

IMPORTACION DE BIENES – Tarifa de IVA / IVA EN LA IMPORTACION DE TRIGO Y MORCAJO – Fue anulado el artículo que lo establecía / NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS GENERALES – Efectos ex nunc / SITUACION JURIDICA CONSOLIDADA – No existe si no ha vencido el término para solicitar la devolución / DECLARACION DE IMPORTACION – Firmeza

En cumplimiento del anterior mandato, el artículo 1º del Decreto 1344 de 1999 fijó la tarifa promedio implícita aplicable a la importación de los bienes señalados en el artículo 424 del E.T. Para la partida arancelaria 10.01 se asignó una tarifa del 2.9%, que era aplicable siempre que se acreditara, conforme con el párrafo 1º transcrito, que la producción nacional era insuficiente para atender la demanda interna. Mediante sentencia del 7 de diciembre de 2000, expediente 9702, esta Sección declaró la nulidad del artículo 1º del Decreto Reglamentario 1344 de 1999, en cuanto gravó con IVA la importación de “trigo y morcajo (tranquillón)” de la partida arancelaria 10.01, a la tarifa promedio implícita de 2.9%. En esa oportunidad, la Sala concluyó que era suficiente acreditar que hubiera oferta insuficiente para atender la demanda interna de los productos ubicados en la partida arancelaria 10.01. Las sentencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general tienen efectos ex nunc, es decir, hacia el futuro, porque si bien los actos administrativos de carácter general, con fundamento en el criterio orgánico y en sentido formal no son Leyes, sí lo son con fundamento en el criterio material, porque, al igual que la ley, tales actos también mandan, prohíben o permiten. De manera que, cuando determinada situación jurídica aún no está consolidada, es claro que no se puede resolver con fundamento en normas declaradas inexecutable o nulas, pues, en ese evento, lo que ocurre es que, simplemente, el caso se resuelve con las normas que sean aplicables y que se encuentren vigentes. Por eso, no es que la sentencia se aplique de manera retroactiva a la situación jurídica no consolidada, sino que se aplica de manera inmediata en el sentido de dejar de aplicar la norma declarada nula. Esta Corporación ha considerado que, en materia de devoluciones, las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido y, por tanto, procede la solicitud de reintegro. En cuanto a la firmeza de las declaraciones de importación la Sala ha señalado que, de conformidad con el artículo 131 del Estatuto Aduanero, la declaración de importación queda en firme cuando han transcurrido tres años, contados a partir de su presentación y aceptación, sin que se haya notificado el requerimiento especial aduanero

FUENTE FORMAL: ESTATUTO ADUANERO – ARTICULO 131

CERTIFICACION DEL MINISTERIO DE COMERCIO EXTERIOR - No se exige legalmente para acceder al beneficio de la exclusión del IVA implícito / OFERTA INSUFICIENTE EN EL IVA IMPLICITO - Fue definida por primera vez en el artículo 3 del Decreto 2085 de 2000 / INTERESES MORATORIOS – Presupuestos legales para su reconocimiento

La parte actora no estaba en la obligación de presentar la certificación sobre oferta insuficiente del producto importado que el artículo 3º del Decreto 2085 de 2000 estableció como requisito, porque para la fecha en que fueron presentadas las declaraciones de importación, aún no había sido expedido dicho Decreto. Con anterioridad a ese decreto, como se vio, regía el párrafo 1º del artículo 424 del E.T., modificado por el párrafo 1º de la Ley 488 de 1998, según el cual, no había lugar a gravar con IVA implícito los productos enlistados en el artículo 424 E.T. cuando la oferta fuera insuficiente para atender la demanda interna. Por tanto, era el gobierno el encargado de publicar la base gravable implícita. En cuanto a la

solicitud de reconocimiento de intereses moratorios hecha por la parte actora, el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999 dispone que cuando hubiera lugar al reconocimiento de intereses en un proceso de devolución, se aplicará lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T, que determinan los presupuestos legales para el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2685 DE 1999 - ARTICULO 557 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 864 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 424 PARAGRAFO 1

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil doce (2012).

Radicación número: 08001-23-31-000-2002-01129-01(17824)

Actor: COOPERATIVA DE PANIFICADORES DE SANTANDER LTDA. COOPASAN LTDA.

Demandado: U.A.E. DIAN

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado de la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 22 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que falló lo siguiente:

“1. Declárase la nulidad de la Resolución de Rechazo Definitivo No. 066 de 2 de mayo de 2001 confirmada por la Resolución Recurso de Reconsideración No. 900006 de 8 de febrero de 2002, proferidas por los Jefes de la División de Devoluciones de la Administración Local de Impuestos de Barranquilla y de la División Jurídica de la DIAN, respectivamente, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. Ordénase como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, a la Nación-U.A.E.-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, practicar la liquidación oficial de corrección sobre las declaraciones de importación del producto trigo Nos. 0708125067032-8, 0708125067618-3, 0708125067644-5, 0792502002738-7, 2200515064901-0, 2200515064628-4, 2200515065082-8, 2200515065067-7, 2200515065323-8, 2200515065524-1, 2200615055990-0, 2200515066144-0, 2200515066602-2, 2200510566973-1 y, 2200510567376-7, declarándose que la sociedad Cooperativa de Panificadores de Santander Ltda., hizo pago de lo no debido por valor de ciento quince millones ochocientos setenta y nueve mil

setecientos pesos (\$115.879.700,00) al liquidar el IVA sobre el producto importado y que tiene derecho a la devolución de las sumas pagadas por ese concepto, más los intereses causados, de conformidad con lo previsto en los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario, para lo cual la sociedad actora puede formular solicitud ante la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales Local de Barranquilla, dentro de los seis (6) meses siguientes a la ejecutoria de esta sentencia.

3. Abstiénese de condenar en costas a la entidad demandada.

4. Notifíquese personalmente el presente fallo al respectivo Procurador Judicial delegado ante este tribunal.”

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- La Cooperativa de Panificadores de Santander Ltda., mediante escrito del 19 de abril de 2001, solicitó la devolución del IVA implícito pagado en la importación de trigo y morcajo, registrado en las declaraciones de importación números 0708125067032-8, 0708125067618-3, 0708125067644-5, 0792502002738-7, 2200515064901-0, 2200515064628-4, 2200515065082-8, 2200515065067-7, 2200515065323-8, 2200515065524-1, 2200615055990-0, 2200515066144-0, 2200515066602-2, 2200510566973-1 y, 2200510567376-7, por valor de \$115.879.700.

- La solicitud de devolución fue rechazada por la División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Barranquilla, mediante la Resolución número 066 del 2 de mayo de 2001.

- Con ocasión del recurso de reconsideración interpuesto por la cooperativa, la Dian confirmó el anterior acto mediante la Resolución Recurso de Reconsideración número 900006 del 8 de febrero de 2002.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

A) LA DEMANDA

La sociedad Cooperativa de Panificadores de Santander Ltda.-COOPASAN LTDA., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

“1ª Que se declare la NULIDAD del acto administrativo contenido en la Resolución 066 del 02 mayo de 2001, por medio de la cual la Jefe de la

División de Devoluciones de la Administración de Impuestos de Barranquilla rechazó definitivamente la solicitud de devolución de las sumas indebidamente pagadas por concepto de IVA implícito promedio por la importación de Trigo de la partida arancelaria 10.01.

2ª Que se declare, igualmente, la NULIDAD del acto administrativo contenido en la Resolución 900006 expedida el 08 de febrero de 2.002 y notificada personalmente el 25 de febrero del mismo año, por medio de la cual el Jefe de la División Jurídica Tributaria de la misma Administración resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto, para confirmar en todas sus partes la Resolución impugnada.

3ª A título de restablecimiento del derecho se ordene la devolución de la totalidad de las sumas indebidamente pagadas, actualizadas, más los intereses de mora causados desde la fecha de las declaraciones de importación hasta cuando se verifique de manera efectiva la devolución solicitada. ”

La sociedad invocó como violadas las siguientes disposiciones:

- Artículos 705-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 705 y 714 del mismo ordenamiento;
- Artículo 854 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 4º del Decreto 1000 de 1997.

El concepto de violación de las anteriores disposiciones legales y constitucionales se sintetiza así:

La demandante estimó que los actos administrativos incurrieron en falsa motivación.

Puso de presente que la Resolución 0066 del 2 de mayo de 2001 negó la solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado en la importación de maíz (partida arancelaria 10.01), porque no se cumplió el requisito de adjuntar la certificación expedida por el Ministerio de Comercio Exterior, sobre la oferta insuficiente del trigo de producción nacional para satisfacer la demanda interna, como lo exige el artículo 3º del D.R. 2085/00. Y, por esta última razón, la Administración consideró que el IVA pagado fue correctamente causado y que su devolución o compensación era improcedente. Así mismo, que la DIAN sustentó su negativa en el Concepto número 012386 de 2001, en el que se dijo que “[S]alvo el impuesto pagado en las importaciones de Maíz de la partida 10.5 que en la fecha en que se profirió el fallo de nulidad no habían obtenido el respectivo levante, el pagado durante su vigencia por importaciones de este producto que lo obtuvieron, no

puede ser objeto de devolución por tratarse de situaciones jurídicas consolidadas a la luz de la norma acusada.”

Dijo que conforme con el artículo 705-1 del E.T., los términos de firmeza de las declaraciones del IVA, a que se refieren los artículos 705 y 714 del mismo estatuto, son los mismos que correspondan a la declaración de renta respecto de aquellos períodos que coincidan con el correspondiente año gravable.

Sostuvo que mientras no se profiera requerimiento especial, liquidación oficial de revisión o requerimiento especial aduanero, antes de que adquiriera firmeza la declaración del impuesto de renta, la situación jurídica de los contribuyentes del IVA promedio implícito, pagado por las importaciones de maíz (partida arancelaria 10.01), cuyo sustento normativo fue declarado nulo por el Consejo de Estado (artículo 1º Decreto Reglamentario 1344/99), no se ha consolidado definitivamente. Que, de tal manera, los efectos de la sentencia que declaró la nulidad de dicho artículo son ex tunc y se aplican a su caso.

Afirmó que al ser declarada nula la norma en que se sustentó la liquidación y pago del IVA promedio implícito en las importaciones de trigo, los pagos hechos por tal concepto se tornaron en pagos de lo no debido. Que, por ello, procede la devolución de dichas sumas de dinero junto con los intereses de mora causados. Aludió a doctrina judicial de esta Corporación sobre el tema.

Adujo que el Decreto Reglamentario 2085 de 2000 fue anulado por el Consejo de Estado, mediante sentencia del 7 de septiembre de 2001, expediente 11632. Que, por ello, mal puede la Administración invocarlo después de esta fecha para cualquier finalidad.

Dijo que cuando los actos administrativos acusados crean requisitos adicionales, sin fundamento jurídico alguno, se infringen las normas invocadas del Estatuto Tributario e incurren en falsa motivación.

B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En concreto, el apoderado de la U.A.E. DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Pidió negar las pretensiones de la demanda y condenar en costas a la demandante.

Dijo que para el momento en que la demandante realizó la importación de trigo, el artículo 424 del E.T. y el Decreto 1344 de 1999 eran el fundamento normativo del pago del IVA promedio implícito en la importaciones de trigo de la partida arancelaria 10.01, realizadas en los años 1999 y 2000.

Sostuvo que al momento de analizarse la solicitud de devolución que presentó la demandante, se estableció que el levante de la mercancía importada fue anterior a la sentencia del Consejo de Estado del 7 de diciembre de 2000, que declaró la nulidad del artículo 1º del D.R. 1344 de 1999. Y que, por esta razón, conforme con el Concepto DIAN número 012386 del 10 de febrero de 2001, la solicitud de la parte actora no era procedente, por tratarse de una situación jurídica consolidada.

Adujo que se configuró el fenómeno jurídico de la sucesión de las normas en el tiempo, toda vez que el párrafo 1º del artículo 424 del E.T., modificado por el artículo 43 de la Ley 488 de 1998, fue reglamentado por el artículo 1º del Decreto 1344 de 1999, que fue declarado parcialmente nulo por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 6 de octubre de 2000 (sic).

Aludió al principio de irretroactividad de la ley tributaria contemplado en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, a la sentencia de la Corte Constitucional C-549/93 y al concepto de “leyes interpretativas” desarrollado por los artículos 14 del Código Civil y 58 del Código de Régimen Político y Municipal.

Explicó que el Decreto 2085 de 2000 derogó expresamente el Decreto 1344/99, en cuanto reglamentó el párrafo 1º del artículo 424 del E.T., condicionando la causación del IVA implícito a la certificación expedida por la Dirección General de Comercio Exterior, sobre oferta insuficiente. Añadió que el Decreto 2085 es una norma interpretativa, cuyo objeto es el de precisar los efectos del artículo 424 del E.T.

Indicó que la aplicación del Decreto 2085/00 *“no está condicionada a lo previsto en el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Nacional, y que, en consecuencia, es dable aplicarla al caso en estudio.”*

Afirmó que los actos demandados se expidieron con estricto apego a las normas vigentes y a la doctrina oficial de la entidad, y que en el caso se probó que la demandante no cumplió con el requisito de la solicitud, previa a la importación, de la certificación sobre oferta insuficiente del producto que importó. Que, por esta razón, el IVA implícito generado se considera correctamente causado y no da lugar a devolución o compensación alguna.

C) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Atlántico declaró la nulidad de los actos acusados con fundamento en las siguientes consideraciones:

Concluyó que para las situaciones jurídicas no consolidadas, los efectos de los fallos de nulidad se retrotraen al momento en que nació el acto administrativo viciado de nulidad. Es decir, surten efectos ab initio, con el fin de restablecer el imperio de legalidad, lo que no ocurre en el caso de las situaciones jurídicas consolidadas.

Dijo que la declaratoria de nulidad del artículo 1º del Decreto 1344 de 1999, por parte del Consejo de Estado, se produjo el día 7 de diciembre de 2000. Que al retrotraer los efectos de dicho fallo al momento en que nacieron los actos acusados, quedaría cobijada la importación de trigo que hizo la sociedad actora en los años 1999 y 2000. Que como, posteriormente, el Decreto 2085/00 fue declarado nulo, además de la declaratoria de nulidad parcial del artículo 1º del D.R. 1344 de 1999, quedó sin fundamento alguno el cobro del IVA implícito que hizo la DIAN durante los años 1999 y 2000, puesto que su recaudo se basó en normas cuyos efectos se extinguieron por la declaratoria de nulidad de las mismas.

Finalmente, dijo que de conformidad con los artículos 850 y 855 del E.T.; 1º, 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997 y, 2536 del Código Civil, la demandante disponía del término de 10 años para solicitar la devolución del pago del impuesto no debido. Que como las importaciones se realizaron entre el 30 de julio de 1999 y el 4 de agosto de 2000, la solicitud de devolución que realizó la parte actora el 19 de abril de 2001 se hizo dentro de dicho término.

D) EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado de la U.A.E. DIAN recurrió la decisión del Tribunal y solicitó negar las pretensiones de la demanda. En concreto, las razones de su inconformidad fueron las siguientes:

Dijo que se encuentra acreditado que la demandante utilizó como costo el impuesto solicitado dentro del mencionado proceso, y que, por ello, no podía solicitar a la vez la devolución del mismo, *“muy a pesar de los fallos de nulidad proferidos por la Cortes a los cuales hace mención el fallo cuestionado.”*

Reiteró que el levante de la mercancía que importó la parte actora se autorizó antes de la sentencia que declaró la nulidad del Decreto 1344 de 1999 y que, por lo tanto, el pago del IVA implícito se entiende consolidado.

Sostuvo que la demandante no presentó la certificación de la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, sobre oferta insuficiente, al momento de obtener el levante en las declaraciones de importación y que, por tanto, era improcedente la devolución.

Afirmó que el Decreto 2085/00 tiene la característica de norma interpretativa, y como tal no se encuentra incorporada en la ley que interpreta, desde su expedición. Que no existe retroactividad del reglamento si se aplica a situaciones ocurridas antes de su expedición.

E) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **U.A.E. DIAN** reiteró los argumentos del recurso de apelación.

La parte actora y el Ministerio Público no alegaron de conclusión.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe establecer la legalidad de los actos administrativos que rechazaron la solicitud de devolución del IVA implícito pagado con ciertas declaraciones de importación presentadas por la sociedad demandante entre los años 1999 y 2000.

En el recurso de apelación, la U.A.E. DIAN alega: (i) que la devolución del IVA

implícito es improcedente porque la parte actora llevó como costo ese impuesto, (ii) que la devolución del impuesto es improcedente, porque su pago se consolidó antes de que el Consejo de Estado dictara la sentencia de nulidad del artículo 1º del Decreto 1344 de 1999, y (iii) que la parte actora debió acreditar el certificado de no producción nacional antes de obtener el levante en las declaraciones de importación.

Sobre el alegato planteado, la Sala no se referirá al primer asunto, puesto que se trata de un hecho nuevo que no fue planteado en los actos administrativos demandados y, por lo mismo, no fue propuesto como excepción de fondo en la contestación de la demanda. Habida cuenta de que este alegato se plantea en el recurso de apelación, es improcedente, pues vulnera el principio de lealtad procesal y el del derecho de defensa de la demandante.

Por lo tanto, la Sala se ocupará de los dos asuntos restantes y del análisis del caso concreto.

De si la devolución del IVA implícito era improcedente, porque su pago se consolidó antes de que el Consejo de Estado dictara la sentencia de nulidad del artículo 1º del Decreto 1344 de 1999 y porque el importador no acreditó el certificado de no producción nacional.

El artículo 43 de la Ley 488 de 1998, que modificó el artículo 424 del E.T, en lo que interesa al caso, dispuso:

Artículo 424. Bienes que no causan el impuesto. Los siguientes bienes se hallan excluidos del impuesto y por consiguiente su venta o importación no causa el impuesto a las ventas. Para tal efecto se utiliza la nomenclatura arancelaria Nandina vigente:

(...)

10.01 Trigo y morcajo (tranquillón)

PARÁGRAFO 1. *La importación de los bienes previstos en el presente artículo estará gravada con una tarifa equivalente a la tarifa general del impuesto sobre las ventas promedio implícita en el costo de producción de bienes de la misma clase de producción nacional, **con excepción de aquellos productos cuya oferta sea insuficiente para atender la demanda interna.***

Para efectos de la liquidación y pago del impuesto sobre las ventas por

*las importaciones de esta clase de bienes, el **Gobierno Nacional deberá publicar la base gravable mencionada en el inciso anterior aplicable a la importación de cada bien, teniendo en cuenta la composición en su producción nacional.***

En cumplimiento del anterior mandato, el artículo 1º del Decreto 1344 de 1999¹ fijó la tarifa promedio implícita aplicable a la importación de los bienes señalados en el artículo 424 del E.T. Para la partida arancelaria 10.01 se asignó una tarifa del 2.9%, que era aplicable siempre que se acreditara, conforme con el párrafo 1º transcrito, que la producción nacional era insuficiente para atender la demanda interna.

Mediante sentencia del 7 de diciembre de 2000, expediente 9702, esta Sección declaró la nulidad del artículo 1º del Decreto Reglamentario 1344 de 1999, en cuanto gravó con IVA la importación de “trigo y morcajo (tranquillón)” de la partida arancelaria 10.01, a la tarifa promedio implícita de 2.9%.

En esa oportunidad, la Sala concluyó que era suficiente acreditar que hubiera oferta insuficiente para atender la demanda interna de los productos ubicados en la partida arancelaria 10.01².

Posteriormente, el Gobierno expidió el Decreto 2085 de 2000³ cuyo artículo 1º estableció nuevamente las tarifas para la importación de los bienes señalados en el artículo 424 del E. T. Para la partida arancelaria 10.01 fijó una tarifa del 1.4%.

Así mismo, el artículo 3º del citado decreto 2085 de 2000, estableció que *“Para efectos de lo dispuesto en el párrafo 1o. del artículo 424 del Estatuto Tributario, **hay oferta insuficiente de un producto cuando no exista producción nacional del mismo, lo cual se acreditará con la certificación que expida la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, con base en el registro que sobre el particular obre en esa dependencia. La importación de estos bienes no está gravada con el impuesto sobre las ventas.**”* (negrilla fuera de texto)

¹ Vigente desde el 22 de julio de 1999.

² Asimismo, en las sentencias de mayo 12 de 2000, exp. 9873 M.P. Daniel Manrique Guzmán; de octubre 6 de 2000, exp. 9895, M.P. Julio Enrique Correa Restrepo; de febrero 8 de 2000, exp. 11864, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; de agosto 29 de 2002, exp. 12007 y de septiembre 5 de 2002, exp. 11894, M.P. María Inés Ortiz Barbosa; de septiembre 4 de 2003, exp. 13553, M.P. Ligia López Díaz, se declaró la nulidad del artículo 1º del Decreto 1344 de 1999, en cuanto gravó con el IVA promedio implícito la importación de los productos clasificados en las partidas arancelarias 10.05 (maíz), 10.04 (avena), 38.08 (plaguicidas e insecticidas), 31.02, 31.03, 31.04, 31.05 (abonos minerales y otros), 23.09 (preparaciones utilizadas para alimentación de animales), 30.04 (medicamentos). En esos procesos, se demostró que la producción nacional de los bienes importados, era insuficiente para abastecer el mercado interno y que, por ende, operaba la excepción prevista en la ley.

³ Diario Oficial No. 44.205, de 25 de octubre de 2000.

La frase: “cuando no exista producción nacional del mismo”, fue anulada por esta Corporación, mediante sentencia del 15 de marzo de 2002, expediente 11634.

Las sentencias que declaran la nulidad de actos administrativos de carácter general tienen efectos *ex nunc*, es decir, hacia el futuro, porque si bien los actos administrativos de carácter general, con fundamento en el criterio orgánico y en sentido formal no son Leyes, sí lo son con fundamento en el criterio material, porque, al igual que la ley, tales actos también mandan, prohíben o permiten.⁴

De manera que, cuando determinada situación jurídica aún no está consolidada, es claro que no se puede resolver con fundamento en normas declaradas inexequibles o nulas, pues, en ese evento, lo que ocurre es que, simplemente, el caso se resuelve con las normas que sean aplicables y que se encuentren vigentes. Por eso, no es que la sentencia se aplique de manera retroactiva a la situación jurídica no consolidada, sino que se aplica de manera inmediata en el sentido de dejar de aplicar la norma declarada nula.

Hechas las anteriores precisiones, la Sala pasa a resolver el caso concreto.

El caso concreto.

Conforme con las pruebas que obran dentro del expediente, la Sala encuentra probados los siguientes hechos:

- La parte actora presentó con pago del IVA implícito, las declaraciones de importación que a continuación se enlistan, en las fechas señaladas en el siguiente cuadro:

DECLARACIÓN DE IMPORTACIÓN	FECHA			PRODUCTO IMPORTADO	PARTIDA ARANCELARIA
	D	M	A		
0708125067032-8	30	07	1999	Trigo y morcajo	10.01
0708125067618-3	08	09	1999	Trigo y morcajo	10.01
0708125067644-5	13	09	1999	Trigo y morcajo	10.01
0792502002738-7	30	09	1999	Trigo y morcajo	10.01
2200515064901-0	30	09	1999	Trigo y morcajo	10.01
2200515064628-4	29	10	1999	Trigo y morcajo	10.01

⁴ “Artículo 4º del C.C. Ley es una declaración de la voluntad soberana manifestada en la forma prevenida en la Constitución Nacional. El carácter general de la ley es mandar, prohibir, permitir o castigar.”

2200515065082-8	27	12	1999	Trigo y morcajo	10.01
2200515065067-7	23	12	1999	Trigo y morcajo	10.01
2200515065323-8	28	01	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200515065524-1	09	03	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200615055990-0	03	04	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200515066144-0	05	05	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200515066602-2	30	05	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200510566973-1	29	06	2000	Trigo y morcajo	10.01
2200510567376-7	04	08	2000	Trigo y morcajo	10.01

- El 25 de octubre de 2000, esto es, con posterioridad a la presentación de la última declaración de importación, se publicó en el diario oficial el Decreto 2085.
- El 7 de diciembre de 2000, esto es, con posterioridad a la presentación de la última declaración de importación, el Consejo de Estado declaró la nulidad del artículo 1 del Decreto 1344 de 1999.
- El 19 de abril de 2001, la sociedad demandante presentó solicitud de devolución del IVA implícito pagado en la importación de trigo y morcajo de la partida 10.01 del artículo 424 del E.T., por valor de \$115.879.700.
- Mediante la Resolución número 066 del 2 de mayo de 2001, la DIAN rechazó la solicitud de devolución. En concreto, la DIAN argumentó que la sociedad demandante debió acreditar que era insuficiente la producción de los bienes importados, mediante la certificación proferida por el Ministerio de Comercio Exterior a que alude el Decreto 2085 de 2000. Que esa certificación, además, la debió presentar para efectos de la autorización de levante sin el pago del impuesto. Que, como no lo hizo, el pago se consolidó bajo las condiciones legales vigentes al momento en que se otorgó dicha autorización.
- Contra la anterior resolución presentó recurso de reconsideración. La DIAN, mediante la Resolución 900006 del 8 de febrero 2002, confirmó la decisión adoptada en la resolución recurrida.

Conforme con los hechos que fundamentaron la solicitud de devolución del IVA implícito, la Sala precisa que los actos administrativos demandados deben ser analizados a la luz del Decreto 1344 de 1999, pues las declaraciones de importación fueron presentadas entre el 30 de julio de 1999 y el 4 de agosto de 2000.

En esa medida, como los productos importados estaban incluidos en la partida 10.01, gravados con una tarifa del 2.9%, conforme con el artículo 1º del Decreto 1344 de 1999, que, como se dijo, fue anulado en el fallo del 7 de diciembre de 2000, se debe establecer si las declaraciones de importación estaban en firme y si el pago del impuesto cuya devolución se pidió se consolidó antes de la declaratoria de nulidad de la citada norma.

Esta Corporación⁵ ha considerado que, en materia de devoluciones, las situaciones jurídicas no se consolidan mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido y, por tanto, procede la solicitud de reintegro.

En cuanto a la firmeza de las declaraciones de importación la Sala ha señalado⁶ que, de conformidad con el artículo 131 del Estatuto Aduanero, la declaración de importación queda en firme cuando han transcurrido tres años, contados a partir de su presentación y aceptación, sin que se haya notificado el requerimiento especial aduanero.

En el caso particular, se observa que las declaraciones de importación se presentaron los días 30 de julio de 1999, 8 de septiembre de 1999, 13 de septiembre de 1999, 30 de septiembre de 1999, el 29 de octubre de 1999, 27 de diciembre de 1999, 23 de diciembre de 1999, 28 de enero de 2000, 9 de marzo de 2000, 3 de abril de 2000, 5 de mayo de 2000, 30 de mayo de 2000, 29 de junio de 2000 y 4 de agosto de 2000. Luego, los términos de firmeza se cumplían transcurridos tres años desde esas fechas, esto es, en los mismos días y meses de los años 2002 y 2003, respectivamente.

De manera que, cuando la demandante presentó la solicitud de devolución, el día 19 de abril de 2001, las declaraciones citadas no estaban en firme. En consecuencia, el pago no se consolidó con anterioridad a la fecha en que el Consejo de Estado declaró la nulidad del artículo 1º del Decreto 1344 de 1999.

Adicionalmente, se precisa que el Concepto 029500 del 10 de abril de 2001, proferido por la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la DIAN, en el que también se sustentaron los actos acusados, fue anulado por esta Corporación en fallo del 29 de agosto de 2002, expediente 12473.

⁵ Sentencia de marzo 5 de 2003, Exp. 12248, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

⁶ Sentencia de noviembre 23 de 2005, exp. 14715, M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié y sentencia de octubre 27 de 2005, exp. 14979, M.P. Héctor J. Romero Díaz, entre otras.

La parte actora no estaba en la obligación de presentar la certificación sobre oferta insuficiente del producto importado que el artículo 3° del Decreto 2085 de 2000 estableció como requisito, porque para la fecha en que fueron presentadas las declaraciones de importación, aún no había sido expedido dicho Decreto.

Con anterioridad a ese decreto, como se vio, regía el párrafo 1° del artículo 424 del E.T., modificado por el párrafo 1° de la Ley 488 de 1998, según el cual, no había lugar a gravar con IVA implícito los productos enlistados en el artículo 424 E.T. cuando la oferta fuera insuficiente para atender la demanda interna. Por tanto, era el gobierno el encargado de publicar la base gravable implícita.

De ahí que, en sentencia del 2 agosto de 2002, expediente 12473, la Sala precisara lo siguiente:

“Se observa, que el párrafo del artículo 43 de la ley 488 de 1998, con la finalidad de “la liquidación y pago del gravamen”, radicó en cabeza del Gobierno la facultad de publicar la base gravable implícita, teniendo en cuenta la composición de los costos de los bienes de la misma clase producidos nacionalmente.

Nótese cómo allí no se estableció ninguna otra previsión respecto a las condiciones o pruebas para acceder al beneficio, particularmente en torno a la aludida certificación. Tampoco lo hizo el reglamento contenido en el decreto 1344 de 1999.

De suerte que de esta normatividad no surge como condición para la exclusión el que el importador obtenga o haya solicitado previamente una certificación emanada de entidad oficial, simplemente el tratamiento surge de la circunstancia de que la oferta sea insuficiente para atender la demanda interna.”

En cuanto a la oportunidad para acreditar tal requisito en la sentencia se dijo:

“En efecto, de la normatividad interpretada no se desprende ninguna regulación probatoria acerca de la oportunidad en la que el importador debe acreditar el presupuesto de exclusión, como tampoco que la circunstancia de su no obtención o solicitud previa a la importación, tenga como consecuencia que se agote el derecho, ni colegirse que la causación del gravamen esté condicionada a la obtención o a demostración de la solicitud previa del certificado expedido por la Dirección General de Comercio Exterior del Ministerio de Comercio Exterior, o que de no tramitarse previamente a la importación, surja que el bien importado está gravado y en consecuencia se pierda el derecho al tratamiento especial.”

Conforme con lo expuesto, la DIAN negó de manera improcedente la devolución del IVA implícito pagado en las declaraciones de importación de trigo y morcajo, presentadas entre el 30 de julio de 1999 y el 4 de agosto de 2000, por valor de \$115.879.700. El cargo de apelación no prospera.

Restablecimiento del derecho

A título de restablecimiento del derecho, el Tribunal ordenó a la DIAN practicar la liquidación de corrección de las declaraciones de importación objeto de discusión, en las que se declare que la demandante hizo un pago de lo no debido y que tiene derecho a la devolución de las sumas de dinero pagadas por dicho concepto, más los intereses causados de conformidad con los artículos 863 y 864 del E.T., previa solicitud presentada por la demandante.

Sin embargo, la Sala modificará la anterior decisión, toda vez que el restablecimiento in natura que surge de la nulidad de actos como los que son objeto de esta demanda, es la consecuente devolución de los dineros pagados indebidamente, ante la desaparición de las circunstancias jurídicas y fácticas en que se sustentaron.

En cuanto a la solicitud de reconocimiento de intereses moratorios hecha por la parte actora, el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999⁷ dispone que cuando hubiera lugar al reconocimiento de intereses en un proceso de devolución, se aplicará lo previsto en los artículos 863 y 864 del E.T, que determinan los presupuestos legales para el reconocimiento de intereses corrientes y moratorios.

En consecuencia, la DIAN deberá liquidar los intereses corrientes y moratorios en los términos previstos en tales disposiciones.

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

⁷ Artículo 557. **Cancelación de intereses.** Cuando hubiere lugar a la cancelación de intereses como consecuencia de un proceso de devolución a cargo de la Nación por parte de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y previa solicitud 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.

FALLA

PRIMERO. CONFÍRMANSE los numerales primero, tercero y cuarto de la sentencia apelada.

SEGUNDO. MODIFÍCASE el numeral segundo de la sentencia apelada, que quedará así:

SEGUNDO. Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la U.A.E. DIAN devolver la suma de \$115.879.700, por concepto del IVA implícito indebidamente pagado por la Cooperativa de Panificadores de Santander Ltda. - COOPASAN LTDA. en las declaraciones de importación números 0708125067032-8, 0708125067618-3, 0708125067644-5, 0792502002738-7, 2200515064901-0, 2200515064628-4, 2200515065082-8, 2200515065067-7, 2200515065323-8, 2200515065524-1, 2200615055990-0, 2200515066144-0, 2200515066602-2, 2200510566973-1 y, 2200510567376-7, más los intereses moratorios, que deberán ser liquidados en la forma indicada en la parte considerativa de esta sentencia.

TERCERO. RECONÓCESE personería al abogado Marco Orlando Osorio Rodríguez, para actuar en representación de la U.A.E. DIAN en los términos del poder que le fue otorgado.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ