

**LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - Petición para devolución de pagos en exceso en materia aduanera. Objeto. No tiende al reconocimiento de intereses, sino a establecer el monto real de los tributos / PAGOS EN EXCESO - Reconocimiento de intereses. En materia tributaria y aduanera se deben pedir en el trámite de la devolución de lo pagado en exceso y su pago está sujeto a apropiación presupuestal / LIQUIDACION OFICIAL DE CORRECCION - En materia aduanera es el documento soporte de la solicitud de devolución o compensación de tributos pagados en exceso**

Habida cuenta de que, para la demandante, la DIAN debió reconocer y liquidar, en los actos administrativos demandados, las sumas a las que tendría derecho por concepto de los intereses civiles, corrientes y moratorios presuntamente causados por el “pago indebido” del IVA implícito, la Sala considera que la causal de violación se subsumiría en la de infracción de los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del C.C., por falta de aplicación, pues estas normas regulan lo concerniente a la configuración del pago de lo no debido y al reconocimiento de los intereses civiles, corrientes y moratorios derivados de ese pago. La Sala considera que no se configura esa causal de nulidad por las siguientes razones: [...] En efecto, de la Resolución 00976 del 4 de mayo de 2007 -en la que la DIAN habría tenido que decidir la petición sobre el reconocimiento de intereses- no se evidencia que haya inaplicado los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del C.C. por desconocimiento o ignorancia. Simplemente, como se precisó anteriormente, la DIAN omitió pronunciarse sobre esa petición. Pero esa omisión, a diferencia de lo que alegó la demandante, está justificada, puesto que la competencia de las Divisiones de Liquidación de las Administraciones Aduaneras (Ahora Direcciones Seccionales de Aduanas o de Impuestos y Aduanas), cuando resuelven peticiones de liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros para efectos de la devolución, se circunscribe a establecer los errores en los que los usuarios aduaneros incurrieron en las declaraciones de importación, en casillas que contengan la siguiente información: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales. O los derivados de la diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera. De ahí que el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, reglamentario del artículo 513 citado, disponga que la liquidación oficial de corrección también procede para **“cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso”**. La legislación aduanera prevé, además, en los artículos 548 y siguientes del Decreto 2685 de 1999, el trámite que deben seguir los usuarios aduaneros para obtener la devolución de los tributos aduaneros, trámite que se surte después de agotada la actuación administrativa prevista para que la administración expida la liquidación oficial de corrección, puesta esta liquidación constituye documento soporte de la petición de devolución, tal como lo dispone el literal a) del artículo 550 del Decreto 2685 de 1999. Concluidas las anteriores actuaciones administrativas, el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999 establece expresamente, en relación con el reconocimiento de intereses a favor de los usuarios aduaneros, que estos deberán solicitarse por el interesado y que su pago está sujeto a apropiación presupuestal. [...] Este artículo concuerda con el 25 del Decreto 1000 de 1997, que regula, en igual sentido, el procedimiento de devoluciones y compensaciones, en general, en materia tributaria. [...] Las normas citadas, entonces, justifican, se reitera, la omisión de la DIAN, pues su deber era circunscribir la decisión motivada por la petición de la liquidación oficial de corrección a lo legalmente reglado por la legislación aduanera, esto es, establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 1000 DE 1997 - ARTICULO 25 / DECRETO 2685 DE 1999 - ARTICULO 513, ARTICULO 548, ARTICULO 550 LITERAL A, ARTICULO 557 / RESOLUCION 4240 DE 2000 (DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN) ARTICULO 438

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del asunto es la siguiente: Merck S.A. demandó los actos administrativos por los que la DIAN formuló liquidación oficial de corrección en la que le reconoció un pago en exceso, por IVA implícito, en relación con las declaraciones de importación que presentó en el 2002. El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró probada la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y se inhibió para fallar, con el argumento de que el reconocimiento de intereses que se discutía judicialmente no se controvertió en los actos acusados. La Sala revocó la sentencia del Tribunal y, en su lugar, negó las súplicas de la demanda, en cuanto consideró que no había lugar a agotar la vía gubernativa sobre el tema de los intereses, toda vez que la DIAN no adoptó ninguna decisión al respecto. Señaló que la omisión de la DIAN en pronunciarse sobre ese punto se ajustó a derecho, puesto que, en los casos en que se aduce pago en exceso, debe circunscribir la decisión, motivada por la petición de liquidación oficial de corrección, a establecer el monto real de los tributos aduaneros, conforme lo prevé la legislación aduanera.

**VIA GUBERNATIVA - Su agotamiento presupone la existencia de una decisión de la administración. Si no existe decisión administrativa que controvertir no hay lugar a agotar la vía gubernativa**

Conforme con los hechos que aparecen probados, la Sala aprecia que la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007, mediante la que la DIAN expidió la liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución de tributos aduaneros a favor de la parte demandante, sí omitió pronunciarse sobre la petición referida al reconocimiento de los intereses. Pero, por lo mismo, es evidente que la DIAN no tomó ninguna decisión a ese respecto. Tampoco es cierto, como lo planteó la demandante en el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión, que como sí promovió la petición sobre el reconocimiento de intereses, la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007 contenía una supuesta decisión ficta negativa de la administración. Las pruebas que obran en el proceso no permiten deducir o inferir la existencia de esa decisión ficta negativa. Por el contrario, las pruebas de los hechos relacionados dan cuenta, se reitera, de que la DIAN no tomó ninguna decisión. [...] Como el agotamiento de la vía gubernativa alude a que exista una etapa en la que se controvierta “la decisión” que tomó la administración, si no existe esa decisión, por sustracción de materia, no hay sobre qué controvertir. Y si no hay sobre qué controvertir, no hay lugar a agotar la vía gubernativa. En esa medida, no había lugar a declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa cuando no había lugar a agotarla, se insiste, por inexistencia de la decisión que pudiera ser objeto de contradicción. La mera petición que interpuso la demandante podría haber dado lugar a una decisión controvertible o impugnabile. Pero la sola petición no permite suponer, per se, la existencia de una decisión, y mucho menos permite imponer la obligación de agotar la vía gubernativa sobre una decisión inexistente.

**FALTA DE APLICACION NORMATIVA - Alcance**

De acuerdo con el criterio que se reitera, la violación de la ley por falta de aplicación ocurre bien porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar

de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, no la aplica a la solución del caso.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre el alcance de la violación de la ley por falta de aplicación se reitera la sentencia del Consejo de Estado, Sala Especial Transitoria de Decisión 1A de 2 de mayo de 2011, Exp. 11001-03-15-000-2003-00572-01, MP. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá, D.C. veintitrés (23) de mayo de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00037-01(17789)**

**Actor: MERCK S.A.**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

#### **FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 29 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta- Subsección "A", que decidió.

*"Primero: Se declara probada la excepción de indebido agotamiento de (sic) vía gubernativa conforme a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*"Segundo: Como consecuencia de la anterior declaración se declara inhibida la Sala para hacer pronunciamiento de fondo en el presente asunto."*

(...)

#### **ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS**

- El 22 de diciembre de 2004, MERCK S.A. presentó ante la DIAN solicitud para que expidiera liquidación oficial de corrección, para efectos de devolución de tributos aduaneros, de las declaraciones de importación que presentó en el periodo comprendido entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002. Pidió que se reconociera un pago en exceso de IVA implícito en cuantía de

\$424.646.597.

- El 4 de mayo de 2007, mediante la Resolución No. 03-064-0976, la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá accedió parcialmente a la petición de la demandante y, por tanto, formuló liquidación oficial de corrección en la que reconoció el pago en exceso hecho por Merck S.A., por concepto de IVA implícito en cuantía de \$182.914.212.
- Previa interposición del recurso de reconsideración, el 28 de agosto de 2007, la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial del Aduanas de Bogotá, mediante la Resolución No. 03-072-193-610-001029, modificó la Resolución No. 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007 y reconoció a favor del demandante, un pago en exceso por concepto de IVA implícito en cuantía de \$194.827.500, adicional a los \$182.914.212 reconocidos en la Resolución No. 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007.

### ANTECEDENTES PROCESALES

#### LA DEMANDA<sup>1</sup>

MERCK S.A., a través de apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

*“2.1. Que se anulen los actos administrativos por medio de los cuales se liquidaron los intereses moratorios por valor inferior al establecido en las normas especiales tributarias, el cual es:*

*2.1. La Resolución No. 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007 proferida por el Jefe de la División de Liquidación, Administración Especial de Aduanas de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales por medio de la cual se reconoce la devolución parcial del IVA implícito pagado ilegalmente a favor de MERCK S.A. NIT. 860.000.580-0, por concepto de devolución del IVA implícito, para los ítems de las declaraciones de importación entre los meses de enero y diciembre de 2002.*

*2.1.1. Resolución No. 001029 del 28 de agosto de 2007 proferida por el Jefe de la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se modificó el artículo TERCERO de la Resolución 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007 y expidió la Liquidación Oficial de Corrección a favor de MERCK S.A.*

---

<sup>1</sup> Demanda adicionada y corregida el 19 de mayo de 2008. Folios 142 al 152 del C.P.

2.1.2. Se ordene como consecuencia de la anulación parcial de los actos administrativos antes mencionados, se restablezca el derecho a mi poderdante, para lo cual se deberá ordenar la devolución del valor resultante del cálculo de la liquidación de los intereses corrientes y moratorios sobre la suma de IVA implícito efectivamente devuelta (\$377.741.712), dando aplicación a las normas del código civil y especiales tributarias, desde la fecha de vencimiento del término para devolver que, en este caso, es la fecha del pago indebido de cada uno de los IVA implícitos declarados y pagados por MERCK S.A. en las declaraciones de importación entre (sic) 1 enero a 31 de diciembre de 2002, por efecto de la nulidad de los actos administrativos (Decreto 1344 de 199 y Decreto 2085 / 2000) que establecieron ilegalmente la tarifa y los presupuestos para gravar con IVA implícito la importación de los medicamentos, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación. Para efectos de la liquidación de intereses debe tenerse en cuenta que la suma de \$194.827.500 fue rechazada con la Resolución 0976 de 4 de mayo de 2007 y luego reconocida mediante la Resolución 00109 del 28 de agosto de 2007 (E.T. art. 863).”

Invocó como disposiciones violadas las siguientes:

- Estatuto Tributario: Artículos 635, 850, 863 y 864
- Código Civil: Artículos 2313, 2318 y 2319.

En el concepto de la violación sustentó las causales de nulidad propuestas, así:

#### **Violación de los artículos 850, 863, 864 y 635 del E.T.**

Dijo que los actos administrativos demandados violaron los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del Código Civil, porque la DIAN omitió, en los actos administrativos demandados, pronunciarse sobre la petición de reconocimiento de los intereses a que, a su juicio, tiene derecho por el pago del IVA implícito que la misma entidad reconoció como improcedente.

Alegó que la DIAN debió reconocer y liquidar los siguientes intereses, a su juicio, causados por el pago “no debido” de IVA implícito:

- Los intereses que correspondan de conformidad con las normas generales causados “desde la fecha del pago del IVA implícito hasta la fecha en que se produzca el reconocimiento de los intereses”.
- Los intereses corrientes desde la fecha de notificación del requerimiento

especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión.

- Los intereses moratorios, a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

Señaló que el derecho a la devolución del IVA implícito que pagó de manera improcedente, tal y como fue reconocido expresamente por la DIAN en los actos administrativos demandados, se originó en la declaratoria de nulidad de los artículos 1º del Decreto 1344 de 1999 y 3º del Decreto 2085 de 2000, reglamentarios del párrafo del artículo 43 de la Ley 488 de 1999 que estableció, de una parte, la exclusión del IVA sobre la importación de bienes sobre los que Ministerio de Comercio Exterior certificara que no existía producción nacional, y de otra, la obligación de pagar el IVA implícito cuando se certificara la existencia de producción nacional.

Se remitió a lo señalado por la DIAN en el Concepto No. 1999-056897 de 1999 para establecer las diferencias entre el pago en exceso y el pago de lo no debido y anotar que el pago en exceso resulta del cumplimiento de una obligación tributaria pero que por error se paga un mayor impuesto, mientras que el pago de lo no debido deviene del que se hace sin que exista un sustento legal.

Sostuvo que si bien en materia de aduanas no está contemplada la figura del pago de lo no debido, el Decreto 1000 de 1997, que reglamenta el procedimiento para las devoluciones y compensaciones, prevé que, en general, la devolución es procedente cuando no exista causa legal para hacer exigible el cumplimiento de la obligación tributaria.

Manifestó que en el presente caso, como el pago de lo no debido se originó en la declaratoria de nulidad, a su juicio, con efectos retroactivos, de las normas reglamentarias que fijaban la obligación de pagar el impuesto, los intereses se debían reconocer desde que se pagó el impuesto de manera indebida, independientemente de la fecha en que se presente la solicitud de devolución, pues, a su parecer, la obligación nace desde el mismo momento en que se efectúa el pago.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

Luego de poner de presente los antecedentes que dieron origen a los actos administrativos demandados, la apoderada de la DIAN precisó, respecto del fundamento principal de la demanda, que en gracia de discusión, la parte actora tendría derecho al pago de intereses corrientes, pero sólo a partir de la fecha en que probó, mediante los certificados del ministerio de comercio, industria y turismo, que no había producción nacional a efectos de probar la exclusión del impuesto sobre las ventas. Que eso ocurrió cuando presentó en debida forma la solicitud de liquidación oficial de corrección con las pruebas pertinentes, hecho que ocurrió el 12 de diciembre de 2005. Que, en cuanto a los intereses de mora, no había lugar a su reconocimiento porque la DIAN devolvió el pago en exceso dentro del término para devolver. Explicó que la demandante presentó la solicitud de devolución del pago en exceso, efectivamente reconocido mediante los actos administrativos demandados, el 6 de noviembre de 2007 y que el 20 de diciembre de ese mismo año la DIAN ordenó la devolución.

Por último, alegó que las normas del Código Civil que se invocaron como violadas en la demanda no eran aplicables al caso concreto porque el proceso de devolución está regulado por el Estatuto Tributario.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A", declaró probada, de oficio, la excepción de indebido agotamiento de la vía gubernativa y, por eso, se declaró inhibido para fallar de fondo.

En síntesis, el Tribunal consideró que la demandante no agotó la vía gubernativa porque en el expediente estaba probado que el reconocimiento de los intereses no fue un hecho que haya sido objeto de discusión en los actos administrativos demandados.

Citó la sentencia del 24 de julio de 2003 (Exp. 13677) en la que esta Sala dijo que para que se entendiera debidamente agotada la vía gubernativa debería *"existir identidad en la pretensión sometida a consideración de los funcionarios administrativos y a la que se somete a juzgamiento ante los Tribunales Contencioso Administrativos, sin perjuicio de que el actor pueda traer nuevos o mejores argumentos de derecho."* Y concluyó que *"el agotamiento de la vía gubernativa supone no solamente la interposición de los recursos establecidos legalmente para el efecto, en este caso el recurso de reconsideración contra el acto de liquidación, sino también que los hechos y pretensiones sobre los cuales versó la discusión en la vía gubernativa"*

*sean los mismos propuestos ante la jurisdicción, admitiéndose en esta última etapa la inclusión de mejores argumentos de derecho.”.*

Además, sostuvo que estaba probado que la parte actora elevó dos peticiones a la DIAN: *i*) la de expedición de una liquidación oficial de corrección para efectos de devolución y *ii*) la de devolución del IVA implícito reconocido en la liquidación oficial de corrección.

Que la primera de las peticiones fue resuelta mediante las resoluciones 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007 y 03-072-193-610-001029 del 28 de agosto de 2007, que son el objeto de la presente controversia, y la segunda por medio de la Resolución 03-067-617-5892 del 20 de diciembre de 2007, que, aclaró, no fue ni recurrida ni demandada.

Reiteró que las pretensiones que la parte actora elevó ante la Administración, y que dieron lugar a la expedición de los actos acusados no eran iguales a las que formuló en la demanda interpuesta ante la jurisdicción, ya que los actos administrativos demandados no se refirieron al reconocimiento de intereses.

Que, por lo mismo, los hechos discutidos en la vía gubernativa no son los mismos que se debaten en el proceso contencioso administrativo.

Explicó que en el proceso de devolución del tributo, la demandante pudo pedir el reconocimiento de intereses. Y que era en esa actuación administrativa en la que debió discutirse la procedencia de esos intereses.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

La parte actora interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal. Inculpó que sí agotó la vía gubernativa. Que el artículo 63 del C.C.A. señala expresamente que la vía gubernativa se agota cuando se interponen los recursos procedentes. Y que eso fue lo que hizo, pues demostró que sí interpuso el recurso de reconsideración.

Insistió en que los actos administrativos demandados omitieron pronunciarse sobre la petición de reconocimiento de intereses, pese a que, a su juicio, la Administración estaba obligada a pronunciarse por cuanto así se lo solicitó



expresamente en el escrito en el que pidió que se formulara liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución del IVA implícito.

Explicó que cuando interpuso el recurso de reconsideración insistió en la petición de reconocimiento de intereses en los siguientes términos: *“En adición a los argumentos oportunamente expuestos en las etapas procesales que antecedieron la actuación que es objeto del presente recurso de reconsideración, los cuales reiteramos en esta instancia por ser procedentes, nos oponemos al fundamento de la liquidación oficial de corrección...”*

A su juicio, en la frase transcrita se retoman los argumentos de la primera solicitud porque se dijo que en el recurso se adicionaban y se reiteraban los argumentos dichos inicialmente. Que, en consecuencia, mal podía afirmarse que el contribuyente omitió incluir las pretensiones referidas al reconocimiento de intereses.

Dijo que, por lo expuesto, el Tribunal no debió declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa, pues, insistió en que fue la DIAN la que omitió pronunciarse sobre la pretensión referida a los intereses.

Por lo expuesto, la demandante pidió que se revocara la sentencia del *a quo* y que se resolvieran de fondo las pretensiones de la demanda.

Respecto del asunto de fondo, insistió en que los actos administrativos demandados son nulos parcialmente porque la DIAN omitió pronunciarse sobre la pretensión del reconocimiento de los intereses que se causan por el reconocimiento del pago indebido del IVA implícito. A su juicio, esa omisión viola los artículos 850, 863 y 635 E.T., y 1617, 2313, 2318 y 2319 del C.C.

Insistió en que los intereses se deben reconocer desde que se pagó el IVA implícito. Que no es procedente que solo se reconozcan a partir del momento en que se acreditó la no producción nacional de los bienes importados respecto de los que se pagó el IVA implícito, puesto que las certificaciones del Ministerio de Comercio dan cuenta de que no existía producción nacional de tales productos en el año 2002 y siguientes. Que tales intereses se deben reconocer con fundamento en las normas civiles porque las tributarias solo aluden al reconocimiento de intereses corrientes y moratorios a partir del momento en que se presenta la solicitud de devolución, hecho posterior al pago indebido del impuesto.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **DIAN** dijo que, tal y como lo señaló el Tribunal, la demanda interpuesta devino en inepta porque el acto administrativo que ordenó la devolución, esto es la Resolución No. 03-067-617-5892 del 20 de diciembre de 2008, no fue demandada. Que la demanda se dirigió, únicamente, contra los actos administrativos mediante los cuales se expidieron las liquidaciones oficiales de corrección.

Sostuvo que carecía de sentido demandar las resoluciones por medio de las que la Administración profirió las liquidaciones oficiales de corrección para efectos de la devolución, porque los intereses sólo se liquidan en el momento del pago efectivo de las sumas a devolver. Que fue por esa razón que la discusión planteada en la vía gubernativa no correspondía con la que tuvo lugar en la demanda, pues en la primera únicamente se debatió la procedencia de la corrección de las declaraciones de importación para efectos de establecer el monto del impuesto que habría lugar a devolver por pago en exceso.

En lo de fondo, precisó que la demandante pagó el IVA implícito cuando las normas aún no habían sido declaradas nulas. Que, por tanto, el pago se consolidó en vigencia de esas normas.

Puso de presente que de conformidad con el artículo 863 E.T., interpretado mediante el Concepto No. 009797 de 2004, los intereses corrientes y moratorios no pueden superponerse y que, por tanto, para su liquidación se debe tener en cuenta que los intereses corrientes se causan a partir de la notificación del requerimiento especial o del acto que niega la devolución y hasta la fecha de notificación del respectivo acto o providencia que confirma, total o parcialmente, el saldo a favor. Que los intereses moratorios se causan a partir del vencimiento para devolver y hasta que se haga el pago efectivo, pero cuando no se presenta discusión alguna respecto al reconocimiento del saldo a favor, del pago en exceso o de lo no debido. Que cuando se discute cualquiera de esos reconocimientos, los intereses de mora se causan a partir de la ejecutoria del acto o providencia que reconoce el saldo a favor, el pago en exceso o de lo no debido y ordena devolver.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

## CONSIDERACIONES DE LA SALA

### Asunto Preliminar.

Mediante oficio que obra en el folio 248 del cuaderno principal, la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, con fundamento en el numeral 10 del artículo 150 del C.P.C.<sup>2</sup>, manifestó impedimento para conocer del presente proceso. La Sala, de acuerdo con el precedente que ahora se reitera<sup>3</sup>, declara fundado el impedimento en razón de que se encuentra probado que la Dra. Briceño actuó como apoderada de la demandante en el presente proceso.<sup>4</sup>

### De la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte actora, le corresponde a la Sala analizar si está probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y si era procedente que el Tribunal se declarara inhibido para fallar de fondo el presente proceso.

---

<sup>2</sup> **ARTÍCULO 150. CAUSALES DE RECUSACIÓN.** "Son causales de recusación las siguientes:

(...)

Ser el juez, su cónyuge o alguno de sus parientes en segundo grado de consanguinidad, primero de afinidad o primero civil, acreedor o deudor de alguna de las partes, su representante o apoderado, salvo cuando se trate de persona de derecho público, establecimiento de crédito o sociedad anónima."

(...)

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 20 de agosto de 2009. Número de radicación: 73001-23-31-000-2004-00674-01. Número interno: 16038. Actor: MARIA EDILMA GONZALEZ. Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

<sup>4</sup> Renunció al poder mediante memorial que obra en el folio 160 del expediente, antes de que la DIAN contestara la demanda.

Para decidir, son relevantes los siguientes hechos:

1. El 22 de noviembre de 2004, la parte actora presentó ante la DIAN solicitud de liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación presentadas entre el 1º de enero y el 31 de diciembre de 2002 para efectos de la devolución de tributos aduaneros.

La petición se concretó en los siguientes términos:

*“Con base en los hechos y fundamentos antes descritos, así como teniendo en cuenta que Merck S.A. NIT. 860.000.580-0, liquidó y pago desde el 1º de enero hasta el 31 de diciembre de 2002, el IVA implícito en la importación de bienes amparados en las declaraciones anexas y que no era aplicable dicho IVA para las importaciones realizadas entre el 1º de enero de 2002 y el 7 de julio de 2002, así como que tales bienes importados tenían una producción nacional inferior al 35%, de acuerdo con el estudio efectuado por Merck S.A.; respetuosamente solicito la expedición de las correspondientes liquidaciones de corrección en las que se determine correctamente el valor de los tributos aduaneros, para lo cual se debe retirar de la liquidación privada el IVA implícito pagado en la importación de bienes no sometidos a dicho gravamen.*

*Así mismo, que como consecuencia de la expedición de las liquidaciones de corrección, ser ordene la devolución del IVA implícito liquidado y pagado indebidamente en las declaraciones de importación objeto de corrección por valor de \$424.646.597.00 **mas los correspondientes intereses.**”<sup>5</sup>*

Se advierte que la parte actora se ciñó a exponer las razones por las cuales procedía la liquidación oficial de corrección. No dijo nada sobre el reconocimiento de los intereses. Se limitó a proponer un capital de \$424.646, como devolución, cuestión que sí justificó. “*más los correspondientes intereses*”, cosa que no justificó.

2. El 4 de mayo de 2007, mediante la Resolución No. 03-064-0976, la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá expidió la liquidación oficial de corrección. La parte resolutive de esa resolución dispuso:

**“ARTÍCULO PRIMERO. RECONOCER** *personería (...)*

**SEGUNDO: EXPEDIR** *Liquidación Oficial de Corrección para efectos de la Devolución por error al declarar IVA Implícito para los ítems de las declaraciones de importación relacionadas en el cuadro dos (2) del acápite de conclusiones de esta providencia, presentadas a nombre del importador Sociedad MERCK S.A. con NIT 860.000.580-0, por la suma de CIENTO OCHENTA Y DOS MILLONES NOVECIENTOS CATORCE MIL DOSCIENTOS DOCE PESOS M/CTE (\$182.914.212.00) de conformidad con el artículo*

---

<sup>5</sup> Folio 7 del C.A.A. 1.

513 del Decreto 2685 de 1999, en armonía con el literal b) del artículo 438 de la Resolución No. 4240 de junio 02 de 2000.

**ARTÍCULO TERCERO: NEGAR**, por improcedente la Liquidación Oficial de Corrección para los ítems de las declaraciones de importación relacionadas en el cuadro tres (3) del acápite de consideraciones, cuyo IVA implícito en discusión corresponde a la suma de DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MILLONES SETECIENTOS TREINTA Y DOS MIL TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$241.732.385.00) de conformidad con la parte considerativa de esta providencia.

**ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR** la presente resolución al apoderado especial del importador y al representante legal de la Sociedad MERCK S.A., de conformidad con el artículo 567 del Decreto 2685 de 1999 (modificado por el artículo 56 del Decreto 1232 de 2001 y el artículo 2 del Decreto 143 de 2006).<sup>6</sup>

(...)

3. En desacuerdo parcial con la decisión de la Administración, el 28 de mayo de 2007, la parte actora interpuso recurso de reconsideración contra la Resolución No. 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007 para solicitar:

**“PRIMERO.-** Que se revoque parcialmente la liquidación oficial de corrección número 03-0640976 de mayo de 2007, notificada el día 7 de mayo del mismo año, proferida por la División de Liquidación de esa Administración Especial, en contra de MERCK S.A. NIT 860.(sic), mediante la que se niega, por improcedente la liquidación oficial de corrección para los ítems de las declaraciones de importación relacionadas en este escrito, cuyo IVA implícito en discusión corresponde a la suma de doscientos cuarenta y un millones setecientos treinta y dos mil trescientos ochenta y cinco pesos m/cte (\$241.732.385.00)

**SEGUNDA.-** Que la Administración practique las liquidaciones oficiales de corrección correspondientes, y así, determine de manera correcta el valor de los tributos aduaneros.”<sup>7</sup>

En la parte introductoria del acápite de los motivos de inconformidad, la demandante dijo, textualmente, lo siguiente:

*“En adición a los argumentos oportunamente expuestos en las etapas procesales que antecedieron la actuación que es objeto del presente recurso de reconsideración, los cuales reiteramos en esta instancia por ser procedentes, nos oponemos al fundamento de la Liquidación Oficial de Corrección No. 03-0640976 del 4 de mayo de 2007, en la que no accedió a reconocer el IVA implícito de los productos a continuación relacionados, por las siguientes razones: (...)”*

En las páginas subsiguientes, la demandante explicó las razones por las cuales, a su juicio, era procedente que se formulara la liquidación oficial de corrección, para efectos de la devolución de tributos aduaneros, respecto de los productos importados sobre los que se pagó el IVA implícito, pero de los que se dudaba que contaban con certificación del ministerio de comercio exterior sobre la no

---

<sup>6</sup> Folios 42 y 43 del C.P.

<sup>7</sup> Folio 14 del C.P.

producción nacional a efectos de que se reconociera que se trataba de bienes excluidos del impuesto sobre las ventas.

4. El 28 de agosto de 2007, la División Jurídica Aduanera de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá, mediante la Resolución No. 03-072-193-610-001029, decidió:

*“ARTÍCULO PRIMERO: Modificar el numeral TERCERO de la resolución No. 03-064-192-679-4000-00 0976 de mayo 4 de 2007, por las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia y expedir entonces la liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución por error al declarar IVA implícito para los ítems de las declaraciones de importación relacionadas en el cuadro No. 4 de ésta providencia, presentadas a nombre de MERCK S.A. con NIT 860.000.580-0 por la suma de CIENTO NOVENTA Y CUATRO MILLONES OCHOCIENTOS VEINTISIETE MIL QUINIENTOS PESOS M/CTE (\$194.827.500) de conformidad con el artículo 513 del Decreto 2685/99, en armonía con el literal b) dl artículo 438 de la Resolución 2440 de Junio de 2000.*

*ARTÍCULO SEGUNDO: Confirmar la negativa de proferir la liquidación oficial de corrección para los ítems de las declaraciones de importación relacionadas en el cuadro 3 de ésta providencia cuyo IVA implícito en discusión corresponde a la suma de CUARENTA Y SEIS MILLONES NOVECIENTOS CUATRO MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$46.904.885). conforme a lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.*

*ARTÍCULO CUARTO: NOTIFICAR el contenido de la presente providencia al señor CARLOS ALBERTO BERNAL BOTERO, identificado con la Cedula de Ciudadanía No. 79.485.297 y tarjeta Profesional de Abogado 70.265. del C.S. de la J. Como apoderado de MERCK S.A. de nit 860.000.582-0 de conformidad con el artículo 567 del Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 56 del Decreto 1232 de 2001 y el artículo 2 del Decreto 143 de 2006. (...)*”

5. La magistrada ponente en este proceso, en el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, advirtió que, en la demanda, la sociedad demandante solicitó la devolución de las sumas reconocidas en las resoluciones demandadas y que la División de Recaudo y Cobranzas de la DIAN, por medio de la Resolución No. 03-067-617-5892, ordenó devolver la suma de \$377.741.712, pagada en exceso por concepto de IVA implícito<sup>8</sup>. Que como esa resolución no obrara en el expediente, la decretó como prueba, mediante auto del 18 de febrero de 2009.

Conforme con los hechos que aparecen probados, la Sala aprecia que la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007, mediante la que la DIAN expidió la liquidación oficial de corrección para efectos de la devolución de tributos aduaneros a favor de la parte demandante, sí omitió pronunciarse sobre la petición referida al reconocimiento de los intereses. Pero, por lo mismo, es

---

<sup>8</sup> Folios 202 al 205 del C.P.

evidente que la DIAN no tomó ninguna decisión a ese respecto.

Tampoco es cierto, como lo planteó la demandante en el recurso de apelación y en los alegatos de conclusión, que como sí promovió la petición sobre el reconocimiento de intereses, la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007 contenía una supuesta decisión ficta negativa de la administración. Las pruebas que obran en el proceso no permiten deducir o inferir la existencia de esa decisión ficta negativa. Por el contrario, las pruebas de los hechos relacionados dan cuenta, se reitera, de que la DIAN no tomó ninguna decisión.

En esa medida, cuando la demandante interpuso el recurso de reconsideración se opuso a la decisión expresa contenida en la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007. Concretamente, se opuso a la decisión contenida en el artículo tercero que negó, por improcedente, la liquidación oficial de corrección de ciertas declaraciones de importación en las que había declarado el IVA implícito. De manera que, no es cierto, como lo afirma la recurrente, que cuando en el escrito del recurso de reconsideración dijo que “en adición” a los argumentos propuestos en la petición de liquidación oficial, y que los “reiteraba”, estaba aludiendo a los supuestos argumentos que propuso en esa petición que, según afirmó, estaban referidos al reconocimiento de los intereses puesto que, como se vio, la demandante si bien pidió esos intereses, no motivó las razones que justificaran ese reconocimiento, ni en qué sentido.

Como el agotamiento de la vía gubernativa alude a que exista una etapa en la que se controvierta “**la decisión**” que tomó la administración, si no existe esa decisión, por sustracción de materia, no hay sobre qué controvertir. Y si no hay sobre qué controvertir, no hay lugar a agotar la vía gubernativa. En esa medida, no había lugar a declarar probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa cuando no había lugar a agotarla, se insiste, por inexistencia de la decisión que pudiera ser objeto de contradicción.

La mera petición que interpuso la demandante podría haber dado lugar a una decisión controvertible o impugnabile. Pero la sola petición no permite suponer, *per se*, la existencia de una decisión, y mucho menos permite imponer la obligación de agotar la vía gubernativa sobre una decisión inexistente.

Por lo expuesto, la Sala considera que el Tribunal debió fallar de fondo y ceñirse a las causales de violación propuestas en la demanda contra los actos

administrativos demandados, máxime que si estaba probado que respecto de la Resolución 0976 del 4 de mayo de 2007, la demandante agotó la vía gubernativa. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y se procede, a continuación, a analizar las causales de nulidad propuestas en la demanda.

### **Del asunto de fondo**

Le corresponde a la Sala decidir si son nulas: *i)* la Resolución No. 03-064-0976 del 4 de mayo de 2007, mediante la cual la División de Liquidación de la Administración Especial de Aduanas de Bogotá profirió liquidación oficial de corrección, y *ii)* la Resolución N° 03-072-193-610-001029 del 28 de agosto de 2007, por medio de la División Jurídica Aduanera de esa administración resolvió el recurso de consideración interpuesto que contra la resolución antes referida.

Habida cuenta de que, para la demandante, la DIAN debió reconocer y liquidar, en los actos administrativos demandados, las sumas a las que tendría derecho por concepto de los intereses civiles, corrientes y moratorios presuntamente causados por el “pago indebido” del IVA implícito, la Sala considera que la causal de violación se subsumiría en la de infracción de los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del C.C., por falta de aplicación, pues estas normas regulan lo concerniente a la configuración del pago de lo no debido y al reconocimiento de los intereses civiles, corrientes y moratorios derivados de ese pago.

La Sala considera que no se configura esa causal de nulidad por las siguientes razones:

De acuerdo con el criterio que se reitera<sup>9</sup>, la violación de la ley por falta de aplicación ocurre bien porque el juzgador ignora su existencia, o porque a pesar de que conoce la norma, tanto que la analiza o sopesa, no la aplica a la solución del caso.

La sala advierte que en el presente caso no se dio ninguna de las circunstancias aludidas. En efecto, de la Resolución 00976 del 4 de mayo de 2007 —en la que la DIAN habría tenido que decidir la petición sobre el reconocimiento de intereses— no se evidencia que

---

<sup>9</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SALA ESPECIAL TRANSITORIA DE DECISIÓN No. 1 A. C. P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá D.C., 2 de mayo de 2011. Expediente: 11001-03-15-000-2003-00572-01. Demandante: COMPAÑÍA URBANIZADORA LÓPEZ Y SUÁREZ LTDA. Demandado: Nación-Superintendencia de Notariado y Registro.



haya inaplicado los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del C.C. por desconocimiento o ignorancia. Simplemente, como se precisó anteriormente, la DIAN omitió pronunciarse sobre esa petición.

Pero esa omisión, a diferencia de lo que alegó la demandante, está justificada, puesto que la competencia de las Divisiones de Liquidación de las Administraciones Aduaneras<sup>10</sup>, cuando resuelven peticiones de liquidaciones oficiales de corrección de tributos aduaneros para efectos de la devolución, se circunscribe a establecer los errores en los que los usuarios aduaneros incurrieron en las declaraciones de importación, en casillas que contengan la siguiente información: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales. O los derivados de la diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera.<sup>11</sup>

De ahí que el artículo 438 de la Resolución 4240 de 2000 de la DIAN, reglamentario del artículo 513 citado, disponga que la liquidación oficial de corrección también procede para **“cuando se trate de establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.”**<sup>12</sup>

La legislación aduanera prevé, además, en los artículos 548 y siguientes del Decreto 2685 de 1999, el trámite que deben seguir los usuarios aduaneros para obtener la devolución de los tributos aduaneros, trámite que se surte después de

---

<sup>10</sup> Ahora Direcciones Seccionales de Aduanas o de Impuestos y Aduanas

<sup>11</sup> ARTICULO 513. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.

La autoridad aduanera podrá expedir Liquidación Oficial de Corrección cuando se presenten los siguientes errores en las declaraciones de importación: subpartida arancelaria, tarifas, tasa de cambio, sanciones, operación aritmética, modalidad o tratamientos preferenciales.

Igualmente se podrá formular Liquidación Oficial de Corrección cuando se presente diferencia en el valor aduanero de la mercancía, por averías reconocidas en la inspección aduanera.

<sup>12</sup> **“ARTICULO 438. LIQUIDACIÓN OFICIAL DE CORRECCIÓN.** Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 513 del Decreto 2685 de 1999, la liquidación oficial de corrección procederá a solicitud de parte, dirigida a la División de Liquidación, o a la dependencia que haga sus veces, cuando:

- 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.**

**PARÁGRAFO.** No procederá la devolución cuando esté referida a una operación que estuvo soportada en documentos falsos, independientemente de la ausencia de responsabilidad penal o administrativa que aduzca el peticionario.” (negrilla fuera de texto)

agotada la actuación administrativa prevista para que la administración expida la liquidación oficial de corrección, puesta esta liquidación constituye documento soporte de la petición de devolución, tal como lo dispone el literal a) del artículo 550 del Decreto 2685 de 1999<sup>13</sup>.

Concluidas las anteriores actuaciones administrativas, el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999 establece expresamente, en relación con el reconocimiento de intereses a favor de los usuarios aduaneros, que estos deberán solicitarse por el interesado y que su pago está sujeto a apropiación presupuestal. Dice la norma:

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

Este artículo concuerda con el 25 del Decreto 1000 de 1997, que regula, en igual sentido, el procedimiento de devoluciones y compensaciones, en general, en materia tributaria. Dice la norma:

**“Artículo 25. Cancelación de intereses.** Cuando hubiere lugar a la cancelación de intereses como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la nación por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales o de la entidad que haga sus veces y previa solicitud del interesado, su pago se sujetará a las apropiaciones correspondientes dentro del presupuesto general de la Nación.”

Las normas citadas, entonces, justifican, se reitera, la omisión de la DIAN, pues su deber era circunscribir la decisión motivada por la petición de la liquidación oficial de corrección a lo legalmente reglado por la legislación aduanera, esto es, establecer el monto real de los tributos aduaneros, en los casos en que se aduzca pago en exceso.

En esa medida, la Sala considera que la demandante no demostró que la DIAN desconoció por ignorancia la existencia de los artículos 635, 850, 863 y 864 del E.T. y 2313, 2318 y 2319 del C.C. y, por tanto, no está probada la causal de

---

<sup>13</sup> ARTICULO 550. REQUISITOS ESPECIALES DE LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN O COMPENSACIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS.

Además de los requisitos previstos en el artículo anterior, para solicitar la devolución o compensación deberán informarse los siguientes datos o anexarse copia de los documentos que contengan la información, según el caso.

a) Indicación del número y fecha de la aceptación de la Declaración de Importación, fecha y número de autoadhesivo del recibo de pago, y número y fecha de la liquidación oficial de corrección que determinó el pago en exceso, cuando sea el caso. (...)

nulidad por violación de esas normas, por falta de aplicación. Así mismo, como esas normas no fueron sopesadas o analizadas en el caso concreto, porque la DIAN no estaba obligada a hacerlo, tampoco está probado que se hayan dejado de aplicar para aplicar otras. En esa medida, tampoco está probada la causal de nulidad alegada en la demanda.

De hecho, tal como lo puso de presente el *a quo* está demostrado que las partes en el presente proceso conocían las normas que regulan las actuaciones administrativas previstas para obtener y reconocer el pago en exceso de tributos aduaneros, la devolución de ese pago en exceso y el reconocimiento de intereses derivados de la devolución. Prueba de ese conocimiento es que la demandante formuló la petición de la liquidación oficial de corrección de ciertas declaraciones de importación para efectos de la devolución de tributos aduaneros, petición que fue debidamente atendida por la DIAN mediante la expedición de los actos administrativos demandados. Así mismo, la demandante pidió la devolución del pago en exceso reconocido en los actos administrativos demandados, y la DIAN atendió la petición mediante la resolución No. 03-067-617-5892 del 20 de diciembre de 2007.

Conforme con lo expuesto, la Sala reitera que no se configuró la causal de nulidad alegada en la demanda.

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

#### **F A L L A**

**PRIMERO: DECLÁRASE** fundado el impedimento manifestado por la Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

**SEGUNDO: REVÓCASE** la sentencia del 29 de septiembre de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta – Subsección “A”

proferida dentro del contencioso administrativo de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Merck S.A. contra la U.A.E. DIAN.

**TERCERO:** Como consecuencia de lo anterior, **DENIÉGANSE** las pretensiones de la demanda.

**CUARTO: RECONÓCESE** personería al abogado Antonio Granados Cardona como apoderado de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**CARMEN TERESA ORTIZ DE  
RODRÍGUEZ**

Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS  
BÁRCENAS**

**MARIA CRISTINA RAMÍREZ LONDOÑO  
CONJUEZ**