



Revista de derecho fiscal

ISSN: 1692-6722

ISSN: 2346-2434

Universidad Externado de Colombia

Sánchez García, Andrea Paola
Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos
de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros - TESA
Revista de derecho fiscal, núm. 15, 2019, pp. 221-247
Universidad Externado de Colombia

DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.10>

Disponible en: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=684376575010>

- Cómo citar el artículo
- Número completo
- Más información del artículo
- Página de la revista en redalyc.org



Sistema de Información Científica Redalyc
Red de Revistas Científicas de América Latina y el Caribe, España y Portugal
Proyecto académico sin fines de lucro, desarrollado bajo la iniciativa de acceso
abierto

Mecanismos judiciales para la devolución de los pagos de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA

Judicial Mechanisms for the Devolution of the Payments made for the “Tasa Especial por Servicios Aduaneros”

Mecanismos judiciais para o retorno dos pagamentos da Taxa Especial para os Serviços Aduaneiros – TESA

ANDREA PAOLA SÁNCHEZ GARCÍA¹

Resumen

La devolución de tributos pagados con fundamento en una norma que posteriormente es declarada nula o inconstitucional no ha sido un asunto pacífico en la jurisprudencia. Muestra de los debates que genera este asunto es el caso de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA, declarada inexequible por la Corte Constitucional, habida cuenta de que, mientras algunos sostienen que su reintegro es consecuencia del daño antiju-

rídico generado por el hecho del legislador, otros afirman que es un típico caso de pago de lo no debido tributario.

Es dicha discusión la que le subyace al problema de elección del medio procesal idóneo para reclamar su devolución, y de la que pretende dar cuenta este escrito.

Palabras claves: Devolución de tributos; Tasa Especial por Servicios Aduaneros.

¹Abogada de la Universidad del Magdalena. Especialista en Derecho Público de la Universidad Eafit. Magíster en Derecho con énfasis en Derecho Económico de la Universidad Externado de Colombia. correo-e: andreasanchez3156@gmail.com DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n15.10>

Abstract

The devolution of tax payments based on laws posteriorly void by the Colombian Constitutional Court is not a pacific topic. Proof of this is that in relation to TESA –Tasa Especial por Servicios Aduaneros- there are two different positions related to the cause of the reimbursement. Some people consider that paying money back lies on the grounds of the legislator accountability for the damage they caused. Other people sustain the reimbursement is a way of repaying the money to the person who was not obliged to pay it in the first place.

This article deals with that matter, which is relevant to choose the action to claim the repayment.

Keywords: Tax Payments Devolution; Tasa Especial por Servicios Aduaneros.

Resumo

A devolução dos impostos pagos com base em uma regra que posteriormente é declarada nula ou inconstitucional não tem sido um assunto pacífico na jurisprudência. Amostra dos debates gerados por este assunto é o caso da Tarifa Especial de Serviços Aduaneiros –TESA, declarada inexecutável pelo Tribunal Constitucional, dado que, enquanto alguns sustentam que a sua restituição é uma consequência do dano ilegal causado pelo ato do legislador, outros afirmam que é um caso típico de pagamento do imposto não devido.

É essa discussão que subjaz ao problema de escolher os meios processuais apropriados para reivindicar seu retorno, e que se destina a dar conta dessa redação.

Palavras chaves: Declaração de imposto. Tarifa Especial para Serviços Aduaneiros.

Introducción

Con ocasión de la declaratoria de inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2002², que crearon la Tasa Especial por Servicios Aduaneros –TESA como una contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la DIAN a los usuarios aduaneros, los contribuyentes que realizaron el pago del tributo en mención solicitaron su devolución haciendo uso de dos vías procesales: el medio de control de reparación directa, con fundamento en la existencia de un daño antijurídico causado por el hecho del legislador, y el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previa petición a la administración, habida cuenta de la configuración de un pago de lo no debido.

Aunque la Sala Plena del Consejo de Estado resolvió (por importancia jurídica) dos demandas de reparación directa en las que se pedía la devolución de la TESA, y con ellas unificó su jurisprudencia sobre el tema, no se refirió al mecanismo procesal procedente en esos casos. Si bien en principio este aspecto podría parecer irrelevante, en tanto lo importante es que se administre justicia, lo cierto

² “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”.

es que detrás de dicha elección procesal está el fundamento o causa del derecho a la devolución, y una discusión sobre el alcance y efectos de la potestad tributaria del Estado.

En este escrito se pretende demostrar que, en vista de que el fundamento y legitimación de la obligación tributaria está en el deber solidario de colaborar con las cargas públicas, i) su imposición no puede considerarse *per se* causa de daños antijurídicos, y ii) el legislador colombiano se ocupó de regular de manera especial su tratamiento, incluyendo el trámite para la devolución de tributos. En otras palabras, que el mecanismo procesal para la devolución de la TESA es el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, conclusión que puede hacerse extensiva a otros gravámenes, con las precisiones que cada caso requiera.

I. La Tasa Especial de Servicios Aduaneros – TESA: definición y declaratoria de inexequibilidad

A. Definición

La Ley 633 de 2000, “Por la cual se expiden normas en materia tributaria, se dictan disposiciones sobre el tratamiento a los fondos obligatorios para la vivienda de interés social y se introducen normas para fortalecer las finanzas de la Rama Judicial”, creó la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, definida en los artículos 56 y 57.

De acuerdo con dichas normas, la Tasa Especial por Servicios Aduaneros tenía como fundamento la contraprestación por el costo de los servicios aduaneros prestados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales a los usuarios aduaneros, equivalente

al uno punto dos por ciento (1,2%) del valor FOB de los bienes objeto de importación, y sería administrada por esta última.

Los ingresos provenientes de su recaudo irían al Fondo de Servicios Aduaneros, también creado por las disposiciones en mención, y estarían destinados a “recuperar los costos incurridos por la Nación en la facilitación y modernización de las operaciones de comercio exterior, mediante el uso de su infraestructura física y administrativa y para la financiación de los costos laborales y de capacitación de la DIAN”.

En esa medida, la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, en los términos definidos por la Ley 633, recayó sobre “los servicios aduaneros” prestados por la DIAN a los importadores, y se fijó en proporción al valor de los bienes importados.

Su denominación como una “tasa” suponía que la ley la asociara a un servicio prestado por la administración, al que el contribuyente importador accedía con miras a llevar a cabo sus labores de importación de bienes.

Bajo ese título, la tasa tendría que diferenciarse de los tributos aduaneros (arancel de aduanas e IVA), en la medida en que estos últimos gravan directamente la actividad de importación. De igual manera, debía distinguirse de otros deberes aduaneros que no son esencialmente tributarios, como los derechos *antidumping* o compensatorios, porque estos tienen por finalidad contrarrestar los efectos negativos de las prácticas desleales del comercio internacional.

Así, para que la TESA fuera propiamente una tasa, era necesario que existiera una

relación entre la función de la DIAN en los procesos de importación, y el valor cobrado por dicho concepto, y que la ley diera cuenta de esa relación o nexo de causalidad.

No obstante, la delimitación legal de la misma impidió que se pudiera verificar la existencia de esa relación –servicio prestado por la administración al contribuyente– y, en consecuencia, de su procedencia. Por eso, la Corte Constitucional, en la sentencia C-992 de 2001, declaró inconstitucionales los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000.

B. La inexequibilidad de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA

En efecto, la Tasa Especial por Servicios Aduaneros – TESA fue objeto de una demanda de constitucionalidad, en la que se solicitó, entre otros, que se declararan inexecutable los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, habida cuenta de que estas disposiciones no establecieron el sistema y el método para determinar la tasa.

La Corte Constitucional resolvió la demanda en cuestión en la sentencia C-992 de 2001. Allí precisó que dicha exigencia –la de definir en la ley el sistema y el método– se predica de los casos en los que el legislador

defiere a las autoridades administrativas la fijación de la tarifa de las tasas. De manera que cuando el legislador no transfiere esa facultad, no está en la obligación de expresar, en el cuerpo de la ley, los criterios para determinar la tarifa.

No obstante³, declaró la inconstitucionalidad de las normas cuestionadas, considerando que, con independencia de si la ley fija o no la tarifa, lo cierto es que esta sí debe precisar la “relación que existe entre el cobro que se hace a los contribuyentes y la recuperación de los costos por los servicios que se les presten”.

Para la Corte, la identificación del servicio que justifica el pago de la tasa es un requisito consustancial al concepto de tasa. Así mismo, aunque la tarifa puede ser definida sobre una base *ad valorem*, necesariamente debe vincularse al servicio al que corresponde la tasa.

Contrario a ello, en el caso de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros, el legislador se limitó a afirmar que esta surgía en compensación por los servicios aduaneros prestados por la DIAN, pero no indicó el contenido de dichos servicios, o la relación que existía entre estos y el gravamen⁴.

³ Recuérdese que el control de constitucionalidad es integral (Art. 46 de la Ley 270 de 1996-Estatutaria de la Administración de Justicia), lo que significa que la Corte Constitucional revisa las normas cuestionadas de cara a todo el cuerpo de la Constitución Política, y en ese sentido, tiene la facultad de interpretar el sentido de la demanda, tal como sucedió en este caso.

⁴ El tema de la relación inescindible entre la tasa y la actividad estatal o servicio que da origen en la misma ha sido tratado por la Doctrina al referirse a la graduación del cobro. Así, por ejemplo, en Argentina, autores como Héctor B. Villegas precisan que el problema de la graduación de la tasa (si debe ser un valor neto de recuperación del servicio, si debe incluir una ganancia, si debe fijarse en consideración a la capacidad económica del solicitante, etc.) se resuelve si se tiene en cuenta que la tasa “*es un tributo vinculado*”, y que su hecho generador está constituido “por una determinada actividad estatal que puede ser individualizada con respecto a determinada persona. De allí que la fijación del monto no pueda tomar en cuenta circunstancias inherentes a la persona

De igual manera –dijo–, la tarifa no se estableció “en función de la utilización del servicio sino, exclusivamente, en relación con el valor del bien importado”. Indeterminación que, en palabras de la Corte, condujo a que se desvaneciera la frontera entre tasa e impuesto, lo que produjo que la tasa fuera, en realidad, un impuesto a las exportaciones.

Si eso era así, y se trataba de un impuesto a las exportaciones, no había lugar a que este tuviera destinación especial, como expresamente lo señalaban las normas demandadas.

De otra parte, la Corte Constitucional advirtió que el dinero fruto de la tasa, en los términos del inciso segundo, artículo 57 *ibíd.*, no solo estaba destinado a recuperar el costo del servicio prestado, toda vez que se extendía a otros costos de funcionamiento de la DIAN⁵, de manera que iba más allá del marco delimitado por el artículo 56 *ibíd.*, comoquiera que incluía la financiación de conceptos que eventualmente no tenían relación alguna con los servicios prestados por la DIAN en los procedimientos aduaneros.

Como puede verse, la decisión de la Corte Constitucional estuvo fundada en el principio de legalidad que rige en materia tributaria, y que impone no solo que los tributos sean creados por el legislador, sino que estos respondan a la figura bajo la cual son creados⁶.

También, y aunque no lo dice expresamente, la Corte acudió al principio de prohibición de destinación específica que se aplica a los impuestos –artículo. 359 constitucional–, pues al desvirtuarse el carácter de tasa del tributo creado por la Ley 633, resultaba contrario a la Constitución que los dineros producto de aquella, fueran dirigidos de manera específica al Fondo de Servicios Aduaneros.

En consecuencia, la Corte Constitucional declaró la inexecutable de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000. Vale precisar que la sentencia no moduló sus efectos. En esa medida, la declaratoria de inexecutable surte efectos hacia el futuro, pues así lo dispone la Ley Estatutaria de Administración de Justicia, en su artículo 45.

Ahora bien, en punto a los efectos de la sentencia C-992 de 2001, se considera en este escrito que esta solo afecta las situaciones jurídicas que a la fecha de su expedición no se encontraban definidas, comoquiera que por no tener efectos hacia el pasado, no puede modificar los casos que se definieron en su vigencia.

Esa interpretación no supone que se niegue el hecho de que la TESA afectó bienes jurídicos de los contribuyentes, lo que implica es que se limite en el tiempo la posibilidad de solicitar su devolución. Recuérdese que la figura de la situación jurídica consolidada

o a los bienes del obligado (que son hechos generadores del impuesto), *sino únicamente circunstancias atinentes a la actividad vinculante en sí misma, por ser ella, y no otra cosa, lo que genera la obligación de tributar tasas*” (destacado fuera del original) (Villegas, 2001, p. 101).

⁵ Concretamente, 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”. Sentencia *ibíd.*

⁶ Desde esa perspectiva, los tributos no siempre corresponden a los que la ley o norma de creación señalan. Hay casos, como el de la TESA, en que el nombre dado a la figura nada tiene que ver con su realidad. Por eso, no se deben “catalogar los tributos por el simple rótulo que les asignen las normas jurídicas, sino por las características mismas de cada tributo” (Restrepo, 2012, p. 209).

da encuentra justificación en el principio de seguridad jurídica, que impide que las situaciones particulares permanezcan indefinidas en el tiempo; todo, con el fin de tener un marco de certeza y seguridad acerca de la exigibilidad de ciertos derechos.

En esa medida, es razonable que se limite en el tiempo la posibilidad de discutir y pedir la devolución de los tributos, pues el Estado no puede quedar a la espera indefinida de que se defina su derecho frente a los recursos fiscales, y de otra parte, porque si el contribuyente no ha discutido su situación particular, y ha dejado que ella se consolide, puede suponerse válida y razonablemente, que no deriva o cree que se le cause un perjuicio o afectación de dicha afectación.

Finalmente, cabe anotar que aunque en esta oportunidad el juicio de la Corte recayó sobre el principio de legalidad y en desarrollo del mismo, se analizó la necesidad de que la ley determine el servicio que sirve de fundamento a la tasa, el análisis de esta figura jurídica no se agota en ese aspecto.

En otras oportunidades, la Corte Constitucional se ha referido a los servicios que dan lugar al cobro de tasas, no solo para precisar que debe haber una relación entre aquellos y el tributo, como se dijo en el caso de la TESA, sino para aclarar que si bien el legislador goza de margen discrecional en la creación de tasas, no puede gravar con dicha figura servi-

cios que afecten el ejercicio de los derechos civiles y políticos, como el voto⁷.

Desde esa perspectiva, es posible afirmar que los límites en punto a la creación de tasas están no solo en la existencia de un lazo de conexidad entre aquellas y un servicio prestado por la administración, sino en el tipo de servicio que se grava, pues aunque en principio es posible fijar tasas para recuperar los costos generados en el desarrollo de las actividades solicitadas por los asociados, tal facultad no puede servir para propiciar una suerte de privatización del Estado, o para limitar, indirectamente, el ejercicio de ciertos derechos fundamentales, como ocurre en el caso de los derechos civiles y políticos.

II. Responsabilidad del Estado por medidas tributarias

A. Fundamento

A pesar de que los tributos son la principal fuente de ingresos de las haciendas públicas, y de la profusa difusión de estos a través de la historia, lo cierto es que su imposición no deja de ser un asunto “impopular” o de difícil aceptación, pues se trata de una exacción que de una u otra manera incide en la propiedad privada.

De ahí que tanto la creación como el recaudo de tributos requieran un elemento

⁷ En la sentencia C-511 de 1999 (M.P. Antonio Barrera Carbonell), la Corte Constitucional declaró inexecutable la expresión “renovaciones” del artículo 65 del Decreto Ley 2241 de 1986, que fijó una tasa por las renovaciones de las cédulas de ciudadanía. Para la Corte, el gravamen afectaba el derecho al voto, fundamento de la democracia participativa y en esa medida, que por lo tanto, no era susceptible de “condicionamientos onerosos que lo puedan restringir o desestimular”.

legitimador, que justifique el sacrificio patrimonial a que se somete el contribuyente.

Esa exigencia de legitimidad puede parecer mayor en materia de impuestos, si se compara, por ejemplo, con las tasas y contribuciones, pues aquellos no suponen una contraprestación directa o algún tipo de retribución perceptible para el contribuyente. Es por ello que con frecuencia se advierten casos de verdaderos impuestos a los que el legislador decide llamar tasa o contribución, con el agravante, en el último caso –contribuciones–, de que puede dar destinaciones específicas a los recursos recaudados⁸.

El caso objeto de este escrito es muestra de ese fenómeno legislativo de “denominación errada”, comoquiera que el legislador, a través de la creación de una tasa, impuso un verdadero impuesto a las exportaciones, destinado a cubrir diversos gastos de la administración tributario aduanera.

Ante esa situación, es necesario recordar que la importancia del poder tributario radica en el hecho de que permite a los Estados financiar sus actividades y el cumplimiento de los fines que legitiman su existencia, mediante la imposición de exacciones fiscales a las que se someten los asociados por virtud

del deber solidario de colaboración que les asiste por pertenecer al entramado y sistema social organizado por el Estado.

En desarrollo de dicho poder tributario, el Estado puede crear tributos cuyo recaudo no se asocia con la ejecución de determinada actividad, esto es, impuestos en estricto sentido, así como gravámenes que sí tengan una relación con la actividad que se financia con ellos, evento en que se habla de tasas y contribuciones especiales.

Así mismo, puede gravar actividades comerciales con el exterior. Si lo hace con fines fiscales, se habla de un verdadero poder tributario, en tanto que, cuando se persiguen fines de regulación del comercio y las relaciones económicas internacionales, en realidad se está ante un poder de regulación y dirección de la economía. En este último campo las facultades de regulación del ejecutivo son amplias, y en esa medida, se dice que constituyen una especie de excepción al principio de representación.

Las anteriores características revelan que el poder tributario es amplio, y en su ejercicio, se ha reconocido al legislador un elevado margen de configuración. No obstante ese carácter amplio, la facultad impositiva, co-

⁸ Son múltiples los casos de “nominación tributaria errada” en la legislación colombiana. Por citar un ejemplo, basta hacer referencia a la Estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia, creada como *contribución parafiscal* por la Ley 1697 de 2013. La estampilla así denominada recae sobre los contratos celebrados con entidades del orden nacional. En ese sentido, el sujeto pasivo es el contratista, de quien difícilmente puede predicarse la condición de beneficiario de la “estampilla-contribución”, situación que desdibuja el carácter de contribución parafiscal de la estampilla en mención.

Otros casos pueden verificarse al estudiar la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en relación con algunos cobros establecidos por los entes territoriales, a través de los cuales se disfrazan tributos no autorizados por el legislador. Para el efecto, puede resultar ilustrativa la sentencia dictada por dicha Corporación en el proceso n°. 19976 (02/03/17) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

mo todas las funciones del Estado, se somete a ciertos límites fijados en la Constitución, en las normas internacionales ratificadas por Colombia, los principios generales del Derecho y en cierta medida, a las decisiones vinculantes de las altas cortes del poder judicial.

Así, cabe concluir que el ejercicio del poder tributario no es arbitrario o discrecional. A pesar de que se reconoce un campo amplio de decisión al legislador, lo cierto es que este debe respetar los principios que informan el sistema tributario: legalidad, progresividad, equidad, eficiencia, irretroactividad, certeza y justicia.

Ese marco de respeto a los principios connaturales al sistema tributario es el fundamento de las decisiones de constitucionalidad y legalidad de normas tributarias, así como de la obligación de reparar o resarcir los perjuicios ocasionados con la aplicación de aquellas, todos estos, temas que suscitan el debate que se pretende abordar aquí.

En ese marco, cabe preguntarse: ¿Qué pasa cuando el legislador tributario desconoce los elementos que justifican la imposición tributaria y los principios que la informan, como ocurrió en el caso de la TESA?, ¿en ese caso analizado, es responsable *per se* el legislador por la inconstitucionalidad de la norma tributaria?, ¿es la ley tributaria declarada inconstitucional la fuente *directa* de un daño antijurídico causado al contribuyente de la TESA?, o ¿puede decirse que, en realidad, el contribuyente que pagó la tasa solo

ve afectado su patrimonio cuando los efectos del fallo de constitucionalidad se proyectan en su caso concreto? En ese último caso, ¿cuándo y cómo se concretan dichos efectos en cada caso particular?

Para responder estos cuestionamientos, más adelante nos referiremos a la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador como fundamento de reparación de perjuicios en contraposición a la figura del indebido tributario como fuente de restitución.

B. Antecedentes

El Estado puede causar daños antijurídicos por acción o por omisión, en las diversas esferas en las que actúa. Así las cosas, se habla de i) la responsabilidad estatal “clásica”, que recae sobre la actividad de la rama ejecutiva del poder público, incluidos los particulares que ejercen funciones administrativas, los contratistas de la administración, entre otros, ii) de la responsabilidad estatal por fallas en el sistema judicial, y iii) de responsabilidad del Estado legislador.

Tratándose del ejercicio de potestades tributarias se predica la misma conclusión, esto es, que el Estado puede causar daños antijurídicos a los particulares con la “... imposición de cargas tributarias mediante leyes y actos de carácter general⁹ contrarios a derecho... o, [la expedición de] actos administrativos subjetivos ilegales, dictados en uso de la potestad tributaria” (Ramírez Ramírez, 2015, p. 507).

⁹ Aunque los tributos deben ser creados por ley, no puede perderse de vista que, mediante actos administrativos de carácter general, los entes territoriales adoptan en sus jurisdicciones los gravámenes creados por el legislador y regulan algunos aspectos no definidos por aquel. La nulidad de esos actos supone, en algunos eventos, la configuración de un pago de lo no debido sobreviniente.

También puede causar daños con la expedición de normas tributarias constitucionales y legales, que afectan de manera especial a una persona y hacen que sus cargas económicas y contractuales sean muy gravosas, evento en el cual se habla de la existencia de un “daño especial”¹⁰.

El fundamento de la declaratoria de responsabilidad por la adopción de medidas tributarias es la configuración de un daño antijurídico. Este, como se verá, no se presenta *per se* en los casos en los que desaparece del mundo jurídico la norma que prevé un tributo, pues i) el pago que se hizo en vigencia de aquella se reputaba ajustado a Derecho, comoquiera que la norma se presumía constitucional y, ii) en todo caso, la normativa tributaria¹¹ dispone un mecanismo especial para la devolución de lo pagado en esos casos, de manera que hasta tanto no se haga uso del mismo, y *este sea negado*, no puede afirmarse que el contribuyente haya sufrido perjuicio alguno.

Siendo así las cosas, cabe preguntarse entonces, ¿cuándo en realidad se presenta un daño antijurídico por medidas tributarias?, cuestionamiento que supone hacer una aproximación a la definición del daño antijurídico.

Pues bien, la Constitución Política de 1991 consagró lo que la doctrina ha denominado como la “cláusula general de responsabilidad del Estado”, definida en su artículo 90, según el cual “el Estado responderá patrimonialmente por los daños antijurídicos que le sean imputables, causados por la acción o la omisión de las autoridades públicas”.

En esas condiciones, el daño es la fuente de la responsabilidad del Estado. Hay que precisar, sin embargo, que la Constitución califica el daño fuente de responsabilidad al decir que es de tipo antijurídico, esto es, aquel que el afectado no está en la obligación o el deber de soportar.

No obstante, en el caso del pago de tributos que son posteriormente declarados nulos o inconstitucionales –que es el caso de la tasa objeto de este estudio–, en estricto sentido, no hay daño antijurídico. Lo que sucede es que cuando se niega al contribuyente que tiene derecho a la devolución, esto es, la restitución del dinero pagado, se afecta su patrimonio y se genera de manera paralela un enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado.

De ahí que, en esos casos, en realidad se presenta un pago de lo no debido, tal como se precisará más adelante.

¹⁰ La Doctrina ha dicho sobre el daño especial: “... a veces la administración debe responder por los daños causados por una actividad completamente legítima, tanto desde el punto de vista sustancial como del procedimiento, cuando esos daños pueden ser calificados de especiales. Esta concepción del daño especial se fundamenta en el principio del derecho público de la igualdad de los ciudadanos ante las cargas públicas, según el cual, cuando un administrado soporta las cargas que pesan sobre los demás, nada puede reclamar al Estado; pero si en un momento dado debe soportar individualmente una carga anormal y excepcional, esa carga constituye un daño especial que la administración debe indemnizar” (Rodríguez, 2013, p. 621).

¹¹ Artículos 16 y 11 del Decreto 2277 de 2012; artículos 850 y 863 del Estatuto Tributario Nacional – ETN. El Estatuto Aduanero (Decreto 390 de 2016) en sus artículos 628 a 632 contempla el procedimiento de devolución en materia aduanera, pero en todo caso, tratándose del pago de lo no debido, remite a la regulación del ETN y sus normas reglamentarias.

Adicionalmente, es claro que la sola declaración de inconstitucionalidad o ilegalidad de una norma tributaria no supone la causación de un daño antijurídico; de un lado, porque el pago que se hizo en vigencia de aquella estaba respaldado por la presunción de constitucionalidad o legalidad¹², según sea el caso; y de otra parte, porque si el legislador expresamente previó un mecanismo para la devolución de los tributos, mientras el contribuyente conserve la posibilidad de acudir a dicha herramienta, no puede afirmarse que haya sido afectado de forma definitiva.

La sentencia que declara la inconstitucionalidad o la ilegalidad de una norma tributaria surte efectos de cosa juzgada *erga omnes*. Se trata de una decisión que tiene por finalidad proteger, de manera abstracta, la constitucionalidad o la legalidad, según sea el caso, del ordenamiento normativo. Por eso, para que los efectos de dichas decisiones se concreten en un caso particular, es necesario que exista un acto particular que resuelva la situación del contribuyente.

Es de dicho acto particular que puede predicarse la posible afectación del derecho a

la restitución del contribuyente que pagó la TESA, en la medida en que allí se materializan los efectos de la decisión general de inexequibilidad o ilegalidad en un caso concreto. Solo hasta ese momento, en que se analizan las condiciones particulares del caso, puede establecerse si existe o no un enriquecimiento sin justa causa y en consecuencia, si el contribuyente en realidad tiene derecho a la devolución.

III. Responsabilidad del Estado por el hecho del legislador

La responsabilidad del Estado por medidas legislativas¹³ no ha sido un tema pacífico, toda vez que en él confluyen la expresión soberana del legislador, la teoría de los límites y responsabilidades de los poderes públicos, así como los derechos económicos individuales de los asociados. La tensión derivada del reconocimiento de un Estado que es responsable económicamente por hechos u omisiones de sus agentes, ha sido expresado por el profesor García de Enterría, al señalar que “el principio de legalidad – y su garantía en el recurso contencioso administrativo– y el de responsabilidad patrimonial de los entes públicos constituyen, por ello,

¹² Refiriéndose a la jurisprudencia española que declaró la responsabilidad del Estado Legislador por la adopción de medidas tributarias en diversos temas (recargo fiscal sobre máquinas de juego, impuesto autonómico de carburantes), García de Enterría y Fernández advierten que “si una ley es anulada por el Tribunal Constitucional, corresponde a éste fijar el alcance de su decisión, a la que puede dar efectos pro futuro, conservando, por lo tanto, los que se hubieren producido con anterioridad a la Ley censurada. (...) Hay, pues, que estar a lo que en cada caso resuelva el Tribunal al declarar la inconstitucionalidad de la Ley de que se trate. (...)”

“Tampoco pueden revisarse los actos administrativos que hubieren quedado firmes porque la declaración de inconstitucionalidad de una Ley no determina sin más la nulidad de pleno derecho de todos los actos dictados en aplicación de la misma con anterioridad a ella. No existe una suerte de “supernulidades”...”. (García de Enterría, Fernández, 2013, pp. 428-429).

¹³ Para analizar la responsabilidad patrimonial del Estado por leyes inconstitucionales desde una visión de Derecho comparado, especialmente del caso español, ver entre otros: Ahumada Ruíz (2001). De igual manera, ver: Garrido Falla (1989).

los dos grandes soportes estructurales del Derecho Administrativo, cuyo equilibrio, amenazado siempre por el peso inicial de las prerrogativas del Poder, depende, justamente de su correcto juego” (García de Enterría, Fernández, 2013, p. 370).

Sea de ello lo que fuere, lo cierto es que no queda duda de que el reproche sobre la conducta de los poderes públicos también puede recaer sobre la actividad del legislador, pues aunque se trata de un ejercicio soberano y democrático, desarrollado sobre la base de la representación de la voluntad del pueblo, no es menos cierto que está sometido al cumplimiento de los postulados constitucionales, y que, eventualmente, su desconocimiento puede generar daños a los particulares.

Además, no hay que perder de vista que la posibilidad de solicitar indemnización por la actividad del legislador fue consagrada expresamente en algunos artículos constitucionales relacionados con temas como: expropiación –artículo 58, establecimiento de monopolios –artículo 336– y actividades estratégicas o de servicios públicos –artículo 365–. A estos supuestos debe adicionarse la cláusula general de responsabilidad del Estado –artículo 90–, que complementa las demás situaciones de las que se podría derivar responsabilidad por hechos legislativos.

A. Responsabilidad del Estado legislador por la creación de la TESA: jurisprudencia del Consejo de Estado

El Consejo de Estado, máximo órgano de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, se ha pronunciado en punto a la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador en diversas ocasiones. Particularmente, en el caso de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros pueden destacarse las siguientes posturas:

En términos generales, puede indicarse que la Sección Primera ha mantenido una posición uniforme sobre el tema, mientras que las subsecciones de la Sección Tercera han oscilado entre dos posturas disímiles que dieron paso a que Sala Plena de la Corporación, en sentencias del año 2018, se pronunciaran sobre el mismo. Por su parte, la Sección Cuarta, aunque no se ha referido de manera directa sobre el tema¹⁴, ha dejado ver su posición a través de sentencias de tutela en las que analiza las decisiones de la Sección Tercera. A continuación se presentan los aspectos más destacados de dichas posiciones jurisprudenciales:

1. La Sección Primera del Consejo de Estado desde el año 2008 ha conservado una línea pacífica¹⁵ que se mantiene hasta la

¹⁴ Porque de acuerdo con la distribución de competencias del Consejo de Estado (Art. 13 del Acuerdo 58 de 1999), es la Sección Primera la que conoce de los conflictos relativos a tasas.

¹⁵ En ese sentido, se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: Sentencia del 19 de mayo de 2014, Radicado n°. 13001-23-31-000-2003-00037-02, C.P. María Claudia Rojas Lasso, sentencia del 28 de abril de 2011, Radicado n°. 13001-23-31-000-2003-90018-01, C.P. María Elizabeth García González, sentencia del 20 de junio de 2012, Radicado n°. 25000-23-27-000-2003-02081-01, C.P. María Claudia Rojas Lasso, sentencia del 27 de abril de 2016, Radicado n°. 76001-23-31-000-2004-00298-01, C.P. Roberto Augusto Serrato Valdés.

fecha y que en términos generales establece, con respecto a la devolución de la TESA, que las situaciones jurídicas acaecidas antes de la declaratoria de inexequibilidad se presumen legales y deben mantenerse, considerando que la Corte Constitucional no estableció efectos retroactivos a la declaratoria de inconstitucionalidad realizada en la sentencia C-992 de 2001. Por lo tanto, ha negado el derecho a la devolución.

2. La jurisprudencia de la Sección Tercera, al hacer referencia a la responsabilidad extracontractual del Estado por el hecho del legislador, no ha sido uniforme con respecto a la configuración del daño antijurídico producto de la declaratoria de inconstitucionalidad de las leyes. Las tesis podrían agruparse, en términos generales en dos corrientes, así:

i) Primera tesis de la Sección Tercera: las decisiones de inexequibilidad tienen efectos hacia el futuro, a menos que la Corte Constitucional fije los efectos en el tiempo de sus pronunciamientos. En consecuencia, para el caso de la TESA, no se presenta un daño antijurídico por los pagos realizados entre la expedición de la Ley 633 de 2000 y la declaratoria de inexequibilidad de sus artículos 56 y 57, toda vez que los mismos se aplicaron bajo la presunción de legalidad de las normas¹⁶. En estos casos, ha negado las pretensiones indemnizatorias.

En esa tesis se destaca la sentencia del 24 de octubre de 2013 de la Subsección C¹⁷, que negó las pretensiones bajo los siguientes argumentos: a) la Corte Constitucional es la competente para fijar los efectos en el tiempo de sus pronunciamientos y, en el caso de la sentencia C-992 de 2001, no estableció efectos retroactivos a la declaratoria de inconstitucionalidad, b) considerando lo anterior, no se configuró un daño antijurídico, puesto que los hechos demandados encontraban respaldo en normas que se presumían legales al momento de su aplicación.

ii) Segunda tesis de la Sección Tercera: si bien la Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 2001 no moduló los efectos de su fallo, no es menos cierto que dicho pronunciamiento puso en evidencia la falla del servicio en que incurrió el legislador, toda vez que los pagos realizados por concepto de la TESA se fundamentaron en una norma declarada inexecutable.

Un ejemplo de esta segunda tesis jurisprudencial se evidencia en el pronunciamiento del 26 de marzo de 2014, de la Subsección C¹⁸, en el que se declaró la responsabilidad patrimonial de la Nación – Congreso de la República por falla en el servicio, con motivo de la expedición de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 declarados inconstitucionales. Si bien se reconoció que la

¹⁶ Esta tesis fue desarrollada inicialmente por el Consejero Jaime Orlando Santofimio Gamboa y de ella dan cuenta las siguientes sentencias dictadas por aquel: sentencia del 20 de octubre de 2014, Radicado n°. 25000-23-26-000-2003-00204-01(29355), sentencia del 24 de octubre de 2013, Radicado n°. 25000-23-26-000-2003-00200-01(26690) y sentencia del 3 de noviembre de 2016, Radicado n°. 25000-23-26-000-2003-00284-02(30580), entre otras.

¹⁷ Radicado n°. 25000-23-26-000-2003-00200-01(26690). C.P. Jaime Orlando Santofimio Gamboa.

¹⁸ Radicado n°. 25000-23-26-000-2003-00175-01(28741). C.P. Enrique Gil Botero.

Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 2001 no moduló los efectos de su fallo, se consideró que la declaratoria de inexequibilidad puso en evidencia la falla del servicio en que incurrió el legislador, toda vez que los pagos realizados por concepto de la TESA, se fundamentaron en normas contrarias a la Constitución.

En esta sentencia se afirma que la declaratoria de inconstitucionalidad de las normas, con efectos hacia el futuro, no impide la reparación del daño ni la existencia de responsabilidad del legislador, toda vez que es preciso diferenciar entre las situaciones consolidadas bajo las normas que se presumían legales, y la posibilidad para el administrado que se vio afectado con la norma declarada inexequible, de solicitar ante el juez de lo contencioso administrativo el resarcimiento de los perjuicios. En sentir de la Sala, un razonamiento contrario implicaría legitimar los efectos dañinos producidos por la norma inconstitucional.

Dijo además, que a) a partir de la declaratoria de inconstitucionalidad de una norma, el administrado tiene conocimiento de la antijuridicidad y por ende, de la consecuente falla en el servicio del Estado-legislador. Es desde dicho momento que es posible demandar la responsabilidad patrimonial extracontractual, y b) se diferencia entre la constitucionalidad o inconstitucionalidad y

los elementos estructurantes del daño antijurídico. Es decir, la lesión para el administrado se produce desde la expedición de una ley que es inconstitucional, que tiene vicios de validez.

Cabe destacar que contra esta sentencia se presentó acción de tutela que resolvió la Sección Cuarta en primera instancia y la Sección Quinta en segunda instancia, en las que se dejó sin efecto el fallo de la Sección Tercera, ordenando proferir una nueva decisión¹⁹.

iii). En la sentencia de tutela dictada el 7 de abril de 2016²⁰, que dejó sin efectos la sentencia anterior (Exp. 28714) y ordenó proferir una nueva decisión, la Sección Cuarta del Consejo de Estado reiteró la tesis de inexistencia del daño antijurídico, y en punto al mecanismo de restitución de tributos, precisó:

... si el legislador previó el mecanismo de las devoluciones para que los contribuyentes acudan a aquel cuando estimen que existe causa para ello, frente a la nulidad o inexequibilidad de una norma, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho *es la única acción procedente para obtener la reparación íntegra del daño*, cuando la administración ha negado la devolución.

En general, los fundamentos de la decisión fueron: a) la presunción de constituciona-

¹⁹ En el nuevo fallo de la Sección Tercera, la Sala se inhibió para conocer sobre las pretensiones de la demanda, considerando que las reclamaciones por el pago de lo no debido o en exceso por concepto de obligaciones tributarias o aduaneras, debía realizarse a través de un procedimiento administrativo que finaliza con la expedición de un acto administrativo o con el silencio de la administración y, en consecuencia, el medio de control adecuado para solicitar la nulidad y reparación por los daños causados es la nulidad y restablecimiento del derecho. En el caso concreto, la accionante reclamó directamente ante la jurisdicción sin haber reclamado previamente ante la administración.

²⁰ Radicado n°. 11001-03-15-000-2014-02171-00(AC). C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

lidad de la ley hasta el momento en que se declara inexecutable, b) el daño que se genera con el pago de un tributo es jurídico, en razón a las normas constitucionales que autorizan a financiar los gastos del Estado, c) en los términos del artículo 45 de la Ley 270 de 1996, las sentencias de inexecutable tienen efectos a futuro, d) el juez de la reparación directa no está facultado para decidir sobre los efectos de las sentencias de constitucionalidad, pues es asunto del resorte de la Corte Constitucional, e) es contradictorio señalar que la DIAN actuó en Derecho al recaudar el tributo pero que el contribuyente sufrió un daño antijurídico al momento de pagarlo, y f) el ordenamiento consagró un mecanismo para obtener la devolución de lo pagado por concepto de la TESA.

En ese orden, para la Sección Cuarta en el caso de la TESA no hay daño antijurídico y por lo tanto no hay lugar a que se declare responsable al Estado. No obstante, sí hay derecho a la devolución, por la existencia de un pago de lo no debido, que debe tramitarse por las vías ordinarias fijadas por el legislador para el efecto.

iv). Finalmente, la Sala Plena de lo Contencioso Administrativo resolvió por importancia jurídica el tema objeto de debate en pronunciamientos del año 2018²¹. En dicha oportunidad, delimitó los problemas jurídicos a dos aspectos, a saber, la *aptitud de la demanda de reparación directa* y, el *juicio de responsabilidad y el daño*.

Sobre el primer aspecto estableció que, si bien el ordenamiento jurídico consagró una vía para solicitar la devolución de lo pagado en exceso y el pago de no debido por concepto de obligaciones aduaneras o tributarias, este hecho no desvirtúa la aptitud sustantiva de la demanda de reparación directa, para solicitar la indemnización por los eventuales daños causados por el pago de la TESA. Lo anterior considerando, entre otros argumentos, que lo que se pretende es la indemnización por un daño antijurídico que implica un juicio de responsabilidad y su imputabilidad a la demandada, esto es, al Congreso de la República. En otras palabras, que una cosa es la devolución de la tasa, que se hace por los mecanismos del ETN, y otra, la indemnización derivada del daño eventualmente causado²².

Por otra parte, respecto del juicio de responsabilidad, la Sala Plena determinó 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”.

Es decir, deben considerarse la declaratoria de inconstitucionalidad y sus efectos, para determinar la antijuridicidad de los daños causados por las normas declaradas inexecutable. En otras palabras, el criterio de antijuridicidad se funda en los efectos de

²¹ Sentencias del 13 y 21 de marzo de 2018. Radicados n.º. 25000-23-26-000-2003-00208-01 (28769) (II) y n.º 25000-23-26-000-2003-00206-01(29352) (II), respectivamente, C.P. Danilo Rojas Betancourth.

²² Esta conclusión, como se verá más adelante, supone una doble reparación y desconoce el hecho de que la obligación dineraria que le subyace al pago del tributo, se repara en los términos expresamente fijados por el legislador, esto es, mediante su devolución y el reconocimiento de intereses.

la sentencia proferida por la Corte Constitucional.

Bajo estas consideraciones, se concluyó que la accionante no había demostrado que el pago de la TESA, durante la vigencia de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000, le ocasionara un daño en los términos del artículo 90 constitucional.

Varias consideraciones merece a efectos de escrito la jurisprudencia del Consejo de Estado en punto a la devolución de la TESA:

En primer lugar, es notoria la disparidad de posiciones en las diferentes Secciones de la Corporación, situación que permanece aún después de los pronunciamientos de unificación. Repárese en que las sentencias de unificación fueron claras en el sentido de que sí es admisible la reparación directa en el caso de la devolución de la TESA, pues a través de este medio se persigue la indemnización de perjuicios ocasionados con su creación y cobro, más allá de la mera devolución.

Dicha posición, desde la perspectiva del presente estudio, desconoce el hecho de que los perjuicios que eventualmente puede sufrir el contribuyente se concretan en la indisponibilidad del dinero, y esa circunstancia es reconocida por el ETN, por lo que este ordena el pago de intereses corrientes y moratorios junto a la devolución del dinero. De esa manera se indemniza, si así quiere llamársele, al contribuyente afectado por el pago de lo no debido.

De otra parte, llama la atención el hecho de que la posición de la Sección Primera del Consejo de Estado difiera de la sostenida por la Sección Cuarta, pues aunque por razones

de reparto de competencia, la primera conoce de los debates generados por las tasas, no lo es menos que estas últimas, en su calidad de tributos, se rigen por las mismas disposiciones que los impuestos y contribuciones de los que conoce la segunda, y en esa medida, el tratamiento debería ser el mismo.

En ese orden, resulta necesario que la Sección Primera revise su posición en punto a la configuración de un pago de lo no debido en el caso de la TESA, y a los efectos que se derivan de dicha figura, en particular, el hecho de que no pueda hablarse de una situación jurídica consolidada si no ha transcurrido el término de prescripción de 5 años.

Otro aspecto a destacar es el hecho de que si bien la juridicidad del pago de la TESA, en los términos de las sentencias de unificación del Consejo de Estado, impide la configuración de responsabilidad extracontractual del Estado legislador, ese mismo concepto no impide que se pueda hablar la de la existencia de un pago de lo no debido, pues bajo esta figura, el pago fue constitucional en su momento, pero posteriormente se tornó inconstitucional, y dicha inconstitucionalidad puede dar derecho a la devolución de la tasa, si se está ante una situación jurídica indefinida, tal como pasa a explicarse en el siguiente acápite.

IV. Pago de lo no debido en materia tributaria

Según Valencia Zea (1998, p. 318), el pago indebido o *condictio indebiti* se genera cuando i) el deudor, creyendo que debe, paga una prestación ii) a la que no estaba obligado, iii) por causa de un error, esto es, bajo el convencimiento de que la obligación existe.

En idéntico sentido, la Doctrina extranjera enseña (Ripert y Boulanger, s.f., p. 245), que, como todo pago supone una deuda, aquello que se ha pagado sin deberse, ha sido pagado sin causa.

El artículo 1524 del Código Civil reconoce esa condición, al consagrar que “no puede haber obligación sin una causa real y lícita”. El pago de lo no debido hace parte de los denominados *cuasi contratos* a los que se refiere el Código Civil en su artículo 2302²³ y ss., con la salvedad de que cuando se aplica esta figura en materia tributaria, no es la falta de acuerdo de voluntades la que lo genera, sino la inexistencia de norma que consagre la obligación, la inconstitucionalidad o ilegalidad de esta, declarada por el juez competente, o el error del contribuyente al hacer un pago al que no está obligado.

Tratándose de obligaciones tributarias, no es solo el error de hecho o de derecho del contribuyente el que genera el pago de lo no debido. También se configura cuando el fundamento legal de la obligación tributaria desaparece, evento en el cual la jurisprudencia se refiere a la existencia de “pago de lo no debido sobreviniente”.

En ese orden de ideas, una definición del indebido tributario puede ser la siguiente: es aquel pago que carece de causa legal, bien sea porque no existe norma que imponga el tributo, o porque el contribuyente no se

encuentra en los supuestos fácticos de causación del gravamen, o bien porque el fundamento legal de la obligación desaparece, lo que puede pasar, *vg.*, cuando la disposición normativa que fija el impuesto es objeto de estudio de constitucionalidad o legalidad y es anulada o declarada inconstitucional, total o parcialmente.

Así las cosas, el pago de lo no debido se deriva directamente del proceder errado del contribuyente, del legislador, o de la administración, por error de hecho o de derecho, según el caso.

El derecho a la devolución surge de la falta de causa legal para el pago y el correlativo enriquecimiento sin justa causa que se configura en esos eventos, pues el Estado recibe un dinero que no tiene fundamento, bien sea porque nunca existió la obligación de hacer el pago, o porque la causa o fundamento de la obligación desapareció, antes de que se configurara una situación jurídica consolidada.

En el caso del pago de tributos que posteriormente son declarados nulos o inconstitucionales, la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha establecido las siguientes pautas o criterios²⁴:

- El pago de lo no debido “puede derivar de las providencias judiciales que anulan actos generales, que en su momen-

²³ “Artículo 2302. DEFINICIÓN DE CUASICONTRATO. Las obligaciones que se contraen sin convenición, nacen o de la ley o del hecho voluntario de las partes. Las que nacen de la ley se expresan en ella”.

²⁴ Ver la sentencia dictada en el proceso 20757, el 26 de julio de 2017, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En este proceso se declaró la nulidad parcial de los actos que negaron la devolución del Impuesto de Industria y Comercio pagado por el demandante, y que se vio afectado por el pago de lo no debido a consecuencia de la declaratoria de nulidad del Acuerdo Municipal que gravaba con ICA una actividad que por ley, no causaba el gravamen. Allí, la Sección Cuarta hizo un breve recuento de las condiciones de procedencia del pago de lo no debido.

to, sustentaron el pago realizado por el contribuyente”. En otras palabras, la nulidad del acto general determina la ausencia de la obligación, y le da derecho al contribuyente a reclamar la devolución²⁵.

- Existe un pago de lo no debido si se trata de situaciones jurídicas no consolidadas, pues las sentencias de constitucionalidad y nulidad de actos tributarios generales tienen efectos a partir de su expedición y, por lo tanto, afectan las situaciones que se encuentren pendientes de definición²⁶.
- La situación del contribuyente no se define hasta tanto finalice el término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002, el cual es de 5 años²⁷. Todo, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 11 y 16 del Decreto 2277 de 2012²⁸.
- No es necesario que el contribuyente corrija su declaración para solicitar la devolución del pago de lo no debido, porque así no fue previsto por el legislador. La procedencia del pago de lo no debido está sujeta a que la petición

se haga en el término de ley y se haya realizado el pago afectado por el fenómeno del pago de lo no debido²⁹.

- La presentación de la petición de devolución suspende el término de prescripción, hasta que esta se decida de manera definitiva, “lo cual ocurre cuando los actos que deciden sobre la misma adquieren firmeza, o en caso de haber acudido a la jurisdicción, con la ejecutoria de la providencia que resuelve sobre la legalidad de los actos que niegan (total o parcialmente) el reintegro³⁰”.
- La procedencia de la devolución está sujeta a la demostración efectiva de la realización del pago, pues ese es el supuesto que da lugar al enriquecimiento sin justa causa y el correlativo perjuicio al contribuyente³¹.
- La devolución debe hacerse con reconocimiento de intereses corrientes y moratorios, en los términos de los artículos 850 y 863 del ETN³².

Visto desde esa perspectiva, consideramos que el pago de lo no debido se erige como la figura procedente para pedir la devolución de la TESA, habida cuenta de que el derecho

²⁵ “Pago de lo no debido sobreviniente”. Cfr. sentencia de 5 de julio de 2018. Exp. 21892. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁶ Al respecto ver la sentencia del 29 de junio de 2017, Exp. 21273. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁷ Ver, entre otras, las sentencias proferidas en los expedientes 20662 y 20796, de agosto 3 y febrero 18 de 2016, respectivamente. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁸ Por el cual se reglamenta parcialmente el procedimiento de gestión de las devoluciones y compensaciones y se dictan otras disposiciones.

²⁹ Ver sentencia del 1 de junio de 2017. Exp. 20682. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰ Ver nota 25.

³¹ Ver nota 25.

³² Ver nota 25.

a la restitución tiene fundamento en razones de justicia, particularmente en la figura del enriquecimiento sin justa causa. En este caso no hay responsabilidad del Estado, sencillamente porque de la actuación del legislador, e incluso, de la administración tributaria que recaudó la tasa, *no puede predicarse antijuridicidad*, comoquiera que el obrar de ambos se hizo en ejercicio del poder tributario y se reputó constitucional hasta la fecha en que la Corte Constitucional profirió la sentencia C-992 de 2001.

Por el contrario, el pago de lo no debido, fundado –se repite– en razones de justicia y enriquecimiento sin justa causa, sí permitiría restituir el gravamen que es improcedente desde su nacimiento o en un momento posterior, pues si no hay causa para su pago, no hay título que legitime su conservación por parte del Estado. Todo, salvo que se trate de una situación jurídica consolidada, pues en ese caso el paso del tiempo habrá definido el derecho del Estado, precisamente, a conservar el recurso fiscal.

De las características del pago de lo no debido, extraídas de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, surge una conclusión importante a efectos de justificar la procedencia de dicha figura como medio de reparación o restablecimiento del derecho: el pago de lo no debido sí tiene un componente indemnizatorio, representado en el pago de intereses corrientes y moratorios.

Esa última conclusión desvirtúa los cuestionamientos formulados por quienes defienden la idea de que es necesario que a través de la declaratoria de responsabilidad extracontractual del Estado se indemnice el

“daño” presuntamente causado con la TESA, pues no es suficiente con la mera devolución para reparar al contribuyente afectado. Los desvirtúa porque queda claro que la reparación que supone el pago de lo no debido es integral y no requiere de indemnizaciones adicionales.

El recuento de las características del pago de lo no debido también revela que se trata de un procedimiento cuidadosamente regulado, a diferencia de lo que ocurre en otras materias. Ello, en razón del carácter especial de los recursos fiscales, y la finalidad de financiamiento que se les otorga a estos, de la que se habló en el acápite I de este escrito. Si el legislador se ocupó de regular de manera especial esa materia, no hay lugar a que vía jurisprudencial se pretenda imponer un régimen de devolución distinto, pues la obligación tributaria y todo lo relativo a ella (incluyendo su devolución) es un aspecto sometido a reserva de ley.

V. Vías procesales para pedir la devolución de la TESA en la jurisdicción colombiana

La acción judicial contencioso administrativa permite preservar la constitucionalidad y legalidad del ordenamiento normativo, en términos abstractos o generales, así como pedir el restablecimiento de los bienes jurídicos afectados por las disposiciones normativas, los hechos, las operaciones y las omisiones de la administración pública.

Desde esa última perspectiva, cuando una persona cree que se han lesionado los bienes jurídicos tutelados por el ordenamiento constitucional y legal, acude a la administración de justicia a través del ejercicio de

la acción judicial, elevando la pretensión que según el origen o fuente de la afectación corresponda (esto es, nulidad y restablecimiento del derecho si se trata de actos administrativos, reparación directa si se trata de operaciones, actos, hechos u omisiones, por citar solo unos ejemplos).

Tratándose del pago de tributos, es común encontrar que en sede judicial se debata la legalidad de un acto administrativo en el que la administración crea, modifica o extingue una situación jurídica atinente a la configuración de la obligación tributaria, su cumplimiento sustancial y formal, su cobro y las condiciones en que se ejerció la facultad fiscalizadora y sancionadora, entre otros aspectos.

También se han presentado discusiones en torno a la posibilidad de que sea una *actuación* del Estado –y no un acto administrativo–, *vg.* la expedición de una ley, la que afecte un derecho del contribuyente, tal como ocurre en el caso objeto de estudio.

Esa dualidad de pretensiones se evidencia en el caso de la devolución de lo pagado por concepto de la TESA, la cual es solicitada por dos vías procesales:

La primera es procurar la devolución ante la administración de impuestos, y demandar el acto administrativo en el que aquella niega la devolución, en sede de nulidad y restablecimiento del derecho, partiendo de la existencia de un pago de lo no debido.

La segunda, mediante el ejercicio del medio de control de reparación directa, con fundamento en la existencia de un daño antijurídico, causado por el presunto actuar irregular del legislador en la expedición de las normas que crearon la tasa.

A. La nulidad y restablecimiento del derecho y la reclamación previa ante la administración tributaria. Características

En principio, cuando una ley o acto administrativo general, que impone una carga tributaria-aduanera, desaparece del ordenamiento normativo por ser contraria a la Constitución o la ley, es necesario que el contribuyente acuda a la administración con el fin de obtener la devolución del tributo indebidamente pagado.

Lo anterior es posible, siempre que no se trate de una situación jurídica consolidada, pues así lo impone el principio de seguridad jurídica.

La solicitud está regulada por lo dispuesto en el Decreto 2277 de 2012 (arts. 11, 16, 17 y 20) y el ETN (arts. 855, 850 y 863), y por las disposiciones especiales del Estatuto Aduanero (arts. 628 a 632) si se trata del pago de obligaciones aduaneras efectuado “sin existir una operación de comercio exterior u obligación aduanera que lo justifique³³”. De acuerdo con estas normas, del procedimiento de devolución se destaca lo siguiente:

- El término para solicitarla es de 5 años.

³³ Artículo 629 del Estatuto Aduanero (Decreto 390 de 2016).

- La solicitud debe indicar el número y fecha de los recibos de pago³⁴ y presentarse en la Dirección Seccional en la que se hizo el pago a reclamar.
- La Administración tiene un término de 50 días hábiles para decidir sobre la devolución.
- Previamente, la Administración puede compensar los dineros a devolver con otras deudas fiscales (tributarias o aduaneras).

Una vez el contribuyente ha solicitado la devolución del dinero, la Administración puede: a) conceder la petición, y proceder al reintegro en los términos del Estatuto Tributario, o b) negar la solicitud mediante acto administrativo particular, susceptible de ser demandado ante la jurisdicción contenciosa en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho.

El medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho es definido por el artículo 138 del CPACA, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 138. NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO. Toda persona que se crea lesionada en un derecho subjetivo amparado en una norma jurídica, podrá pedir que se declare la nulidad del acto administrativo particular, expreso o presunto, y se le restablezca el derecho; también podrá solicitar que se le repare el daño. La nulidad procederá por las mismas causales establecidas en el inciso segundo del artículo anterior.

Igualmente podrá pretenderse la nulidad del acto administrativo general y pedirse el restablecimiento del derecho directamente violado por este al particular demandante o la reparación del daño causado a dicho particular por el mismo, siempre y cuando la demanda se presente en tiempo, esto es, dentro de los cuatro (4) meses siguientes a su publicación. Si existe un acto intermedio, de ejecución o cumplimiento del acto general, el término anterior se contará a partir de la notificación de aquel”.

De esa definición y el desarrollo jurisprudencial y doctrinal de la figura, pueden sintetizarse sus principales características, así:

Finalidad: es el instrumento procesal para revisar la legalidad de los actos administrativos y determinar el perjuicio que estos causan a los particulares. En el caso de la devolución del pago de lo no debido, esa finalidad se concreta en el examen del acto que negó (total o parcialmente) el reintegro de la obligación tributaria pagada sin que existiera fundamento legal para ello.

Efectos: cuando el juez encuentra que el acto cuestionado es contrario al ordenamiento jurídico, debe declarar su nulidad y ordenar el restablecimiento del derecho afectado con su expedición. La nulidad del acto particular o del acto general con efectos particulares se retrotrae al momento mismo de su expedición.

La restitución de los derechos afectados, en el caso del pago de lo no debido, se con-

³⁴ Para las obligaciones aduaneras, el artículo 630 del Estatuto Aduanero establece algunos requisitos especiales según el tipo de tributo a devolver.

creta en la devolución de los dineros pagados sin causa legal, más los intereses corrientes y de mora que ordena el artículo 863 del ETN, en armonía con el artículo 850 ib.

Requisitos procesales: se concretan en la presentación de la demanda antes del vencimiento del término de caducidad, que es de cuatro (4) meses contados a partir de la notificación del acto que pone fin a la actuación administrativa y el agotamiento de los recursos de sede administrativa³⁵.

Fundamento de la nulidad: en términos generales, la nulidad procede cuando el acto demandado i) haya sido expedido con infracción de las normas en que debería fundarse, ii) sin competencia, iii) en forma irregular, iv) con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, v) mediante falsa motivación, o vi) con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió³⁶.

Si se acredita la procedencia del derecho a la devolución, el juez contencioso anulará dicho acto y ordenará el reintegro del tributo, con los intereses corrientes y de mora correspondientes, así:

i) Intereses corrientes desde la fecha de notificación del último acto administrativo que niega la devolución, hasta la ejecutoria de la sentencia e ii) intereses moratorios, desde el vencimiento del término para devolver, hasta la fecha en que se realice el pago.

Los intereses corrientes se liquidan a la tasa bancaria corriente certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia, y los moratorios se liquidan diariamente a la tasa de usura vigente determinada por la Superintendencia Financiera de Colombia para las modalidades de crédito de consumo, menos dos (2) puntos³⁷.

B. Reparación directa por el “daño antijurídico” ocasionado con el pago de la TESA

Con fundamento en la cláusula de responsabilidad fijada en el artículo 90 de la Carta Política, el CPACA dispone que la finalidad del medio de control de reparación directa es obtener del Estado la reparación del daño antijurídico producido por la acción u omisión de sus agentes.

Así mismo, que el Estado debe responder, entre otras, cuando la causa del daño sea un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de inmueble por causa de trabajos públicos o por cualquiera otra causa imputable a una entidad pública o a un particular que haya obrado siguiendo una expresa instrucción de esta.

En ese orden, la reparación directa es la herramienta procesal para reparar el daño antijurídico causado por el actuar o la omisión de la administración o de los particulares

³⁵ Artículos 164 y 161 del CPACA.

³⁶ Artículo 137 del CPACA.

³⁷ Artículos 864 y 635 del ETN. En materia aduanera también se aplican estas disposiciones por remisión que hace el artículo 632 del Estatuto Aduanero.

en cumplimiento de funciones públicas. De manera que, supone un juicio de determinación de responsabilidad extracontractual del Estado.

Concretamente, dispone el artículo 140 del CPACA:

Artículo 140. Reparación directa. En los términos del artículo 90 de la Constitución Política, la persona interesada podrá demandar directamente la reparación del daño antijurídico producido por la acción u omisión de los agentes del Estado.

De conformidad con el inciso anterior, el Estado responderá, entre otras, cuando la causa del daño sea un hecho, una omisión, una operación administrativa o la ocupación temporal o permanente de inmueble por causa de trabajos públicos o por cualquiera otra causa imputable a una entidad pública o a un particular que haya obrado siguiendo una expresa instrucción de la misma.

Las entidades públicas deberán promover la misma pretensión cuando resulten perjudicadas por la actuación de un particular o de otra entidad pública.

En todos los casos en los que en la causación del daño estén involucrados particulares y entidades públicas, en la sentencia se determinará la proporción por la cual debe responder cada una de ellas, teniendo en

cuenta la influencia causal del hecho o la omisión en la ocurrencia del daño.

Requisitos procesales: se concretan en la presentación de la demanda antes del vencimiento del término de caducidad, que es de dos (2) años contados a partir del día siguiente al de la ocurrencia de la acción u omisión causante del daño, o de cuando el demandante tuvo o debió tener conocimiento del mismo si fue en fecha posterior y siempre que pruebe la imposibilidad de haberlo conocido en la fecha de su ocurrencia.

En el caso bajo estudio, el término se contaría a partir de la ejecutoria de la sentencia C-992, fecha a partir de la cual, el contribuyente tuvo conocimiento de la inexequibilidad de la tasa³⁸.

Efectos: si se acredita la existencia de responsabilidad extracontractual del Estado y se descarta algún elemento que enerva la responsabilidad—culpa exclusiva de la víctima, hecho de un tercer, fuerza mayor o caso fortuito—, el juez debe ordenar la reparación de los perjuicios, según lo que se pruebe.

En el caso de la TESA, por lo general, la Sección Tercera del Consejo de Estado ha condenado al Congreso de la República al pago de perjuicios materiales, representados en daño emergente—el dinero pagado por concepto de la tasa, cifra que es actualizada—y en lucro cesante—intereses sobre las sumas previamente indexadas—³⁹. Sin embargo,

³⁸ Ver la sentencia del 9 de abril de 2014, dictada por la Sección Tercera del Consejo de Estado en el proceso n°. 28811. En dicha providencia se precisó que el cálculo de la caducidad en este caso, debía hacerse así.

³⁹ Ver las sentencias dictadas en los procesos n°. 30170 (13/01/2015), n°. 31175 (16/07/2015), n°. 26692 (13/05/2015), n°. 29601 (16/07/2015), n°. 28811 (9/04/2014) y n°. 28446 (29 de abril de 2015).

otros perjuicios, relacionados con el costo de oportunidad del dinero pagado, también pueden ser objeto de indemnización.

VI. Medio procesal idóneo para solicitar la devolución de la TESA

Al inicio nos cuestionamos los fundamentos de la devolución de la TESA, esto es, si el derecho a la restitución se derivaba *directamente* de la declaratoria de inconstitucionalidad de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000 y, si no era así, entonces cuál era el sustento de ese derecho, interrogante que supuso establecer cómo se proyectaba en el caso particular de cada contribuyente la inconstitucionalidad del tributo.

Después de ver que la responsabilidad del Estado por el hecho del legislador se funda en la configuración de un daño antijurídico, y que la antijuridicidad se presenta cuando el afectado no está en la obligación de soportar los efectos dañinos de la actuación de la Administración, se puede concluir que en el caso de la TESA no hay tal. Todo, porque mientras se hicieron los pagos, la tasa se reputaba constitucional, condición que mantuvo hasta que la Corte Constitucional la declaró inexecutable, en una decisión que no tiene efectos retroactivos.

La inexistencia de responsabilidad no supone que se desconozcan los efectos adversos que el pago de la TESA produjo en los contribuyentes. Lo que implica es que se indaguen las verdaderas razones por las que debe hacerse la devolución de la tasa, que no son otras que la aplicación del principio de justicia y la figura del enriquecimiento sin justa causa, ambas, fundamento del pago de lo no debido.

De ahí que sea precisamente el pago de lo no debido, el fundamento de la devolución.

Dicha figura —el pago de lo no debido— fue concebida expresamente por el legislador tributario como el mecanismo para la devolución de los tributos que carecen de causa legal, bien sea desde su inicio, o de manera sobreviniente. Por lo tanto, hasta tanto no se haga uso de la misma, no puede decirse que el contribuyente ha sufrido un daño. Solo cuando en efecto haya ejercido la posibilidad que le concede la ley de pedir a la administración la devolución de la TESA, y esta ha negado la restitución, se concreta la afectación.

Eso supone que es el acto administrativo emitido por la administración en respuesta a la solicitud de devolución presentada por el contribuyente el que concreta los efectos dañinos de la inconstitucionalidad de la tasa en cada caso particular. Si eso es así, entonces el medio procesal para pedir la reparación es el de nulidad y restablecimiento del derecho, instituido para juzgar la legalidad de los actos administrativos de carácter particular.

A. Improcedencia del medio de control de reparación directa

En el caso de la devolución de la Tasa Especial de Servicios Aduaneros —se repite—, no puede hablarse de la existencia de un daño antijurídico y de la configuración de responsabilidad extracontractual del Estado por la mera declaratoria de inexecutable de la norma que autorizó su cobro.

Eso es así porque, tal como se precisó antes, los pagos realizados en vigencia de los artículos 56 y 57 de la Ley 633 de 2000

no tienen la condición de antijurídicos, toda vez que los contribuyentes estaban legítimamente obligados a realizar tales erogaciones; en otras palabras, se encontraban en la obligación legal de soportar la carga impositiva.

Lo anterior, en la medida en que las obligaciones tributarias tienen fundamento en el deber constitucional de colaborar con las cargas públicas, y que, en materia de creación de impuestos, se ha dicho que el legislador goza de amplia configuración legislativa. De ahí que los tributos impuestos por la ley se reputen válidos y exigibles hasta tanto no se declare su inconstitucionalidad.

No puede perderse de vista que la declaratoria de inconstitucionalidad tiene efectos a futuro, pues esos son los efectos que la ley le atribuye. Solo en aquellos eventos en que la Corte Constitucional disponga de manera expresa darles otros efectos a sus fallos, se predica una consecuencia distinta.

Es lo que se conoce como modulación de los efectos de la sentencia, y tiene lugar cuando la Corte advierte que, por razones de eficacia, es necesario otorgar efectos retroactivos o ultractivos a sus decisiones. Es frecuente que la Corte haga uso de dicha figura en los casos en que considera pertinente dar claridad acerca de los efectos de

la inconstitucionalidad de una norma, pues no tiene restricciones para hacerlo⁴⁰. Por eso, cuando no acude a la modulación debe concluirse que lo hace de manera voluntaria.

Además, como se precisó antes, tratándose de la devolución de gravámenes afectados por una especie de inconstitucionalidad o ilegalidad sobreviniente, existe un mecanismo especial definido por el legislador para pedir la restitución de lo pagado, que consiste en solicitar a la administración tributaria el reintegro de los dineros pagados, de manera que el daño se concreta cuando, a pesar de tener derecho a la devolución, la Administración niega la solicitud.

La solicitud, como toda petición, provoca un pronunciamiento de la Administración que se manifiesta en un acto administrativo, bien sea expreso o ficto. Es dicho acto, cuando niega total o parcialmente la devolución, el que concreta los efectos de la declaratoria de inexequibilidad en el caso concreto del contribuyente.

En otras palabras, es el acto administrativo particular que niega al contribuyente la devolución de la TESA a pesar de tener derecho a su restitución, el que causa un daño antijurídico –si así quiere llamarse– a aquel.

⁴⁰ Un ejemplo de la modulación que ha hecho la Corte Constitucional es la sentencia C-149 de 1993, M.P. José Gregorio Hernández Galindo. En dicha providencia, la Corte otorgó efectos *extunc* al fallo y ordenó como medida de restablecimiento, la devolución de lo pagado por concepto de los llamados Bonos para Desarrollo Social y Seguridad Interna (BDSI) creados por la Ley 6 de 1992. En ese caso, la Corte determinó que i) los bonos tenían un verdadero carácter impositivo/tributario porque quienes los adquirieron no recibían compensación alguna a cambio, y que ii) eran contrarios al principio de irretroactividad, porque recaían sobre un periodo anterior al de su entrada en vigencia.

La Corte dijo expresamente que la medida de restablecimiento se adoptó en desarrollo de los principios de buena fe y justicia material, y porque, de lo contrario, se configuraría un *enriquecimiento sin justa causa a favor del Estado*.

La existencia de un acto administrativo particular que se pronuncia acerca de la situación del contribuyente impone que sea el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho el mecanismo judicial para pedir la restitución de la tasa, pues este fue creado, precisamente, para juzgar los actos administrativos cuya nulidad supone el restablecimiento de un derecho afectado por aquellos.

Hay que tener en cuenta, además, que el legislador se ocupó de regular la materia, y esa regulación especial se explica en el hecho de que se trata de dineros del erario, de ingresos públicos que garantizan el funcionamiento del Estado, y que, por lo tanto, requieren del máximo cuidado. Por eso, si existe un mecanismo especial para la devolución de los tributos afectados por el fenómeno del pago de lo no debido, como en este caso, el ejercicio de otros medios procesales resulta desgastante, amén de que es improcedente.

Finalmente, hay que decir que si se acepta la idea de que el medio de control de reparación directa en este caso no tiene por finalidad la devolución de la tasa, sino la indemnización de los daños que su pago pudo ocasionar, y que en esa medida puede coexistir con el mecanismo de devolución fijado por el legislador en el ETN, se abre la puerta a una doble reparación respecto de un mismo hecho.

Además, esa posición parte del supuesto, errado por demás, de que la devolución, en los términos del ETN, no apareja un restablecimiento o “indemnización”, a pesar de que aquel sí contempla una fórmula de reparación, que consiste en el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios. Si esa

es la manera como el legislador prevé el resarcimiento de perjuicios en casos de lo no debido, no hay lugar a que por vía jurisprudencial se adopten otros mecanismos indemnizatorios.

Conclusiones

Los tributos, por su condición de ingresos fiscales y en vista de la importancia que se deriva de esa naturaleza, han sido siempre objeto de múltiples debates jurídicos. La devolución de aquellos gravámenes que son pagados en vigencia de una norma que desaparece del ordenamiento normativo, es un asunto que no escapa a esa tendencia conflictiva. El caso objeto de este estudio es una muestra de ello.

El debate suscitado por la devolución de la Tasa Especial por Servicios Aduaneros creada por la Ley 633 de 2000, y declarada inconstitucional por la Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 2001, surgió porque con ocasión de algunas demandas de reparación directa presentadas por contribuyentes que pagaron la TESA, la Sección Tercera del Consejo de Estado declaró la responsabilidad extracontractual del Estado por el hecho del legislador y condenó al Congreso de la República a su devolución, y al reconocimiento de daño emergente y lucro cesante.

Las condenas así impuestas revelaron que en la jurisprudencia de la Sección Tercera del Consejo de Estado se estaba dando un tratamiento diametralmente distinto al que normalmente se otorga a la devolución de tributos en las Secciones Cuarta y Primera de la Corporación, que, en términos generales, acuden al procedimiento de devolución consagrado en el Estatuto Tributario Nacional y el Estatuto Aduanero, según el caso.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado ha desarrollado una línea jurisprudencial uniforme en relación con el pago de lo no debido, según la cual este se presenta, entre otras circunstancias, cuando la norma que establece un tributo es declarada inconstitucional o nula, y a la fecha de la sentencia de inconstitucionalidad o ilegalidad, la situación del contribuyente en relación con dicho gravamen no se hubiera consolidado.

Ese supuesto –declaratoria de inexequibilidad de la norma tributaria– es el que se presenta en el caso de la TESA, por lo que puede decirse que, en ese caso, hay un pago de lo no debido.

En vista de que el pago de lo no debido y el derecho a la devolución que de él se deriva, fueron regulados de manera expresa por el legislador, es dicho procedimiento el que, en términos jurídicos, procede para solicitar y obtener la devolución de la TESA y la indemnización por la indisponibilidad del dinero, esto es, el reconocimiento de intereses.

Eso es así, porque el fundamento de la devolución no está en la configuración de un daño antijurídico, dada la imposibilidad de que una imposición tributaria creada por el legislador pueda tener esa naturaleza. Su origen, desde esa perspectiva, está en el acaecimiento de un pago de lo no debido, o si se quiere ser preciso, en la prohibición de enriquecimiento sin justa causa, que impide al Estado quedarse con recursos que carecen de sustento legal, bien porque nunca lo tuvieron, o porque, antes de que la situación jurídica quedara en firme, desapareció.

Aunque las últimas sentencias dictadas por la Sala Plena del Consejo de Estado en la

materia, dan cuenta de la inexistencia de un daño antijurídico en estos casos, no han concluido la improcedencia del medio de control de reparación directa como mecanismo para solicitar la devolución de la TESA y de gravámenes afectos por la misma situación, como que tampoco se refirieron al fundamento u origen del derecho a la restitución, por lo que resulta necesario que así como se unificó jurisprudencia en el sentido de la inexistencia del daño *en los casos concretos*, se extienda el análisis a los puntos aquí expuestos.

Como pudo verse al analizar la jurisprudencia del Consejo de Estado frente al tema, aún existe una disparidad notable entre la posición de las secciones primera, tercera y cuarta, lo que refuerza la necesidad de un pronunciamiento que abarque todas estas cuestiones y defina cuál es el fundamento o razón de ser de la devolución de los tributos pagados con fundamento en normas declaradas inconstitucionales o nulas, según el caso.

Referencias

- Ahumada Ruíz, María Ángeles (2001). Responsabilidad patrimonial del estado por las leyes inconstitucionales (o el derecho a no ser perjudicado por una ley inconstitucional). *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 21. Núm. 62. Mayo-agosto 2001.
- Altamirano, Alejandro (2012). *Derecho tributario*. Teoría general. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, São Paulo: Marcial Pons.
- Amatucci, Andrea (Ed.). (2001). *Tratado de Derecho tributario*. Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.
- Escribano, Francisco (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Madrid, España: Editorial Civitas S.A.
- García de Enterría, Eduardo y Fernández, Tomás Ramón (2013). *Curso de Derecho Administrativo*, Tomo II, 13. ^a Edición. Madrid: Civitas.
- Garrido Falla, Fernando (1989). Sobre la responsabilidad del Estado legislador. *Revista de Administración Pública*. Núm. U8. Enero-abril 1989

Jaramillo, Esteban (1960). *Tratado de ciencia de la Hacienda Pública*, sexta edición. Bogotá: Editorial Voluntad Ltda.

Piza Rodríguez, Julio Roberto (Ed). (2013). *Curso de Derecho Tributario, procedimiento y régimen sancionatorio*, primera edición, segunda reimpresión. Bogotá: Universidad Externado de Colombia

Ramírez Ramírez, Jorge Octavio (2015). *Responsabilidad patrimonial del Estado derivada del ejercicio de la potestad tributaria*. Bogotá: Estudios de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior, febrero de 2015. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.

Restrepo, Juan Camilo (2012). *Hacienda Pública*, novena edición. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.

Ripert, Georges y Boulanger, Jean (s.f.). *Tratado de Derecho Civil*. Tomo V. Obligaciones. 2da Parte. Buenos Aires: Ediciones La Ley.

Rodríguez, Libardo (2013). *Derecho Administrativo general y colombiano*, 18º edición. Bogotá: Editorial Temis.

Sainz de Bujanda, Fernando (Ed.). (1976). *Notas de Derecho Financiero*. Madrid, España: Universidad de Madrid, Facultad de Derecho, Sección de Publicaciones e Intercambio.

Sarria, Eustorgio (1968). *Derecho Administrativo*, 5ª edición. Bogotá: Editorial Temis.

Valencia Zea, Arturo y Ortiz Monsalve, Álvaro (1998). *Derecho Civil*, tomo III, Obligaciones, novena edición. Bogotá: Editorial Temis

Villegas, Héctor (2001). *Derecho Tributario*. Buenos Aires: Ediciones de Palma.

Jurisprudencia

Corte Constitucional:

Sentencia C-992 de 2001

Sentencia C-785 de 2012

Sentencia C-155 de 2016

Sentencia C-111 de 2000

Sentencia C- 140 de 2007

Sentencia C- 172 de 2009

Sentencia C-273 de 2007

Sentencia C-511 de 1999

Sentencia C-149 de 1993

Sentencia C-273 de 2007

Sentencia C-511 de 1999

Sentencia C-149 de 1993

Consejo de Estado

Sentencia 9456 del 15/10/1993

Sentencia 9124 del 13/11/1998

Sentencia 16243 del 11/03/2008

Sentencia 16544 del 09/07/2009

Sentencia 19074 del 18/02/2016

Sentencia del 19/05/2014. Radicado n°. 13001-23-31-000-2003-00037-02

Sentencia del 28/04/2011. Radicado n°. 13001-23-31-000-2003-90018-01

Sentencia del 20/06/2012. Radicado n°. 25000-23-27-000-2003-02081-01

Sentencia del 27/04/2016. Radicado n°. 76001-23-31-000-2004-00298-01

Sentencia 29355 del 20/10/2014

Sentencia 26690 del 24/10/2013

Sentencia 30580 del 03/11/2016

Sentencia 28741 del 26/03/2014

Sentencia del 07/04/2016. Radicado n°. 11001-03-15-000-2014-02171-00(AC)

Sentencia 28769 del 13/03/2018

Sentencia 29352 del 21/03/2018

Sentencia 20757 del 26/07/2017

Sentencia 21892 del 05/07/2018

Sentencia 21273 del 29/06/2017

Fecha de recepción: 1º de junio de 2019

Fecha de aprobación par 1: 18 de agosto de 2019

Fecha de aprobación par 2: 22 de julio de 2019