

IMPORTACION TEMPORAL PARA PERFECCIONAMIENTO ACTIVO - Nacionalización de materias primas e insumos importados temporalmente o de los productos fabricados con ellos. Despacho para consumo. Procedencia y trámite / RESTRICCIÓN POR AUTORIDAD COMPETENTE A LA EXPORTACION DE BIENES OBJETO DE IMPORTACION TEMPORAL - De conformidad con el parágrafo 1 del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984 exoneraba del recargo del cien por ciento del arancel en el trámite del Despacho para consumo

Respecto de la nacionalización de materias primas e insumos que fueron importados temporalmente, o de los productos fabricados a partir de tales materias primas o insumos, el artículo 232 del citado Decreto 2666 de 1984, modificado por el artículo 2º del Decreto 3312 de 1985, estableció en qué caso procede el despacho para consumo y el trámite a seguir, en los siguientes términos: "Despacho para consumo de materias primas e insumos. Si por causas justificadas, las materias primas e insumos importados temporalmente en desarrollo de lo contemplado en los artículos 172 y 173 del Decreto 444 de 1967 o en las normas que los sustituyan o modifiquen, o los productos con ellos fabricados, no llegaren a exportarse dentro del plazo fijado y el interesado deseara solicitar su despacho para consumo, deberá seguir el procedimiento siguiente: a) Solicitar y obtener prórroga de la garantía por el período que el Instituto Colombiano de Comercio exterior determine; b) Obtener las licencias o registro de importación, de conformidad con las normas correspondientes; c) Cumplir el trámite de despacho para consumo, pagando los derechos de Aduana a que hubiere lugar, más un recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario. Parágrafo 1º El recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario a que hace referencia el presente artículo, no se causará cuando la autoridad competente restrinja la exportación de los bienes objeto de la operación. Parágrafo 2º Las materias primas e insumos importadas o los productos terminados, serán considerados en libre circulación cuando se hayan pagado los derechos de Aduana con el recargo correspondiente y se haya cumplido el despacho para consumo. Parágrafo 3º Para la determinación del recargo a que se refiere este artículo, el gravamen y el tipo de cambio se calcularán de acuerdo con las normas generales sobre la materia." (Resaltado no es del texto). Si bien en el literal c) del artículo transcrito se prevé que el interesado debe pagar los derechos de aduana a que hubiere lugar, más un recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario, en el parágrafo 1º del citado artículo, se exonera del mencionado recargo al interesado, "cuando la autoridad competente restrinja la exportación de los bienes objeto de la operación". Con base en el citado parágrafo la demandante alegó que como el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1572 del 12 de agosto de 1993, por el cual se establecen restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos, en el caso objeto de controversia la DIAN debió reconocer la exoneración del recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2666 DE 1984 - ARTICULO 231 / DECRETO 2666 DE 1984 - ARTICULO 232 / DECRETO 3212 DE 1985 - ARTICULO 2 / DECRETO 1572 DE 1993

DECRETO 1572 DE 1993 - No restringió las exportaciones de cigarrillos sino que fijó requisitos, dentro de un contexto diferente al del Plan Vallejo, para la exportación de cigarrillos nacionales, destinados a ese fin

Las palabras restringir y restricción el Diccionario de la Real Academia Española las presenta así: Restringir "ceñir, circunscribir, reducir a menores límites // 2.

Apretar, constreñir, restringir.” Restricción: “Acción y efecto de restringir // 2. Limitación o reducción impuesta en el suministro de productos de consumo, generalmente por escasez de estos.” Estas acepciones de los términos restringir y restricción le permiten a la Sala considerar que lo regulado en el Decreto 1572 de 1993 no corresponde a restricciones a las exportaciones de cigarrillos, que es lo que debe ocurrir, según el parágrafo 1º del artículo 232 del decreto 2666 de 1984, para exonerar al interesado del pago del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario, pues no se trata de limitaciones o reducciones impuestas a la exportación, definida por el Decreto 2666 de 1984 como “la salida, con destino a otro país, de mercancías que hayan tenido circulación libre o restringida en el territorio aduanero nacional”, sino que se trata de fijar requisitos o condiciones por el Gobierno Nacional, dentro de un contexto diferente al del Plan Vallejo, para que los cigarrillos de producción nacional destinados a ser exportados, puedan salir del país. Desde ningún punto estas regulaciones implican restricciones para exportar los bienes producidos a partir de las materias e insumos importados temporalmente dentro del marco del Plan Vallejo, máxime cuando el recargo del 100% del gravamen arancelario tiene que ver con productos no exportados dentro del plazo legalmente fijado por normativa especial y, por lo tanto, se destinaron a consumo interno. La Sala no observa en el texto del Decreto 1572 de 1993 la existencia de reglas que restrinjan la exportación de cigarrillos, tales como la determinación de cupos de exportación. La necesidad de establecer controles a la actividad de exportación, como la obligación del fabricante y/o exportador de incluir la advertencia en las cajetillas de cigarrillos y en los empaques que se utilicen para el embarque de "Prohibida su distribución y venta en Colombia"; o la fijación de puertos y aeropuertos como rutas de salida de la mercancía que deben atender los exportadores, o la rendición de informes mensuales sobre los volúmenes de producción de tales cigarrillos, y las existencias en bodegas o en tránsito, no implica que se esté restringiendo la exportación en los términos que ya se señalaron. Tampoco la Sala encuentra que en la Resolución No. 1265 de 1993, por la cual se reglamenta el Decreto 1572 de 1993 sobre las restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos, expedida por la DIAN, se hayan establecido restricciones a las exportaciones. Si bien el epígrafe del referido Decreto 1572 lleva a confusión respecto de si se trata de restricciones a las exportaciones, la situación se aclara con lo regulado en el citado decreto, y no deja duda de que se trata de requisitos o condiciones que deben cumplir quienes estén interesados en exportar cigarrillos nacionales, de antemano destinados a este propósito. De otra parte, las sentencias que decidieron sendas demandas de nulidad contra el Decreto 1572 de 1993, y a las cuales aluden las partes en sus alegatos, no se ocuparon de definir si lo dispuesto en él eran restricciones para efectos de la exención de que trata el parágrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984. Por el contrario, se infiere de los textos de estos precedentes judiciales, que los términos “restricciones”, “requisitos” y “condiciones”, son utilizados indistintamente. Estima la Sala, al apreciar el acervo probatorio, que el Decreto 1572 de 1993 pudo haberle ocasionado a la demandante dificultades para conseguir compradores de la mercancía en el exterior, constituyéndose en causa justificada para acogerse a lo dispuesto en el artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, modificado por el artículo 2º del Decreto 3312 de 1985, en lo que se refiere al despacho para consumo, pero no para reclamar la exoneración del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario previsto en el parágrafo 1º del citado artículo. Si de la expedición de un decreto se deriva algún daño particular, las vías para resarcirlo es la acción de reparación directa.

FUENTE FORMAL: DECRETO 2666 DE 1984 - ARTICULO 231 / DECRETO 2666 DE 1984 - ARTICULO 232 / DECRETO 3212 DE 1985 - ARTICULO 2 / DECRETO 1572 DE 1993

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá, D. C., siete (7) de noviembre de dos mil doce (2012).

Radicación número: 13001-23-31-000-1997-11702-01((18104)

Actor: PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

F A L L O.

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar. La sentencia dispuso:

“1. DECLARAR la nulidad del Auto No. 50019 de fecha 24 de junio de 1996, por medio de la cual se rechazó la solicitudes de la liquidaciones oficiales de corrección de las declaraciones No. 01240105-49963-499949-49901-50008-49877-49891-49995-49917-50031-49988-49924-49931-49956-49884-50022-50015-49861-499970 de noviembre 17 de 1995 del importador PROTABACO S.A. y la Resolución No. 081 de 05 de agosto de 1996, expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por medio de la cual se resuelve recurso de reconsideración.

2. Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho:

A. ORDENAR a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a realizar las liquidaciones de importación No. 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1., 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6,

012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0, excluyendo el recargo del ciento por ciento (100%) sobre el arancel.

B. ORDENAR la devolución del recargo del ciento por ciento sobre el gravamen arancelario pagado por PROTABACO., en cada una de las declaraciones de importación No. 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0, la cual corresponde a la suma de (sic)

C. En caso que PROTABACO S.A. hubiere cancelado suma de dinero alguna por concepto de los actos demandados, DEVUÉLVASE debidamente actualizadas según la fórmula:

$R: Rh \times \frac{\text{Índice Final}}{\text{Índice Inicial}}$

En el que el valor presente (R) resulta de multiplicar el valor histórico (Rh), que corresponde a la suma adeudada, por el guarismo que resulte de dividir el Índice Final de precios al consumidor vigente a la fecha de ejecutoria de esta sentencia, certificado por el DANE, por el Índice Inicial Vigente a la fecha en que la demandante canceló las sumas como consecuencia de las decisiones anuladas.”

La sentencia fue complementada mediante providencia del 29 de octubre de 2009, así:

“PRIMERO: ADICIONAR al literal B del numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia de fecha 18 de junio de 2009, en el entendido que la suma a devolver por la DIAN a favor de PROTABACO S.A, asciende a ciento cuarenta millones ciento ochenta y siete mil sesenta y ocho pesos (\$140.187.068.00); por consiguiente dicho literal quedará de la siguiente manera:

“B. ORDENAR la devolución del recargo del ciento por ciento sobre el gravamen arancelario pagado por PROTABACO., en cada una de las declaraciones de importación No. 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0, la cual corresponde a la suma de CIENTO CUARENTA MILLONES CIENTO OCHENTA Y SIETE MIL SESENTA Y OCHO PESOS (\$140.187.068.00)”.

I. ANTECEDENTES

La sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A., solicitó el 16 de mayo de 1996 al Grupo de Liquidaciones de la División de Fiscalización de la Administración Especial de Operaciones Aduaneras de Cartagena de la DIAN, expedir liquidaciones oficiales para cada una de las Declaraciones de Importación números 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0, en las que se reconociera que la suma de \$140.187.068,50 fue declarada de más y se ordenara la devolución de esa suma de dinero.

Mediante Auto No. 50019 del 24 de junio de 1996, el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Cartagena de la DIAN rechazó esas solicitudes de expedir liquidaciones oficiales de corrección.

Contra el Auto 50019 del 24 de junio de 1996 la sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A., interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido desfavorablemente por medio de la Resolución No. 081 del 5 de agosto de 1996, expedida por el Jefe de la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de la DIAN.

II. DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho la sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A., solicitó:

“PRIMERA. Que se declare que son nulos los actos administrativos que a continuación se señalan:

a) El auto número 50019 de fecha 24 de junio de 1996, expedido por el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Cartagena, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, por virtud de la cual se rechazó la solicitud de liquidaciones oficiales de corrección de las declaraciones números 01240105-49963-499949-49901-50008-49877-49891-49995-49917-50031-49988-49924-49931-49956-49884-50022-50015-49861-499970 de noviembre 17 de 1995 del importador PRODUCTORA TABACALERA COLOMBIANA S.A. - PROTABACO S.A. lo que entraña la negativa a la solicitud de la devolución de las sumas pagadas demás que había sido formulada concurrentemente con la solicitud de liquidación oficial mencionada.

b) La Resolución número 081 expedida el 5 de agosto de 1996, por la jefe de la División Jurídica de la Administración Especial de Cartagena, Dirección Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales, por virtud de la cual se resolvió desfavorablemente el recurso de reconsideración instaurado en contra del auto mencionado en el acápite anterior.

SEGUNDA. Que, en consecuencia, a título de restablecimiento del derecho, se ordene realizar a la División de Liquidación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Administración Especial de Cartagena la liquidación Oficial de las declaraciones de importación números No. 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 012401054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0 de noviembre 17 de 1995 del importador PRODUCTORA TABACALERA COLOMBIANA S.A.- PROTABACO S.A., excluyendo el recargo del cien por ciento (100%) sobre el arancel.

TERCERA. Que a título de restablecimiento del derecho se condene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – ADMINISTRACIÓN

ESPECIAL DE CARTAGENA a la devolución del recargo del ciento por ciento sobre el gravamen arancelario pagado por PROTABACO en cada una de las declaraciones de importación números 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 012401054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0 de noviembre 17 de 1995 del importador PRODUCTORA TABACALERA COLOMBIANA S.A. – PROTABACO S.A. el cual corresponde a la suma de ciento cuarenta millones ciento ochenta y siete mil sesenta y ocho pesos con cincuenta centavos (\$140.187.068,50).

CUARTA. *Que también a título de restablecimiento del derecho, se condene a la DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES – ADMINISTRACIÓN ESPECIAL DE CARTAGENA a pagar a la sociedad PRODUCTORA TABACALERA COLOMBIANA S.A. la pérdida del poder adquisitivo de las sumas de dinero pagadas en exceso, a que se hizo referencia en la pretensión anterior, y los correspondientes intereses corrientes, liquidados los dos conceptos a partir del momento en que mi mandante pagó tales sumas de dinero y hasta la fecha en que se profiera la sentencia que ponga fin a este proceso.*

QUINTA. *Que se ordene dar cumplimiento a la sentencia de conformidad con los artículos 174 a 178 del Código Contencioso Administrativo.”*

Respecto de las normas violadas y el concepto de violación, dijo:

Se incurre en falsa motivación por falta de aplicación del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, modificado por el Decreto 3312 de 1985, del artículo 57 del Decreto 2117 de 1992, de los artículos 26, 27 y 28 del Código Civil, y de los artículos 4 y 5 de la Ley 153 de 1887; y por interpretación errónea del Decreto 1572 de 1994, en particular de su encabezamiento y del texto de los artículos 1 a 7, y de la Resolución 1265 del 21 de septiembre de 1993, expedida por la DIAN.

Sostuvo que la demandada consideró erróneamente que el supuesto de hecho contenido en el párrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, cual es que la autoridad competente restringió las exportaciones de cigarrillos, no se había

realizado, desconociendo lo dispuesto en el Decreto 1572 de 1993, que establece restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos.

Entre las restricciones a la exportación de cigarrillos que dispuso el Decreto 1572 de 1993 se encuentra la obligación de que la cajetilla contenga un aviso que diga *“prohibida su distribución y venta en Colombia”*, y la limitación de las rutas de exportación, las cuales sólo pueden hacerse por los puertos y aeropuertos que señale el Director de la DIAN, entre otras consideraciones que trae la norma.

La redacción de la leyenda que debían llevar las cajetillas de prohibir su distribución y venta en el país, desestimuló la compra por parte de los extranjeros, situación que el Gobierno Nacional decidió posteriormente corregir cambiando la leyenda por: *“Tax exempt, for export only”*, que significa exento de impuestos, sólo para exportación.

El Concepto No. 0148 de 1995 de la Aduana, sustento de los actos acusados, niega que el Decreto 1572 de 1993 haya establecido restricciones a las exportaciones de cigarrillos, desconociendo sus textos y el encabezamiento del decreto *“Por el cual se establecen restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos.”*

Si el sentido del Decreto 1572 de 1993 es disponer restricciones a las exportaciones de cigarrillos, a la DIAN no le es dable desatender la expresión literal *“restricciones”* en su significado natural y obvio, so pretexto de que el espíritu de la norma supuestamente no perseguía implantar restricciones a las exportaciones sino simplemente requisitos a las mismas.

La demandada también incurrió en falsa motivación al dar por realizado el supuesto de hecho consagrado en el parágrafo del artículo 57 del Decreto 2117 de 1992, ya que el concepto No. 0148 emitido por la División de Doctrina de la Subdirección Jurídica de la DIAN no fue publicado, por lo cual mal podría tenerse como obligatorio, y menos aún como único sustento para expedir las decisiones impugnadas.

III. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN** se opuso a las pretensiones de la demanda.

Sostuvo que lo establecido en el Decreto 1572 de 1993 no constituye restricción a la exportación de cigarrillos sino meros requisitos o condiciones fijadas, en procura de una protección adecuada a la actividad productora de cigarrillos nacionales, contra las prácticas desleales del comercio internacional, y para beneficiar a este sector.

Las condiciones implantadas en el Decreto 1572 de 1993 fueron para evitar que la mercancía a exportar, exenta de impuestos como el del consumo, se fuera a vender o distribuir en el territorio nacional.

Es una apreciación subjetiva de parte del actor que la leyenda en mención ocasionó reducción en ventas, ya que los requisitos dispuestos en el Decreto 2666 de 1984 y la Resolución 1572 son netamente económicos, y no tienen que ver con la calidad del producto exigible en el comercio internacional.

IV. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Bolívar, mediante sentencia del 18 de junio de 2009, complementada por medio de la providencia del 29 de octubre de 2009, anuló los actos administrativos acusados, en síntesis por lo siguiente:

Las restricciones introducidas por el Decreto 1572 de 1993 dificultaron la exportación de cigarrillos nacionales al exterior, aunque la finalidad del citado decreto no haya sido la de entorpecer dichas operaciones sino la de proteger la actividad contra las prácticas desleales del comercio internacional

No se configuró la errónea interpretación y la falsa motivación en los actos administrativos demandados, pues fueron expedidos de acuerdo con la ley, pero dichos actos administrativos se fundamentaron en una norma que tenía una finalidad distinta a la que se produjo, provocando un alcance no previsto por el Gobierno Nacional, lo cual se refleja en la modificación realizada por el Decreto 1151 de 1996, que cambia la leyenda que en principio debían contener los empaques de las cajetillas de cigarrillos.

El Gobierno Nacional mediante el Decreto 1572 de 1993 configuró la justa causa para que la sociedad PROTABACO S.A. no pudiera cumplir con las obligaciones adquiridas en el Plan Vallejo para exportar, dentro del plazo fijado, el producto terminado de las materias primas e insumos importados temporalmente para su perfeccionamiento.

V. EL RECURSO DE APELACIÓN

La **Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN** - impugnó la sentencia. En resumen, dijo que no está demostrada la imposibilidad para exportar la mercancía de acuerdo con lo dispuesto en el parágrafo del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, por la cantidad de demandas que se interpusieron contra el artículo 1º del Decreto 1572 de 1993.

En las sentencias¹ del Consejo de Estado del 12 de mayo de 1994 y 19 de diciembre del mismo año, lo que se hizo fue establecer criterios con respecto a lo que debe entenderse por restricción administrativa a las exportaciones, concluyendo que en este caso no se presentan.

De lo afirmado por el contribuyente no se evidencia que haya quedado imposibilitado para exportar las mercancías fabricadas con materia prima importada temporalmente, por la exigencia de la norma acusada, pues no es suficiente la existencia del Decreto 1572 de 1993 sino que es necesario demostrar que se constituyó en un obstáculo insalvable para exportar los cigarrillos.

Reiteró que el Decreto 1572 de 1993 contempla meros requisitos para realizar la exportación de cigarrillos, y no restricciones que impliquen prohibiciones o condicionamientos previos a las operaciones aduaneras.

VI. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró los argumentos presentados en la demanda. Se pronunció sobre los fundamentos del recurso de apelación, y solicitó que se declarara infundado el citado recurso.

¹ Expediente No. 2646, Sección Primera, Consejero ponente, Ernesto Rafael Ariza Muñoz y Expediente. 2816, Sección Primera, Consejero ponente, Libardo Rodríguez Rodríguez.

Sostuvo que para que haya lugar a la exención del pago del recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario que se establece en el parágrafo 1° del artículo 232 Decreto 2666 de 1984, no se exige acreditar la imposibilidad de exportar acudiendo a lo que se llamó Plan Vallejo, sino, exclusivamente, que *“la autoridad competente restrinja la exportación de los bienes objeto de la operación”*.

Demostrado que por virtud del Decreto 1572 de 1993 se establecieron restricciones a la exportación de cigarrillos, tal como lo dispone el propio enunciado del decreto tenía derecho a quedar exonerada de exportar y, por ende, del recargo del ciento por ciento (100%) sobre los impuestos de aduana.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en la sustentación del recurso de apelación que interpuso.

VII. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de junio de 2009, complementada por medio de la providencia del 29 de octubre de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, que anuló los actos administrativos acusados.

La entidad apelante solicitó la revocatoria de la sentencia recurrida y, en su lugar, la denegación de las pretensiones de la demanda porque consideró que la sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. no demostró la imposibilidad de exportar cigarrillos por la expedición del Decreto 1572 de 1993 y, además, porque este decreto no estableció restricciones para la exportación de cigarrillos. Por lo tanto, debió pagar el recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario, según lo previsto en el artículo 232 del Decreto 2666 de 1984.

La parte demandante se opuso a la prosperidad del recurso de apelación por cuanto, a su juicio, el Decreto 1572 de 1993 sí estableció restricciones a la

exportación de cigarrillos, tal como se expresa en el encabezamiento y en su contenido normativo y, además, porque el párrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984 no exige, para efecto de la no causación del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario, que deba demostrarse que la restricción fue la causa para no llegar a exportar dentro del plazo fijado.

La controversia en la presente instancia se concreta a dilucidar si la demandada, en los actos administrativos acusados, interpretó correctamente lo dispuesto en el Decreto 1572 de 1993, al negar las solicitudes de expedir liquidaciones oficiales de corrección presentadas por la demandante, con base en lo dispuesto en el párrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, modificado por el Decreto 3312 de 1985, y si la actora debió demostrar en la vía gubernativa o en la vía judicial esa imposibilidad de exportar cigarrillos por la expedición del citado Decreto 1572.

Para el efecto estima la Sala que en el Capítulo XXV, artículos 231 a 241, del Decreto 2666 de 1984, por el cual se revisa parcialmente la legislación aduanera, se reguló la modalidad de *importación temporal para perfeccionamiento activo*. En el artículo 231 se define esta modalidad de importación, así:²

“Se entiende por importación temporal para perfeccionamiento activo, el régimen que permite recibir dentro del territorio aduanero colombiano, con suspensión total o parcial de derechos de importación, mercancías específicas destinadas a ser reexportadas total o parcialmente en un plazo determinado, después de haber sufrido transformación, elaboración o reparación, así como los insumos necesarios para estas operaciones. Bajo este régimen podrán importarse también las maquinarias, equipos, repuestos y las partes o piezas para fabricarlos en el país, que vayan a ser utilizadas en producción y comercialización, en forma total o parcial, de bienes y servicios destinados a la exportación.”

Respecto de la nacionalización de materias primas e insumos que fueron importados temporalmente, o de los productos fabricados a partir de tales materias primas o insumos, el artículo 232 del citado Decreto 2666 de 1984, modificado por

² El Decreto 2666 de 1984 y el Decreto 3312 de 1985 estaban vigentes para la época de expedición de los actos administrativos demandados.

el artículo 2º del Decreto 3312 de 1985, estableció en qué caso procede el despacho para consumo y el trámite a seguir, en los siguientes términos:

"Despacho para consumo de materias primas e insumos. Si por causas justificadas, las materias primas e insumos importados temporalmente en desarrollo de lo contemplado en los artículos 172 y 173 del Decreto 444 de 1967 o en las normas que los sustituyan o modifiquen, o los productos con ellos fabricados, no llegaren a exportarse dentro del plazo fijado y el interesado deseara solicitar su despacho para consumo, deberá seguir el procedimiento siguiente:

- a) Solicitar y obtener prórroga de la garantía por el período que el Instituto Colombiano de Comercio exterior determine*
- b) Obtener las licencias o registro de importación, de conformidad con las normas correspondientes;*
- c) Cumplir el trámite de despacho para consumo, pagando los derechos de Aduana a que hubiere lugar, más un recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario.*

*Parágrafo 1º El recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario a que hace referencia el presente artículo, no se causará **cuando la autoridad competente restrinja la exportación de los bienes objeto de la operación.***

Parágrafo 2º Las materias primas e insumos importadas o los productos terminados, serán considerados en libre circulación cuando se hayan pagado los derechos de Aduana con el recargo correspondiente y se haya cumplido el despacho para consumo.

Parágrafo 3º Para la determinación del recargo a que se refiere este artículo, el gravamen y el tipo de cambio se calcularán de acuerdo con las normas generales sobre la materia." (Resaltado no es del texto)

Si bien en el literal c) del artículo transcrito se prevé que el interesado debe pagar los derechos de aduana a que hubiere lugar, más un recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario, en el parágrafo 1º del citado artículo, se exonera del mencionado recargo al interesado, "**cuando la autoridad competente restrinja la exportación de los bienes objeto de la operación**".

Con base en el citado párrafo la demandante alegó que como el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1572 del 12 de agosto de 1993³, por el cual se establecen restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos, en el caso objeto de controversia la DIAN debió reconocer la exoneración del recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario. El texto del Decreto 1572 del 12 de agosto de 1993, es el siguiente:

“DECRETO 1572 DE 1993

(agosto 12)

MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PÚBLICO

Por el cual se establecen restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos.

EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE COLOMBIA,

en ejercicio de las facultades que le confiere el numeral 25 del artículo 189 de la Constitución Política de Colombia, y en sujeción a los artículos 3o. de la Ley 6a. de 1971 y 2o. numeral 5o. de la Ley 7a de 1991,

DECRETA:

ARTÍCULO 1o. CIGARRILLOS PARA EXPORTACION. *Los cigarrillos de producción nacional destinados a ser exportados, deberán ser empacados en cajetillas que contengan un aviso en caracteres legibles con la leyenda "Prohibida su distribución y venta en Colombia". Esta misma leyenda, en caracteres legibles, deberá imprimirse en el empaque que se utilice para el embarque de esta clase de bienes.*

ARTÍCULO 2o. RUTAS. *La exportación de cigarrillos de producción nacional que reúna las características señaladas en el artículo anterior, únicamente se hará por los puertos y aeropuertos que señale el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales. Las Administraciones de Impuestos y Aduanas así autorizadas serán las únicas competentes para certificar los respectivos embarques, de conformidad con las normas generales de exportación.*

³ Decreto publicado en el Diario Oficial No. 40.989 del 12 de agosto de 1993-

ARTÍCULO 3o. REGISTRO DE EXPORTADORES. La exportación de cigarrillos a que se refiere el presente decreto, únicamente podrá realizarse por los exportadores que se encuentren debidamente registrados ante la subdirección operativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ARTÍCULO 4o. REGISTRO DE CONTRATOS. La Unidad Administrativa Especial- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales- subdirección operativa, llevará un registro de los contratos de venta de cigarrillos tipo exportación celebrados con los distribuidores, bien sean éstos personas naturales, jurídicas o sociedades filiales o subsidiarias del fabricante. Dicho contrato deberá ser presentado por el exportador respectivo indicando el nombre y dirección del comprador en el exterior; lugares de destino; los nombres de las empresas de transporte o de los propietarios de los vehículos en los cuales se transportarán los cigarrillos de producción nacional tipo exportación a los lugares de exportación y embarque y cualquier otra información adicional que permita establecer su utilización final en el exterior.

Cuando el Fabricante haga las veces de exportador, deberá cumplir estos requisitos.

ARTÍCULO 5o. INFORMES MENSUALES. Para efectos de lo establecido en el artículo anterior, los fabricantes de cigarrillos cuyas especificaciones técnicas y de presentación se ajusten a lo establecido en el artículo 1o. del presente Decreto, procederán a elaborar con destino a la Subdirección Operativa de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, un informe mensual sobre los volúmenes de producción de tales cigarrillos, y las existencias en bodegas o en tránsito.

ARTÍCULO 6o. BENEFICIOS. El cumplimiento de los requisitos establecidos en el presente Decreto, es presupuesto indispensable para efectos de la aceptación de la solicitud de autorización de embarque por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y para la obtención de los beneficios tributarios y/o fiscales a que tengan derecho los exportadores conforme a la legislación vigente, como consecuencia de la realización efectiva de la exportación.

ARTÍCULO 7o. SANCIONES. La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en concordancia con lo establecido en el numeral 2 del literal a) del artículo 1o. del Decreto 1750 de 1991, sancionará a quienes exporten o intenten exportar estas mercancías sin presentarlas o declararlas ante las autoridades, o por lugares no habilitados para realizar dicha operación, o comercialicen estos bienes dentro del territorio nacional.

ARTÍCULO 8o. VIGENCIA. El presente Decreto rige desde la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias.

PUBLÍQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.”⁴

⁴ Los artículos 3º y 4º del Decreto 1572 de 1993 que están subrayados, fueron anulados por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Consejero Ponente, Ernesto Rafael Ariza Muñoz, Radicación No. 2464, según Sentencia del 12 de mayo de 1994. Siendo el motivo de su nulidad el siguiente: “Habida cuenta que los artículos 3o. y 4o. del Decreto acusado regulan lo relativo a los registros de exportadores y de los contratos de venta de cigarrillos

Del texto transcrito del Decreto 1572 de 1993 se infiere que se obligó a los exportadores de cigarrillos a: i) imprimir los empaques de los cigarrillos con una leyenda que dijera que se prohíbe su distribución y venta en Colombia, ii) exportar la mercancía por puertos y aeropuertos que determine la DIAN, iii) *registrarse ante la Subdirección Operativa de la DIAN (Requisito anulado por el Consejo de Estado)*, iv) *presentar a la DIAN los contratos de venta de cigarrillos tipo exportación celebrados con los distribuidores, bien sean éstos personas naturales, jurídicas o sociedades filiales o subsidiarias del fabricante (Requisito anulado por el Consejo de Estado)* y, v) rendir informe mensual sobre los volúmenes de producción de tales cigarrillos, y las existencias en bodegas o en tránsito.

Ahora bien, en el proceso está demostrado que la sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A., solicitó⁵ el 16 de mayo de 1996 al Grupo de Liquidaciones de la División de Fiscalización de la Administración Especial de Operaciones Aduaneras de Cartagena de la DIAN expedir liquidaciones oficiales de corrección para cada una de las Declaraciones de Importación números 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0, en las que se reconociera que la suma de \$140.187.068,50 había sido declarada de más por el contribuyente, y se ordenara su devolución porque, según la interesada, el Decreto 1572 de 1993 había establecido restricciones para las exportaciones contempladas en el Plan Vallejo, que habían impedido vender el producto en el exterior, y el parágrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, preveía que en situaciones como la presentada, para la liquidación de los tributos aduaneros no se aplicaría el recargo del 100% sobre el gravamen arancelario.

tipo exportación, exigiendo requisitos para tal efecto, aparece claro de su texto, en consecuencia, que el Gobierno Nacional, integrado en este caso por el Presidente de la República y el ministro de Hacienda y Crédito público, al actuar así se arrogó una competencia, que es privativa del Consejo Superior de Comercio Exterior, y por ello se transgredió el mandato contenido en el citado numeral 12 del artículo 14 de la Ley 7a. de 1991."

⁵ FLS. 399 a 405 Expediente

La anterior solicitud fue rechazada por la DIAN por Auto⁶ No. 50019 del 24 de junio de 1996, expedido por el Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Cartagena, al considerar que los requisitos fijados en el Decreto 1572 de 1993 no constituían restricciones a la exportación de cigarrillos de producción nacional, y por lo tanto, al cumplir con los trámites de modificación de la modalidad de importación ordinaria debía pagarse, a más de los tributos aduaneros a que había lugar, un recargo del 100% sobre el gravamen arancelario.

Contra el Auto No. 50019 del 24 de junio de 1996, la sociedad PRODUCTORA TABACALERA DE COLOMBIA S.A. interpuso recurso⁷ de reconsideración. Insistió, para sustentarlo, en que el Decreto 1572 de 1993 sí estableció restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos, por lo que con fundamento en el parágrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, procede a la devolución del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario pagado de más en las referidas declaraciones.

Por medio de la Resolución⁸ No. 081 del 5 de agosto de 1996, expedida por el Jefe de la División Jurídica de la Administración Especial de Impuestos y Aduanas Nacionales de la DIAN, se confirmó el Auto No. 50019 del 24 de junio de 1996, reiterando que *“las condiciones o requisitos que contemplan las disposiciones reguladoras de la actividad exportadora de cigarrillos de producción nacional señaladas en el decreto 1572 de 1993, no pueden considerarse “restricciones” aplicables a las exportaciones, aunque el encabezamiento del mismo utilice esta expresión”*.

Con base en lo anterior la Sala procede a definir si el Decreto 1572 de 1993 estableció restricciones a la exportación de cigarrillos, y si por este motivo, la demandante no pudo exportar, y por ende, le era aplicable lo dispuesto en el parágrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984.

Las palabras restringir y restricción el Diccionario de la Real Academia Española⁹ las presenta así: **Restringir** *“ceñir, circunscribir, reducir a menores límites // 2. Apretar, constreñir, restriñir.”* **Restricción:** *“Acción y efecto de restringir // 2.*

⁶ FLS. 393 y 394 Expediente

⁷ FLS. 383 a 387 Expediente

⁸ FLS.374 a 379 Expediente

⁹ Vigésima segunda edición.

Limitación o reducción impuesta en el suministro de productos de consumo, generalmente por escasez de estos.”

Estas acepciones de los términos restringir y restricción le permiten a la Sala considerar que lo regulado en el Decreto 1572 de 1993 no corresponde a restricciones a las exportaciones de cigarrillos, que es lo que debe ocurrir, según el párrafo 1º del artículo 232 del decreto 2666 de 1984, para exonerar al interesado del pago del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario, pues no se trata de limitaciones o reducciones impuestas a la exportación, definida¹⁰ por el Decreto 2666 de 1984 como **“la salida, con destino a otro país, de mercancías que hayan tenido circulación libre o restringida en el territorio aduanero nacional”**, sino que se trata de fijar requisitos o condiciones por el Gobierno Nacional, dentro de un contexto diferente al del Plan Vallejo, para que los cigarrillos de producción nacional destinados a ser exportados, puedan salir del país. Desde ningún punto estas regulaciones implican restricciones para exportar los bienes producidos a partir de las materias e insumos importados temporalmente dentro del marco del Plan Vallejo, máxime cuando el recargo del 100% del gravamen arancelario tiene que ver con productos no exportados dentro del plazo legalmente fijado por normativa especial y, por lo tanto, se destinaron a consumo interno.

La Sala no observa en el texto del Decreto 1572 de 1993 la existencia de reglas que restrinjan la exportación de cigarrillos, tales como la determinación de cupos de exportación. La necesidad de establecer controles a la actividad de exportación, como la obligación del fabricante y/o exportador de incluir la advertencia en las cajetillas de cigarrillos y *en los empaques que se utilicen para el embarque de “Prohibida su distribución y venta en Colombia”*; o la fijación de *puertos y aeropuertos* como rutas de salida de la mercancía que deben atender los exportadores, o la rendición de informes mensuales *sobre los volúmenes de producción de tales cigarrillos, y las existencias en bodegas o en tránsito*, no implica que se esté restringiendo la exportación en los términos que ya se señalaron.

Tampoco la Sala encuentra que en la Resolución No. 1265 de 1993, por la cual se reglamenta el Decreto 1572 de 1993 sobre las restricciones aplicables a las exportaciones de cigarrillos, expedida por la DIAN, se hayan establecido restricciones a las exportaciones. Si bien el epígrafe del referido Decreto 1572 lleva

¹⁰ Artículo 1º del decreto 2666 de 1984, modificado por el artículo 1º del Decreto 3312 de 1985.

a confusión respecto de si se trata de restricciones a las exportaciones, la situación se aclara con lo regulado en el citado decreto, y no deja duda de que se trata de requisitos o condiciones que deben cumplir quienes estén interesados en exportar cigarrillos nacionales, de antemano destinados a este propósito.

De otra parte, las sentencias¹¹ que decidieron sendas demandas de nulidad contra el Decreto 1572 de 1993, y a las cuales aluden las partes en sus alegatos, no se ocuparon de definir si lo dispuesto en él eran restricciones para efectos de la exención de que trata el parágrafo 1º del artículo 232 del Decreto 2666 de 1984. Por el contrario, se infiere de los textos de estos precedentes judiciales, que los términos “*restricciones*”, “*requisitos*” y “*condiciones*”, son utilizados indistintamente.

Estima la Sala, al apreciar el acervo probatorio, que el Decreto 1572 de 1993 pudo haberle ocasionado a la demandante dificultades para conseguir compradores de la mercancía en el exterior, constituyéndose en causa justificada para acogerse a lo dispuesto en el artículo 232 del Decreto 2666 de 1984, modificado por el artículo 2º del Decreto 3312 de 1985, en lo que se refiere al despacho para consumo, pero no para reclamar la exoneración del recargo del 100% sobre el gravamen arancelario previsto en el parágrafo 1º del citado artículo. Si de la expedición de un decreto se deriva algún daño particular, las vías para resarcirlo es la acción de reparación directa.

Como efecto de lo anterior, no era procedente para el demandante solicitar en devolución el recargo del ciento por ciento (100%) sobre el gravamen arancelario, pagado mediante las Declaraciones números 012401054996-3, 012401054994-9, 012401054990-1, 012401055000-8, 012401054987-7, 012401054989-1, 012401054999-5, 012401054991-7, 012401055003-1, 012401054998-8, 0124001054992-4, 012401054993-1, 012401054995-6, 012401054988-4, 012401055002-2, 012401055001-5, 012401054986-1, 012401054997-0.

Verificada entonces la legalidad de los actos administrativos acusados, prospera el recurso de apelación interpuesto por la demandada, por lo que la Sala revocará la sentencia apelada para, en su lugar, negar las súplicas de la demanda.

¹¹ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Consejero ponente, Ernesto Rafael Ariza Muñoz, Sentencia del 12 de mayo de 1994, Radicación No. 2646; Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Primera, Consejero ponente, Libardo Rodríguez Rodríguez, Sentencia del 19 de diciembre de 1994, Radicación No. 2816.

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

FALLA

REVÓCASE la sentencia del 18 de junio de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, complementada por medio de la providencia del 29 de octubre de 2009. En su lugar,

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al tribunal de origen y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO