó el daño antijurídico por el que la sociedad actora pide ser reparado, incluyó la declaración n.º 09019110344891-4, presentada ante la oficina de Aduanas de Cartagena el 24 de septiembre de 2001 (f. 28 c.2).

[33] Vale la pena señalar que junto con la devolución, se ordenó el pago de 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 la declaración de importación mencionada*", esto es, los corrientes y, eventualmente, moratorios" -supra párr. 11.9.1 y pie de página n.° 15- y la reparación pretendida consiste justamente en la devolución de lo que se pagó por la TESA en la declaración de importación, junto con los intereses correspondientes -supra párr.1-.

15.3. Ahora bien, de admitirse que todos los demás pagos respecto de los cuales la sociedad actora pretende ser reparada, constituyen un daño personal y cierto, la realidad es que no son un daño antijurídico a la luz del criterio de antijuridicidad que se estima necesario adoptar en los casos de daños causados por normas o actos administrativos que no superaron el juicio de legalidad, esto es, el que se funda en la validez y vigencia de la norma o acto y no en el vicio de inconstitucionalidad o ilegalidad que contenía. Este criterio se adopta con base en las siguientes consideraciones:

15.3.1. La tesis según la cual el daño causado por una ley declarada inconstitucional es antijurídico por el solo hecho de la declaratoria de inexequibilidad se basa esencialmente en que "*nadie está obligado a soportar las consecuencias adversas de una norma que nació a la vida jurídica contrariando la Constitución, pues ello sería desdibujar el principio de la supremacía constitucional*", argumento que, en principio, parece contundente en virtud de lo loable de la filosofía que lo inspira, esto es, la defensa de la Constitución y la necesidad de evitar a toda costa que los particulares se vean en la obligación de soportar cargas impuestas por normas incompatibles con aquella. No obstante, lo cierto es que, como lo ha considerado la misma Corte Constitucional[34] y como se desprende de lo consagrado en el artículo 45 de la Ley 270 de 1996, el ordenamiento jurídico admite que mantener la vigencia temporal de una ley declarada inexequible no es incompatible con dicha supremacía.

15.3.1.1. En ese sentido vale la pena recordar lo considerado por la misma Corte Constitucional -guardiana de la integridad y supremacía de la Constitución, según el artículo 261 de esta última-, respecto de su potestad de modular los efectos de sus fallos de inexequibilidad[35]:

---

[34] Sentencia C-113 de 1993, *op. cit.*
[35] Sentencia C-221 de 29 de abril de 1997, MP. Alejandro Martínez Caballero.

Esta modulación de los efectos temporales de los fallos es no sólo una práctica usual de los tribunales constitucionales sino que es una necesidad que deriva de su función específica de garantizar la supremacía de la Constitución y, al mismo tiempo, respetar otros principios y valores igualmente constitucionales, en especial, la libertad de configuración del Legislador, el principio democrático, la certeza jurídica y la conservación del derecho ordinario. Así, los tribunales constitucionales deben, de un lado, asegurar que la Constitución tenga una plena eficacia normativa y, por ende, deben promover la realización de los valores de justicia material contenidos en la Carta, puesto que la Constitución es no sólo una norma de suprema jerarquía sino además un orden de valores que pretende ser realizado (CP arts 2º y 4º). Por ello los tribunales constitucionales deben expulsar las normas de inferior jerarquía que desconozcan la Carta. Sin embargo, de otro lado, las normas constitucionales son por esencia abiertas y admiten múltiples desarrollos, los cuáles deben ser adoptados, en general, con base en el principio democrático, esto es, por la alternancia de las distintas mayorías que se suceden en la vida social y política y que, por los medios definidos por la Carta, adoptan en forma libre decisiones políticas y legislativas. Esto explica entonces que la interpretación constitucional busque también maximizar el respeto por el pluralismo y por la libertad política del Legislador en la configuración de las regulaciones de la vida en la sociedad.

En tales circunstancias, el carácter abierto de las normas constitucionales, pero su indudable fuerza normativa, esto es que la Constitución debe ser aplicada, tiene como consecuencia metodológica que el tribunal constitucional pueda recurrir a diversos tipos de decisiones. Así, a veces el tribunal puede constatar que una disposición legal es contraria a la Carta, por lo cual no puede declararla constitucional sin matiz; sin embargo, una ponderación de los principios anteriormente mencionados, puede llevar al juez constitucional a la convicción de que la expulsión pura y simple de esa disposición del ordenamiento puede conducir a una situación legal que es peor, desde el punto de vista de los valores constitucionales, ya sea por los vacíos que se pueden generar, ya sea porque la propia decisión del juez constitucional vulnera la libertad de configuración del Congreso. Se explica así la aparente paradoja de que la Corte constate la inconstitucionalidad material de una norma pero decida mantener su vigencia, ya que en estos casos resulta todavía más inconstitucional la expulsión de la disposición acusada del ordenamiento por los graves efectos que ella acarrea sobre otros principios constitucionales.

Como vemos, las fórmulas de constitucionalidad temporal -o lo que es lo mismo, las declaraciones de inconstitucionalidad |diferida- surgen entonces como un compromiso, dadas ciertas circunstancias fácticas y normativas, entre la fuerza normativa de la Constitución y el principio de

libertad política del Legislador, por lo cual son perfectamente admisible en el ordenamiento constitucional colombiano. Esta modulación de los efectos temporales de los fallos encuentra sustento no sólo en la función específica de la Corte sino, además, en el tenor literal de la propia Constitución[36]. En efecto, la Carta no ha establecido que la Corte esté atrapada en el dilema de mantener en forma permanente una norma en el ordenamiento (declaración de constitucionalidad) o retirarla en su integridad (sentencia de inexequibilidad), puesto que simplemente ha establecido que a la Corte compete decidir sobre la constitucionalidad de los actos normativos sujetos a su control (CP 241). Por consiguiente, al decidir sobre la constitucionalidad de tales disposiciones, la Corte debe adoptar la modalidad de sentencia que mejor le permita asegurar la guarda de la integridad y supremacía de la Carta, dentro del mayor respeto por la libertad de configuración del legislativo y la búsqueda del mayor equilibrio entre la seguridad jurídica y la realización efectiva de los valores y derechos contenidos en la Constitución.

15.3.1.2. En estos términos resulta claro que el mismo ordenamiento jurídico prevé que normas declaradas inconstitucionales sean, temporalmente, de obligatorio cumplimiento para los particulares, sin que ello implique menoscabo del principio de supremacía de la Constitución pues, en realidad, es un efecto de la realización de principios y valores constitucionales. Así pues, no le asiste razón a la denominada tesis de la antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior cuando señala que hay una incoherencia lógica entre admitir que la declaratoria de inexequibilidad hace desaparecer la norma del ordenamiento y, al mismo tiempo, consolida las situaciones causadas con anterioridad pues, en realidad, lo que significa la declaratoria de inexequibilidad con efectos hacia futuro es que si bien la norma tenía un vicio de inconstitucionalidad, es constitucional mantener su vigencia -y, por ende, su obligatoriedad- entre su expedición y dicha declaratoria, de donde se deriva que durante ese período existía la obligación jurídica de asumir las cargas por ella impuesta[37].

---

[36] [22] Ver, entre otras, las sentencias C-113/93 y C-109/95.

[37] Lo cual excluye el que se aplique la excepción de inconstitucionalidad de la norma respecto de situaciones acaecidas con anterioridad a la declaratoria de inexequibilidad pues, como lo sostuvo la Sección Tercera en la sentencia de 26 de noviembre de 2002, exp. 20945, antes citada, "*la decisión sobre los efectos de un fallo de constitucionalidad* (…) *también tiene efectos de cosa juzgada erga omnes, de manera que no están facultadas las autoridades de la República para aplicar la excepción de inconstitucionalidad respecto de una norma determinada, cuando la misma ha sido declarada inexequible por la Corte y el fallo respectivo tiene efectos hacia el futuro".*

15.3.1.3. Aunque es cierto que el ideal de todo sistema jurídico piramidal es que las normas inferiores sean conformes con las superiores, a falta de un control previo y obligatorio de constitucionalidad y/o legalidad, es imposible garantizar que ese siempre sea el caso, menos aún si se tiene en cuenta que la determinación de la conformidad de una norma con otra es un ejercicio interpretativo en el que no es raro que se llegue a conclusiones disímiles. Es en esta perspectiva que debe entenderse la conclusión según la cual una norma declarada contraria a la Constitución puede, sin embargo, mantener efectos en el ordenamiento, pues ella se funda en la realidad de que, ante la imposibilidad de controlar *a priori* toda la producción normativa, el juicio de compatibilidad, *a posteriori*, debe compadecerse de los efectos causados por la norma, de modo que la decisión que se adopta sobre la constitucionalidad de la norma lleva implícita una decisión sobre la constitucionalidad de sus efectos.

15.3.1.4. Así las cosas, el argumento en que se funda la tesis de la antijuridicidad como contrariedad con las normas superiores pierde su contundencia pues, si el ordenamiento admite que normas declaradas inconstitucionales sean, sin embargo, de obligatorio cumplimiento entre el momento de su expedición y aquel de la declaratoria de inexequibilidad, esto es, que impongan cargas a los particulares durante dicho período, la conclusión según la cual "*nadie está obligado a soportar las consecuencias adversas de una norma que nació a la vida jurídica contrariando la Constitución*" no aparece ya como indiscutible, independientemente de que se considere que la declaratoria de inexequibilidad pone de manifiesto la existencia de una falla del servicio o no. En este punto vale la pena recordar que, de acuerdo con el cambio de perspectiva operado por la Constitución de 1991, lo determinante en materia de responsabilidad no es la conducta de la autoridad que causó un daño, sino la antijuridicidad de este último y éste se define al margen de la consideración sobre la existencia de una falla del servicio.

15.3.2. La tesis de la antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior también señala que es posible distinguir la cuestión de la vigencia de una norma de aquella de la responsabilidad patrimonial a que pueda dar lugar su aplicación. Según esta tesis, una declaratoria de inexequibilidad con efectos hacia futuro o diferidos en el tiempo sólo permitiría determinar si debe resurgir la vigencia de normas derogadas por el ordenamiento inexequible o ilegal y si deben protegerse o no situaciones jurídicas consolidadas, pero no tendría incidencia alguna para efectos de determinar si los daños causados por la ley declarada inexequible eran deberes que los particulares estaban en la obligación de soportar, esto es, si constituyen o no daños antijurídicos.

15.3.2.1. No obstante, la Sala advierte que en la medida en que, como se explicó, la cuestión de la vigencia de una ley lleva implícita la de su obligatoriedad –de ahí que, al resolverse este asunto, pueda determinarse si es esa norma la que deba aplicarse o si resurgen las derogadas y si las situaciones por ella amparadas están consolidadas o no-, no es coherente afirmar que, de acuerdo con el ordenamiento jurídico, la norma, a pesar de su inconstitucionalidad, mantuvo su vigencia entre su expedición y la declaratoria de inexequibilidad, esto es, que durante ese período era obligatoria para los particulares y, al mismo tiempo, que por virtud de dicha inconstitucionalidad estos no tenían el deber de soportar las cargas por ella impuesta[38].

15.3.2.2. Al respecto es importante señalar que las mismas razones que llevan a que nuestro ordenamiento jurídico haya establecido como regla el que las declaratorias de inconstitucionalidad tengan efectos hacia el futuro y sólo excepcionalmente hacia el pasado, sugieren que la definición de la antijuridicidad de un daño causado por una ley declarada inexequible sea ligada a los efectos fijados para dicha declaratoria y no a la constatación de

[38] Cosa distinta ocurre en los casos en los que se alega la existencia de un daño especial pues en esos eventos no se discute ni la validez ni la obligatoriedad de la norma que se invoca como fuente del daño.

su inconformidad con la Constitución. Efectivamente, si la fijación de los efectos hacia futuro o diferidos busca garantizar la seguridad jurídica, esto es, la estabilidad de las relaciones jurídicas que se fundaron y regularon por el cuerpo normativo entonces vigente -circunstancia que, se reitera, no vulnera el principio de supremacía de la Constitución sino que, al contrario, lo garantiza, tal como lo ha considerado la misma Corte Constitucional-, no hay razones para que la protección de dicha seguridad jurídica se circunscriba a la cuestión de la vigencia de la norma y deje de lado aquella relativa a las cargas por ella impuestas.

15.3.2.3. En otros términos, si se acepta que la consideración del principio de seguridad jurídica sólo tiene efectos para determinar si una norma está vigente o no pero que, en últimas, nada tiene que ver con el deber de los particulares de soportar las cargas impuestas -pues este asunto se definiría a partir de la contrariedad de la norma con el ordenamiento-, se vaciaría de una parte esencial de su contenido.

15.3.3. Ahora bien, aunque uno de los argumentos en los cuales se apoya la tesis de la antijuridicidad como contrariedad con las normas superiores consiste en que el juicio de responsabilidad por los daños antijurídicos de una norma declarada inexequible no puede quedar atado a los efectos que la Corte Constitucional le haya dado a su fallo, por cuanto no es competencia de esta última determinar la antijuridicidad de que habla el artículo 90 de la Constitución para efectos de la reparación, lo cierto es que, como se explicó en el acápite IV.2 de la pluricitada sentencia de 13 de marzo de 2018, en el análisis de la antijuridicidad de un daño supuestamente causado por una norma o acto administrativo declarado inexequible o nulo, el juez de la responsabilidad del Estado no podría dejar de considerar la decisión proferida en el juicio de legalidad de dicha norma o acto, al margen de la posición que adopte en relación con lo que en ese pronunciamiento sería determinante para establecer dicha antijuridicidad.

15.3.3.1. En ese sentido basta recordar que la tesis de la antijuridicidad como contrariedad con las normas superiores también ata el juicio de responsabilidad del Estado por los daños causados por una ley declarada inconstitucional a la sentencia de inexequibilidad, al dar por sentado que esta última pondría en evidencia una falla del servicio que necesariamente causaría un daño antijurídico; razonamiento que, dicho sea de paso, sugiere que la declaratoria de inexequibilidad de una ley puede dar lugar a comprometer la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador de manera casi automática, en tanto no insiste en la necesidad de que se acredite cada uno de los elementos estructurantes del juicio de responsabilidad.

15.3.3.2. Teniendo claro entonces que, en todo caso, la decisión adoptada sobre la inexequibilidad de la ley o la nulidad del acto administrativo supuestamente causante de un daño es relevante en el análisis que debe adelantar el juez de la responsabilidad del Estado sobre la antijuridicidad de este último, la Sala considera que el criterio de antijuridicidad que mejor se acompasa con el ordenamiento jurídico es aquél que se funda en los efectos de la sentencia proferida en sede de legalidad y no en la constatación que ésta realizó sobre la contrariedad de la norma o acto con las normas superiores.

15.3.3.3. Lo anterior por cuanto, al estimar que los efectos del fallo de inexequibilidad de la Corte Constitucional no deben tener incidencia alguna a la hora de determinar la antijuridicidad de los daños causados por leyes inexequibles, la tesis de la antijuridicidad como incompatibilidad con la norma superior sugiere que, a pesar de existir un pronunciamiento expreso por parte de la autoridad que establece la interpretación de la Constitución aplicable erga omnes, la cual concierne no sólo a la decisión misma sino a sus efectos, el juez de lo contencioso administrativo podría realizar un juicio de conformidad paralelo y, en virtud del mismo, establecer que, sin importar lo considerado por la Corte, es incompatible con la Constitución el que los particulares deban soportar las cargas impuestas por una ley declarada

inexequible. Lo anterior equivale a aceptar que, a pesar de existir un pronunciamiento por parte de la autoridad en la materia, subsistan en el ordenamiento dos interpretaciones sobre la obligatoriedad de una ley inconstitucional –la de la Corte Constitucional que mantuvo su vigencia entre su expedición y la declaratoria de inexequibilidad y la del juez de la responsabilidad del Estado que concluiría que las cargas por ella impuesta no son obligatorias-.

15.3.3.4. Por el contrario, al tener en cuenta tanto la declaratoria de inexequibilidad como los efectos de la misma a la hora de determinar la antijuridicidad de daños causados por normas declaradas inconstitucionales, el criterio de antijuridicidad que se funda en los efectos de la sentencia de inexequibilidad compatibiliza mejor las decisiones del juez de la responsabilidad con las de la autoridad judicial expresamente establecida para juzgar la constitucionalidad de la ley y, al hacerlo, garantiza la unidad del ordenamiento y la seguridad jurídica, principios cuya importancia no puede demeritarse.

15.5. Por todo lo expuesto la Sala concluye que la sociedad actora no demostró que al haber pagado la tasa especial aduanera consagrada por los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 durante el tiempo en que estuvieron vigentes, sufrió un daño antijurídico en los términos del artículo 90 de la Constitución Política y, en consecuencia, hay lugar a confirmar el fallo de primera instancia, denegatorio de las pretensiones de la demanda.

V. Costas

16. El artículo 55 de la Ley 446 de 1998, que modificó el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, faculta al juez para condenar en costas a la parte vencida, en consideración a la conducta asumida por esta:

En todos los procesos, con excepción de las acciones públicas, el Juez, teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes, podrá condenar en costas a la vencida en el proceso, incidente o recurso, en los términos del Código de Procedimiento Civil.

16.1. La expresión "*teniendo en cuenta la conducta asumida por las partes"* contenida en la norma, ha sido interpretada en el siguiente sentido:

La Sala considera que el juicio que en este caso debe hacerse implica un reproche frente a la parte vencida, pues sólo en la medida en que su actuación no se acomode a un adecuado ejercicio de su derecho a acceder a la administración de justicia sino que implique un abuso del mismo, habrá lugar a la condena respectiva.

En otros términos, en la medida en que la demanda o su oposición sean temerarias porque no asiste a quien la presenta un fundamento razonable, o hay de su parte una injustificada falta de colaboración en el aporte o práctica de pruebas, o acude a la interposición de recursos con un interés meramente dilatorio se considerará que ha incurrido en una conducta reprochable que la obliga a correr con los gastos realizados por la otra parte para obtener un pronunciamiento judicial.

Es claro que el Legislador no ha querido en este caso aplicar un criterio absoluto para determinar a cargo de quién están las costas del proceso y por lo tanto, no es la ausencia de razón en la pretensión u oposición lo que hace sujeto de la sanción a la parte sino su conducta abusiva que implique un desgaste innecesario para la administración y para la parte vencedora[39]*.*

16.2. Ahora bien, de conformidad con el artículo 74 del Código de Procedimiento Civil, "*se considera que ha existido temeridad o mala fe en los siguientes casos*: (…) *2. Cuando a sabiendas se aleguen hechos contrarios a la realidad*", circunstancia que se verifica en el *sub examine* pues se tiene que, mediante auto de 6 de marzo de 2003, el *a quo* ordenó a la sociedad actora que precisara si había solicitado a la DIAN la devolución de lo cancelado por concepto de la tasa declarada inexequible y, de ser el caso, que aportara las pruebas relacionadas con este hecho, orden frente a

[39] Sección Tercera, sentencia de 18 de febrero de 1999, exp. 10775, C.P. Ricardo Hoyos Duque.

la cual, en memorial presentado el 13 de marzo de 2003, la apoderada judicial de la actora manifestó expresamente que "*mi representada no ha solicitado directamente la devolución de la TESA ante la DIAN*" –supra párr. 2-. No obstante, de acuerdo con lo acreditado en el proceso, la Sala advierte que antes de esa fecha -13 de marzo de 2003-, esta sociedad no sólo había elevado peticiones en ese sentido[40], sino que también había interpuesto recursos de reconsideración contra las resoluciones mediante las cuales la DIAN las resolvió desfavorablemente[41], de modo que, al contestar la orden del *a quo*, la parte faltó abiertamente a la verdad.

16.3. Circunstancia a la que se agrega el hecho de que, al abstenerse de informar a este proceso que, en la sentencia de 19 de mayo de 2014, proferida por la Sección Primera de esta Corporación, se ordenó que, a título de restablecimiento del derecho, se le devolviera lo pagado por concepto de la TESA en la declaración de importación n.º 09019110344891-4, la sociedad actora dejó abierta la posibilidad de obtener una doble indemnización por el mismo concepto, pues ese valor fue uno de los relacionados en la demanda como aquellos por los cuales pretendía ser indemnizada a través de la presente acción de reparación directa –supra párr. 11.9.1 pie de página n.º 14 y párr. 15.2.2-. Por estas razones, la Sala la condenará en costas y en ese sentido modificará la sentencia de primera instancia.

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

FALLA

[40] En efecto, la sociedad actora presentó una solicitud en ese sentido ante la División de Liquidación de la DIAN el 25 de abril de 2002 -supra párr. 11.5- y otra ante la Administración de Aduanas de Cartagena que fue resuelta mediante resolución n.º 1301 de 22 de julio de 2002 –supra párr. 11.9-.
[41] Está demostrado que la DIAN resolvió dichos recursos el 9 de diciembre de 2002 –supra párr. 11.6- y el 18 de septiembre de 2002 –supra párr. 11.9-.

MODIFICAR la sentencia de 18 de agosto de 2004, proferida por la Sección Tercera, Subsección B, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, la cual quedará así:

PRIMERO: DENEGAR las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: CONDENAR en costas a la sociedad demandante, en los términos expuestos en la parte motiva de la providencia.

En firme esta providencia, **DEVUÉLVASE** el expediente al tribunal de origen para lo de su competencia.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

RAMIRO PAZOS GUERRERO
Vicepresidente (impedido)

ROCÍO ARAÚJO OÑATE

Magistrada

Aclaración de voto

LUCY JEANNETTE BERMÚDEZ BERMÚDEZ
Magistrada (impedida)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Magistrada

Salvamento de voto

MILTON CHAVES GARCÍA

Magistrado

Aclaración de voto

STELLA CONTO DÍAZ DEL CASTILLO

Magistrada

Aclaración de voto

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

Magistrada

Salvamento de voto

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ

Magistrado

Aclaración de voto

WILLIAM HERNÁNDEZ GÓMEZ

Magistrado

Ausente con excusa

SANDRA LISSET IBARRA VÉLEZ

Magistrada

Ausente con excusa

MARÍA ADRIANA MARÍN

Magistrada

Aclaración de voto

CARLOS ENRIQUE MORENO RUBIO

Magistrado

Aclaración de voto

CÉSAR PALOMINO CORTÉS

Magistrado

Salvamento de voto

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Magistrado

Salvamento de voto

CARMELO PERDOMO CUÉTER

Magistrado

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Magistrado

Ausente con excusa

JAIME ENRIQUE RODRÍGUEZ NAVAS

Magistrado

Aclaración de voto

DANILO ROJAS BETANCOURTH

Magistrado

Aclaración de voto

GUILLERMO SÁNCHEZ LUQUE

Magistrado

Ausente con excusa

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ

Magistrado

JAIME ORLANDO SANTOFIMIO GAMBOA

Magistrado

Aclaración de voto

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

Magistrado

Salvamento de voto

RAFAEL FRANCISCO SUÁREZ VARGAS

Magistrado

Ausente con excusa

GABRIEL VALBUENA HERNÁNDEZ

Magistrado

MARTA NUBIA VELÁSQUEZ RICO

Magistrada

Aclaración de voto

ALBERTO YEPES BARREIRO

Magistrado

CARLOS ALBERTO ZAMBRANO BARRERA

Magistrado

Aclaración de voto

CONSEJO DE ESTADO

SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALVAMENTO DE VOTO DE LOS CONSEJEROS STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ, MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ, ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS Y CARLOS ALBERTO ZAMBRANO BARRERA

Bogotá D. C., veintiuno (21) de marzo de dos mil dieciocho (2018).

Radicación número: 25000-23-26-000-2003-00206-01(29352) (IJ)

Actor: GLAXOSMITHKLINE COLOMBIA S.A.

Demandado: NACIÓN-CONGRESO DE LA REPÚBLICA

Con el respeto acostumbrado por las decisiones de la mayoría, enseguida expondremos las razones por las que no compartimos la decisión adoptada en el proceso de la referencia.

1. La administración detenta el denominado “privilegio de lo previo”, que más que una prerrogativa a favor de la administración, debe ser entendido como un mecanismo a favor del ciudadano, pues está concebido para evitar en lo posible la controversia judicial. En caso de negativa o ante el silencio de la administración, la persona podrá acudir a la jurisdicción a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

Así, si un precepto no observa los principios para la creación de un tributo o desatiende uno de los presupuestos de procedimiento fijados en la Constitución o sustantivos para su correcta aplicación y así lo define la Corte Constitucional, el

contribuyente afectado, si desea reclamar, debe acudir primero ante la administración, la cual está dotada de la facultad de tomar decisiones ejecutivas, sin intervención judicial previa.

En efecto, en el ámbito tributario, los procedimientos para determinar la obligación inician con la actuación del sujeto pasivo, mediante la autoliquidación del tributo a través de un formato de declaración, por tal motivo, una vez declarada inexequible la ley que consagró el tributo, es a la Administración a la que le corresponde reconocer los pagos de lo no debido.
En otras palabras, la sola ley no deriva una obligación para el contribuyente, sino que se requiere que este realice el hecho que genera el pago de la tasa y si por virtud de la declaratoria de inexequibilidad de la norma que la crea, se entiende que no se ha causado la obligación pagada, el contribuyente debe reclamar previamente a la administración.

Si la administración no accede a la devolución, el contribuyente podrá acudir a la jurisdicción para obtener la declaratoria de nulidad del acto administrativo y el restablecimiento del derecho por el cobro de un tributo carente de fundamento jurídico.

Por tal motivo, cuando una ley, y esto es la regla general, requiere para su materialización efectiva de la intervención de la administración (y, de hecho, del propio contribuyente), es la administración de impuestos, y no el legislador, quien debe asumir los daños antijurídicos que llegare a generar. Ello, en modo alguno, supone negar la responsabilidad por el hecho de la ley, pero esta debe ser, en principio, excepcional, pues siempre la legislación para su efectiva aplicación requerirá de la intervención de la administración[42].

En tal virtud, la demanda deberá dirigirse contra la administración de impuestos, toda vez que es la encargada de la recaudación efectiva (art. 189.20 CP).

En el caso de la TESA, el artículo 56 de la Ley 633 de 2000 facultó a la DIAN para fijar los mecanismos de recaudo, así como la forma y los plazos para el pago. Justamente para cumplir con esta función recaudadora, la DIAN expidió la Resolución n.º 0029 del 2 de enero de 2001, que en el artículo 2 estableció que la

[42] Cfr. Consejo de Estado, Sala Plena, sentencia de 25 de agosto de 1998. Rad. IJ001

TESA se liquidaría en la respectiva declaración de importación, al momento de la legalización de la mercancía.

2. En este caso, la sociedad Glaxosmithkline Colombia S.A. pretendía la devolución de lo pagado durante el tiempo en que estuvo vigente la TESA, con ocasión de la declaratoria de inexequibilidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, según la sentencia C-992 de 2001.

Quedó probado en el proceso que la sociedad Glaxosmithkline Colombia S.A. acudió ante la administración para corregir sus declaraciones y así obtener la devolución. Ante la negativa de la DIAN, la sociedad demandante ejerció la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que negaron la liquidación oficial de corrección y la Sección Primera de la Corporación, mediante sentencias del 28 de mayo de 2009[43] y del 19 de junio de 2014[44], denegó las pretensiones de las demandas[45].

Las sentencias de la Sección Primera quedaron ejecutoriadas, al haber sido dictadas en segunda instancia. En virtud de esas decisiones, se conservó la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados y, por ende, no podía promoverse un nuevo proceso para reabrir la discusión y lograr el mismo propósito, esto es, obtener la devolución del tributo que se estimó indebidamente pagado.

En otras palabras, tanto en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho como en el de reparación directa es común el hecho que sirve de fundamento a la pretensión: el pago del tributo declarado inexequible. También es común el objeto de los dos procesos: que se ordene la devolución de lo pagado por concepto de la TESA.

Como la controversia quedó definida en sede de nulidad y restablecimiento del derecho, la Sala Plena no podía asumir el conocimiento de fondo del asunto, en orden a examinar la responsabilidad extracontractual del Estado, por el hecho del legislador.

---

[43] Expediente N° 2003-00806-01, M.P. Marco Antonio Velilla Moreno.
[44] Expediente N° 2003-00037-02, M.P. María Claudia Rojas Lasso.
[45] A diferencia de lo que ocurrió en el caso de Mercedes Benz, que también juzgó la Sala Plena, Glaxosmithkline Colombia S.A. sí agotó los mecanismos que ofrece el ordenamiento jurídico para reclamar la devolución de lo pagado indebidamente, por concepto de obligaciones tributarias o aduaneras.

Las anteriores son las razones por las que no compartimos la decisión adoptada en el asunto de la referencia.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

CARLOS ALBERTO ZAMBRANO BARRERA