

BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Se determina tomando los ingresos ordinarios y extraordinarios y se le restan los percibidos por actividades exentas, no sujetas y, los excluidos según la Ley 14 de 1983 / INGRESOS POR EXPORTACIONES – No hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio / EXPORTACION DE BIENES – Una de sus modalidades es la reexportación de bienes importados temporalmente ubicados en los depósitos francos / INGRESOS POR VENTA DE BIENES POR EL SISTEMA DE IN BOND – No se deben incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio

De acuerdo con el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993, la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinar los ingresos netos toman los ingresos ordinarios y extraordinarios y de estos se restan los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, **exportaciones** y la venta de activos fijos. Así pues, en lo que interesa a este asunto, los ingresos por exportaciones no conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio. Por su parte, de conformidad con los artículos 64 y 303 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999), **la reexportación de productos importados temporalmente ubicados en los depósitos francos se considera una modalidad de exportación**. En consecuencia, los ingresos que obtengan las sociedades que se dediquen a la comercialización de bienes por el sistema in bond, según la regulación de los depósitos francos, no hacen parte de la base gravable del ICA. (...) Por lo tanto, por mandato legal, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio no están obligados a incluir dentro de la base gravable del impuesto, los ingresos por exportaciones, como los provenientes de las ventas de bienes por el sistema in bond. Así lo corroboró posteriormente el Concepto 1200 de 2009 expedido por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 1421 DE 1993 – ARTICULO 154 NUMERAL 5 / DECRETO DISTRITAL 352 DE 2002 – ARTICULO 42 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 64 / DECRETO 2685 DE 1999 – ARTICULO 303

INGRESOS POR OPERACIONES POR EL SISTEMA IN BOND – No hacen parte del impuesto de industria y comercio / DEVOLUCION DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Procede respecto a lo pagado por los ingresos por ventas en almacenes in bond / DEVOLUCION DE PAGO DE LO NO DEBIDO – Alcance. / ACTUALIZACION DE IMPUESTO DEVUELTO – No procede por el lapso comprendido entre la fecha de pago y la fecha en que se negó la devolución cuando el pago indebido fue voluntario

La actividad de las demandantes es, en general, la comercialización de bienes por el sistema in bond, según la regulación administrativa de los depósitos francos de productos nacionales e importados y para viajeros al exterior. Por los periodos 1 a 6 de los años 2006 a 2008 y 1 a 5 del año gravable 2009, la parte demandante declaró y pagó ICA en el Distrito Capital e incluyó dentro de la base gravable del impuesto, los ingresos provenientes de las operaciones por el sistema in- bond. Lo anterior, a pesar de que el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993 dispuso que tales ingresos no hacen parte de la base gravable del ICA. (...) En consecuencia, la actora tenía derecho a la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó por los periodos en discusión. También tenía derecho al reconocimiento y pago de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 154 del Decreto 807 de 1993. No obstante, no se

actualiza la suma devuelta por concepto del ICA, desde la fecha en que pagó el impuesto hasta la fecha en que el demandado le negó la devolución, pues, se insiste, fue un pago que la actora efectuó voluntariamente, a pesar de que la ley excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos por exportaciones.

FUENTE FORMAL: DECRETO LEY 1421 DE 1993 – ARTICULO 154 NUMERAL 5

INTERESES MORATORIOS EN DEVOLUCIONES DE IMPUESTOS – Se deben liquidar desde cuando venció el término para devolver y hasta cuando se produce el pago / INTERESES CORRIENTES EN DEVOLUCION DE IMPUESTOS – No proceden cuando la suma devuelta no ha estado en discusión / TERMINO PARA EFECTUAR LA DEVOLUCION – Antes de la Ley 1430 de 2010, era de 30 días contados a partir de la presentación de la solicitud

En consecuencia, sobre la suma que ordenó devolver el Tribunal proceden los intereses corrientes, en los términos en que dispuso el *a quo* y, además, los intereses de mora, desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario. No obstante, respecto de SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S), sobre el impuesto pagado que el demandado devolvió por Resolución 2010EE743740 de 14 de diciembre de 2010 (\$381.509.000), deben liquidarse **intereses moratorios desde cuando venció el término para devolver y hasta cuando se produjo el pago**. Ello, porque aun cuando el demandado devolvió el impuesto que esa actora pagó, la devolución se efectuó cuando ya había vencido el plazo para devolver fijado en el artículo 855 del Estatuto Tributario Nacional. En efecto, conforme con el artículo 148 del Decreto Distrital 807 de 1993, en concordancia con los artículos 855 vigente para la época de los hechos y 863 del Estatuto Tributario Nacional, la Administración debe efectuar la devolución dentro de los treinta (30) días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución en debida forma, pues, en caso contrario, se generan intereses de mora sobre la suma tardíamente devuelta por la Administración. (...) En consecuencia, el Distrito Capital debe reconocer intereses moratorios a SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S) sobre los \$381.509.000, desde el 7 de septiembre de 2010, que es el día siguiente al vencimiento del plazo para devolver, hasta la fecha en que giró el cheque, emitió el título o efectuó la consignación respectiva. De acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, no proceden los intereses corrientes porque la suma devuelta no estuvo en discusión.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 855 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 863 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 864

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., treinta (30) de marzo de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 25000-23-27-000-2012-00140-01(19973)

Actor: LA RIVIERA DUTY FREE S.A.S. Y OTRAS

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por las demandantes contra la sentencia de 4 de abril de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD PARCIAL DE LAS SIGUIENTES RESOLUCIONES: Resolución No 2010EE518248 de 13 de septiembre de 2010, Resolución DDI156766 de 11 de octubre de 2011, Resolución No 2010EE529602 de 29 de septiembre de 2010, Resolución DDI171762 de 21 de noviembre de 2011, Resolución No 2010EE529606 de 29 de septiembre de 2010, Resolución DDI174291 de 7 de diciembre de 2011, Resolución No 2010EE604575 de 21 de octubre de 2010, Resolución DDI169815 de 1 de noviembre de 2011, Resolución No 2010EE529558 de 29 de septiembre de 2010 y Resolución DDI172111 de 22 de noviembre 2011 (sic). De conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, devuélvanse las sumas pagadas indebidamente por las demandantes para los bimestres cuarto de 2005 a quinto de 2009, más los intereses corrientes causados, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. NIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda”.

ANTECEDENTES

En Concepto 415 de 1995, la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá precisó que las ventas de artículos de producción extranjera efectuadas en depósitos francos (almacenes in bond) están gravadas con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital.

EL FORUM LTDA, LA RIVIERA DUTY FREE LTDA, COMERCIALIZADORA BACATÁ LTDA, GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA, AEROLIBRE LTDA y SANTAFÉ DUTY FREE LTDA presentaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio que se describen a continuación, en las que liquidaron el impuesto a cargo sobre los ingresos

obtenidos en cada periodo por la venta de productos extranjeros en depósitos francos a viajeros con destino al exterior¹:

EL FORUM LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		
2005	1	18 de marzo de 2005	\$ 2.708.000
2005	2	18 de mayo de 2005	\$ 2.974.000
2005	3	18 de julio de 2005	\$ 3.064.000
2005	4	19 de septiembre de 2005	\$ 2.583.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 3.878.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 5.788.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 2.835.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 4.120.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 4.976.000
2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 4.690.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 3.524.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 6.506.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 3.719.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 4.961.000
2007	3	16 de julio de 2007	\$ 5.028.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 3.614.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 4.401.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 5.908.000
2008	1	18 de marzo de 2008	\$ 4.576.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 4.356.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 14.529.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 3.702.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 3.440.000

¹ Fl. 2 c.a.

2008	6	19 de enero de 2009	\$ 5.714.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 3.237.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 4.080.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 3.342.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 2.945.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 2.954.000
TOTAL			\$ 128.152.000

LA RIVIERA DUTY FREE LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		
2005	1	18 de marzo de 2005	\$ 5.787.000
2005	2	18 de mayo de 2005	\$ 6.326.000
2005	3	18 de julio de 2005	\$ 6.463.000
2005	4	19 de septiembre de 2005	\$ 6.928.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 6.845.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 7.082.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 5.238.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 6.917.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 8.070.000
2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 7.786.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 8.256.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 9.394.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 6.062.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 8.158.000
2007	3	16 de julio de 2007	\$ 9.304.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 9.373.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 9.726.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 10.859.000
2008	1	29 de septiembre de 2009	\$ 7.953.000

2008	2	25 de septiembre de 2009	\$ 610.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 7.520.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 10.614.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 14.245.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 17.084.000
2008	6	19 de enero de 2009	\$ 24.214.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 21.254.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 18.096.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 15.342.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 14.461.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 17.088.000
TOTAL			\$ 307.055.000

COMERCIALIZADORA BACATÁ LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		
2005	1	18 de marzo de 2005	\$ 2.346.000
2005	2	18 de mayo de 2005	\$ 2.468.000
2005	3	18 de julio de 2008	\$ 2.648.000
2005	4	19 de septiembre de 2005	\$ 2.732.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 2.452.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 3.205.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 2.252.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 2.797.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 3.126.000
2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 2.627.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 2.558.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 3.416.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 3.067.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 2.810.000

2007	3	16 de julio de 2007	\$ 3.450.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 3.710.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 4.545.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 5.120.000
2008	1	18 de marzo de 2008	\$ 3.886.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 3.640.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 4.212.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 3.969.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 4.523.000
2008	6	19 de enero de 2009	\$ 6.491.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 4.760.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 5.445.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 4.322.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 4.482.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 3.910.000
TOTAL			\$ 102.623.000

GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		
2005	1	18 de marzo de 2005	\$ 2.467.000
2005	2	18 de mayo de 2005	\$ 3.109.000
2005	3	18 de julio de 2005	\$ 3.244.000
2005	4	21 de septiembre de 2005	\$ 3.186.000
2005	4	20 de septiembre de 2005	\$ 3.184.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 3.593.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 4.608.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 2.876.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 3.537.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 4.137.000

2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 3.481.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 3.651.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 4.704.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 3.195.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 3.263.000
2007	3	16 de julio de 2007	\$ 4.154.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 4.644.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 4.590.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 5.534.000
2008	1	29 de septiembre de 2009	\$ -
2008	1	18 de marzo de 2008	\$ 3.839.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 4.326.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 4.627.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 4.168.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 5.542.000
2008	6	19 de enero de 2009	\$ 7.967.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 4.878.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 4.885.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 4.265.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 4.101.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 3.849.000
2009	6	5 de febrero de 2010	\$ -
2009	6	19 de enero de 2010	\$ -
TOTAL			\$ 123.604.000

AEROLIBRE LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		

2005	1	18 de marzo de 2005	\$ 3.265.000
2005	2	18 de mayo de 2005	\$ 3.466.000
2005	3	18 de julio de 2005	\$ 3.778.000
2005	4	19 de septiembre de 2005	\$ 3.763.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 3.807.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 3.858.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 2.857.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 4.698.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 5.094.000
2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 4.439.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 4.675.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 5.070.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 3.928.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 4.343.000
2007	3	16 de julio de 2007	\$ 4.234.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 4.856.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 4.799.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 6.115.000
2008	1	18 de marzo de 2008	\$ 3.578.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 3.647.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 4.338.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 4.279.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 4.689.000
2008	6	19 de enero de 2009	\$ 6.418.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 4.543.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 5.690.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 4.935.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 3.763.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 4.275.000
TOTAL			\$ 123.935.000

SANTAFE DUTY FREE LTDA			
PERIODO		FECHA DE PRESENTACIÓN	VALOR PAGADO
AÑO	BIM.		
2005	3	18 de mayo de 2005	\$ 11.828.000
2005	4	19 de septiembre de 2005	\$ 11.267.000
2005	5	18 de noviembre de 2005	\$ 11.551.000
2005	6	17 de enero de 2006	\$ 13.421.000
2006	1	17 de marzo de 2006	\$ 8.945.000
2006	2	19 de mayo de 2006	\$ 11.311.000
2006	3	19 de julio de 2006	\$ 13.977.000
2006	4	19 de septiembre de 2006	\$ 11.616.000
2006	5	17 de noviembre de 2006	\$ 11.679.000
2006	6	17 de enero de 2007	\$ 14.560.000
2007	1	16 de marzo de 2007	\$ 10.759.000
2007	2	17 de mayo de 2007	\$ 13.918.000
2007	3	16 de julio de 2007	\$ 13.464.000
2007	4	17 de septiembre de 2007	\$ 15.333.000
2007	5	16 de noviembre de 2007	\$ 17.235.000
2007	6	17 de enero de 2008	\$ 19.457.000
2008	1	18 de marzo de 2008	\$ 13.705.000
2008	2	19 de mayo de 2008	\$ 16.138.000
2008	3	22 de julio de 2008	\$ 17.412.000
2008	4	18 de septiembre de 2008	\$ 15.194.000
2008	5	18 de noviembre de 2008	\$ 19.106.000
2008	6	19 de enero de 2009	\$ 22.809.000
2009	1	19 de marzo de 2009	\$ 15.800.000
2009	2	19 de mayo de 2009	\$ 19.228.000
2009	3	17 de julio de 2009	\$ 15.756.000
2009	4	18 de septiembre de 2009	\$ 13.189.000
2009	5	19 de noviembre de 2009	\$ 14.679.000

TOTAL	\$ 393.337.000
--------------	-----------------------

Mediante Concepto 1200 de 6 de noviembre de 2009, la Secretaría de Hacienda Distrital modificó el Concepto 415 de 1995 para precisar que la reexportación de productos importados ubicados en depósitos francos se considera exportación (arts. 64 y 303 del Estatuto Aduanero) y que, por tanto, los ingresos que los contribuyentes obtienen por ese concepto son deducibles en la liquidación del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital².

Las demandantes solicitaron la devolución del impuesto que liquidaron y pagaron sobre los ingresos percibidos por la venta de productos extranjeros en depósitos francos a viajeros con destino al exterior, así:

SOLICITANTE	FECHA DE LA SOLICITUD
El Forum Ltda	26 de julio de 2010
La Riviera Duty Free Ltda	3 de agosto de 2010
Comercializadora Bacatá Ltda	3 de agosto de 2010
Grant Store Internacional Ltda	26 de agosto de 2010
Aerolibre Ltda	31 de julio de 2010
Santafé Duty Free Ltda	26 de julio de 2010

El Distrito Capital expidió las resoluciones que se relacionan a continuación, por las cuales negó la devolución, porque las demandantes debieron corregir las declaraciones para incluir la deducción por exportaciones y después solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado:

SOCIEDAD	ACTO QUE NEGÓ LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	ACTO QUE CONFIRMÓ EN RECONSIDERACIÓN LA RESOLUCIÓN QUE NEGÓ LA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN
El Forum Ltda	Resolución 2010EE518248 (DDI 190377) de 13 de septiembre de	Resolución 2011EE294993 (DDI 156766) de 11 de octubre de

² Fls. 20 y 21 c.a.

	2010 (fls. 35 y 36 c.p.)	2011 (fls. 39 a 41 c.p.)
La Riviera Duty Free Ltda	Resolución 2010EE529602 (DDI 193058) de 29 de septiembre de 2010 (fls. 47 y 48 c.p.)	Resolución 2011EE328990 (DDI 171762) de 21 de noviembre de 2011 (fls. 49 a 52 c.p.)
Comercializadora Bacatá Ltda	Resolución 2010EE529606 (DDI 193059) de 29 de septiembre de 2010 (fls. 57 y 58 c.p.)	Resolución 2011EE348058 (DDI 174291) de 7 de diciembre de 2011 (fl.s 60 a 63 c.p.)
Grant Store Internacional Ltda	Resolución 2010EE604575 (DDI 197056) de 21 de octubre de 2010 (fls. 65 a 67 c.p.)	Resolución 2011EE316289 (DDI 169815) de 1° de noviembre de 2011 (fls. 71 a 73 c.p.)
Aerolibre Ltda	Resolución 2010EE529558 (DDI 193051) de 29 de septiembre de 2010 (fls. 77 y 78 c.p.)	Resolución 2011EE330021 (DDI 172111) de 22 de noviembre de 2011 (fls. 81 a 85 cp.)

Respecto de SANTAFÉ DUTY FREE LTDA., por Resolución 2010EE743740 de 14 de diciembre de 2010³, confirmada en reconsideración por Resolución 2011EE304699 (DDI 158959) de 28 de octubre de 2011⁴, la Secretaría de Hacienda Distrital negó por extemporánea la solicitud de devolución del impuesto pagado por el tercer bimestre de 2005 (\$11.828.000) y ordenó devolver \$381.509.000, que corresponden al impuesto pagado por los bimestres 4 a 6 de 2005, 1 a 6 de 2006 a 2008 y 1 a 5 de 2009.

DEMANDA

En ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del C.C.A., LA RIVIERA DUTY FREE S.A.S., en nombre propio y como absorbente de COMERCIALIZADORA BACATÁ LTDA y AEROLIBRE LTDA; SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S., en nombre propio y como absorbente de GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA y EL FORUM LTDA solicitaron lo siguiente:

“1. Que se declare la nulidad de las siguientes resoluciones:

a. La resolución Número 2010EE518248 fechada el día 13 de septiembre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se negó la devolución de las sumas pagadas sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre

³ Fls. 96 a 100 c.p.

⁴ Fls. 101 a 104 c.p.

ingresos derivados de exportaciones, a partir del III Bimestre del año 2005 hasta el V Bimestre del año 2009 por la sociedad El Forum Ltda.; y la resolución D.D.I.-156766, fechada el día 11 de octubre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer la devolución.

b. La resolución Número 2010EE529602 fechada el día 29 de septiembre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se negó la devolución de las sumas pagadas sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre ingresos derivados de exportaciones, a partir del III Bimestre del año 2005 hasta el V Bimestre del año 2009 por la sociedad La Riviera Duty Free Ltda.; y la resolución D.D.I.-171762, fechada el día 21 de noviembre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer la devolución.

c. La resolución Número 2010EE529606 fechada el día 29 de septiembre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se negó la devolución de las sumas pagadas sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre ingresos derivados de exportaciones, a partir del III Bimestre del año 2005 hasta el V Bimestre del año 2009 por la sociedad Comercializadora Bacatá Ltda.; y la resolución D.D.I.-174291, fechada el día 7 de diciembre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer la devolución.

d. La resolución Número 2010EE604575 fechada el día 21 de octubre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se negó la devolución de las sumas pagadas sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre ingresos derivados de exportaciones, a partir del III Bimestre del año 2005 hasta el V Bimestre del año 2009 por la sociedad Grant Store Internacional Ltda.; y la resolución D.D.I.-169815, fechada el día 1 de noviembre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer la devolución.

e. La resolución Número 2010EE529558 fechada el día 29 de septiembre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá, mediante la cual se negó la devolución de las sumas pagadas sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre ingresos derivados de exportaciones, a partir del III Bimestre del año 2005 hasta el V Bimestre del año 2009 por la sociedad Aerolibre Ltda.; y la resolución D.D.I.-172111, fechada el día 22 de noviembre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer la devolución.

2. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en el numeral anterior, y como restablecimiento del derecho, (i) se ordene la devolución de las sumas materia de las solicitudes de devolución rechazadas; (ii) se

reconozca y ordene el pago de los intereses legales que corresponden sobre dichas sumas conforme a los artículos 1617 y 2231 del Código Civil, causados desde el momento de la realización del pago hasta la presentación de la solicitud de devolución ante la entidad demandada; y (iii) se reconozca y ordene el pago de los intereses determinados de acuerdo con el Artículo 863 del Estatuto Tributario sobre las sumas no devueltas oportunamente por la administración, es decir, tanto por impuestos pagados sin causa en la ley como los intereses legales causados hasta la fecha de la solicitud de devolución.

3. Que se declare la nulidad parcial de la resolución Número 2010EE743740 fechada el día 14 de diciembre de 2010 y proferida por la Oficina de Cuentas Corrientes de la Subdirección de Gestión del impuesto cancelado sin causa en la ley a título de Impuesto de Industria y Comercio sobre ingresos derivados de exportaciones por la sociedad Santafé Duty Free Ltda. pero se omitió el reconocimiento de los intereses causados sobre las sumas devueltas; y la Resolución D.D.I.-158959, fechada el día 28 de octubre de 2011, proferida por la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, que confirmó la negativa a reconocer tales intereses.

4. Como consecuencia de la declaratoria de nulidad solicitada en el numeral anterior, y como restablecimiento del derecho, (i) se reconozca y ordene el pago a la sociedad Santafé Duty Free de los intereses legales que le corresponde (sic) a dicha sociedad conforme a los artículos 1617 y 2231 del Código Civil, causados sobre las sumas pagadas sin causa desde el momento de la realización del pago hasta la presentación de la solicitud de devolución; y (ii) se reconozca y ordene el pago de los intereses determinados de acuerdo con el Artículo 863 del Estatuto Tributario sobre las sumas no devueltas oportunamente por la administración, es decir, tanto por impuestos pagados sin causa en la ley como los intereses legales causados hasta la fecha de solicitud de devolución”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 20, 24 y 144 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículos 11 y 21 del Decreto Nacional 1000 de 1997.
- Artículos 1617, 2232, 2313, 2315, 2316, 2318 y 2536 del Código Civil.

Como concepto de la violación, la parte actora expuso, en síntesis, lo siguiente:

Las demandantes tienen por objeto social exclusivo la venta y comercialización de bienes por el sistema in-bond. En este sistema, se compran mercancías en el

exterior para ser comercializadas a viajeros con destino al extranjero, motivo por el cual todos los ingresos corresponden a ingresos por exportaciones.

No obstante que fueron habilitadas como titulares de depósitos francos, las demandantes presentaron las declaraciones del impuesto de industria y comercio por el periodo comprendido entre el bimestre 3° del año 2005 y el bimestre 5° de 2009. Por tal razón, solicitaron al demandado la devolución del ICA pagado indebidamente sobre los ingresos por exportaciones, más los intereses legales causados desde el pago hasta la solicitud de devolución.

En relación con EL FORUM LTDA, LA RIVIERA DUTY FREE LTDA, COMERCIALIZADORA BACATÁ LTDA, GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA y AEROLIBRE LTDA, el demandado negó la solicitud de devolución de pago de lo no debido porque las demandantes debieron corregir las declaraciones y como no lo hicieron, no existen sumas que deban devolverse. Adicionalmente, el Distrito Capital no resolvió la solicitud de reconocimiento de intereses legales desde el pago del impuesto hasta la fecha en que se presentó la solicitud de devolución, a pesar de que las actoras tenían derecho a ello.

En cuanto a SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S), el Distrito Capital reconoció la devolución de \$381.509.000. Sin embargo, frente a las sumas devueltas debe tenerse en cuenta que proceden los intereses legales, pues con fundamento en los artículos 1617 y 2232 del Código Civil, la jurisprudencia ha dicho que para compensar la desvalorización monetaria, en las devoluciones de pagos de lo no debido se deben reconocer intereses legales, equivalentes al 6% de la suma a devolver, liquidados desde cuando se efectuó el pago hasta la solicitud de devolución⁵.

Asimismo, la Administración debió reconocer los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario sobre las sumas que no devolvió oportunamente, que son los impuestos pagados sin causa legal y los intereses legales generados hasta la solicitud de devolución.

Las demandantes solicitaron la devolución del impuesto pagado por las exportaciones, es decir, de un pago de lo no debido que enriquece a la

⁵ Sentencias de 23 de julio de 2009, exp. 16785, y de 13 de agosto de 2009, exp. 16418, C.P. William Giraldo Giraldo, y sentencia de 27 de agosto de 2009, exp. 16881, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Administración sin justa causa. Respecto de la devolución de pagos de lo no debido, la jurisprudencia ha dicho que no es necesario corregir la declaración privada y que se regula por las normas que se aplican a las devoluciones de saldos a favor.

Por tanto, los actos demandados violaron el artículo 144 del Decreto Distrital 807 de 1993, pues negaron la devolución por el incumplimiento de requisitos no previstos en la norma. Además el artículo 21 del Decreto 1000 de 1997 reconoce el derecho a la devolución de pagos de lo no debido sin necesidad de corregir la declaración.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones por las razones que siguen:

Los contribuyentes que tengan derecho a deducciones y exenciones están obligados a presentar la declaración tributaria correspondiente, de acuerdo con las cifras que figuren en la contabilidad. En las exclusiones, los sujetos pasivos no están obligados a pagar el impuesto ni a presentar las declaraciones.

Para disminuir el impuesto liquidado en las declaraciones presentadas por tener derecho a deducciones o exenciones, el contribuyente debe seguir el procedimiento señalado en la ley para la corrección de las declaraciones y luego solicitar la devolución de lo pagado.

De acuerdo con el artículo 589 del Estatuto Tributario Nacional, al que remite el artículo 20 del Decreto Distrital 807 de 1993, para corregir las declaraciones tributarias, en el sentido de disminuir el impuesto a cargo o aumentar el saldo a favor, el contribuyente debe presentar la solicitud correspondiente dentro del año siguiente al vencimiento del plazo para declarar. Además, según el artículo 24 ibídem, las declaraciones privadas adquieren firmeza a los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar, si dentro de ese plazo no se notifica requerimiento especial.

Las devoluciones solicitadas son improcedentes porque los ingresos obtenidos por la reexportación de productos importados temporalmente son deducciones y, por tanto, las demandantes estaban obligadas a declarar el impuesto.

Si las demandantes consideraban que no debían pagar el impuesto que liquidaron sobre esos ingresos, debieron corregir la declaración, para después solicitar la devolución de lo pagado, de acuerdo con el procedimiento previsto en la ley.

Además, en el caso de LA RIVIERA, BACATÁ, GRANT STORE INTERNACIONAL y AEROLIBRE, las solicitudes de devolución se presentaron el 26 y 31 de julio de 2010, esto es, cuando las declaraciones privadas ya habían quedado en firme.

No existe enriquecimiento sin causa o pago de lo no debido a favor del Distrito Capital, pues las demandantes no tenían derecho a solicitar la devolución del impuesto indebidamente pagado, porque venció el término que la ley señala para el efecto.

Los intereses a favor del contribuyente solo se generan cuando el pago en exceso o de lo no debido se produce por un hecho, acto u operación administrativa. En este caso, no se generaron intereses a favor de SANTAFÉ DUTY FREE LTDA, porque la devolución no obedeció a un acto, actuación u operación administrativa sino a la voluntad de la sociedad.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda por las siguientes razones:

La jurisprudencia⁶ y la doctrina de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos⁷ coinciden en reconocer que al establecer el sistema de depósitos francos o in bond, el legislador pretendió que no se cobraran impuestos al consumo y aduaneros sobre las mercancías en tránsito que ingresan al país para venderse a viajeros que se dirigen al exterior, es decir, para ser reexportados.

⁶ Sentencia de 9 de diciembre de 2004, exp. 1999-0215, C.P. Olga Inés Navarrete Barrero.

⁷ Concepto de 9 de noviembre de 2009

La venta de mercancías a viajeros en tránsito al exterior que, en desarrollo de su objeto social, las demandantes realizan en establecimientos ubicados en el puente aéreo del aeropuerto del Distrito Capital, no está gravada con el impuesto de industria y comercio, porque no existe norma especial que la someta a dicho impuesto. Por consiguiente, las demandantes tenían derecho a solicitar la devolución del impuesto pagado sin justa causa y el reconocimiento de intereses corrientes.

Aunque el legislador dispuso que la actividad descrita solo está exenta de impuestos aduaneros y al consumo, este hecho no la convierte en gravada con el impuesto de industria y comercio, pues las operaciones comerciales que realizan los depósitos francos se asimilan a exportaciones.

El revisor fiscal de la RIVIERA DUTY FREE certificó que todas las facturas que esta emitió incluyen el número de pasaporte del viajero y el número de vuelo, por lo cual los productos fueron comercializados por el sistema in bond.

FORUM LTDA., SANTAFÉ DUTY FREE y GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA no aportaron pruebas contables para demostrar que enajenaron mercancías por la modalidad de depósitos francos. Sin embargo, su objeto social solo las habilita para comercializar mercancías por el sistema de depósitos francos.

Conforme con el artículo 589 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 8 de la Ley 383 de 1997, la corrección de las declaraciones únicamente debe solicitarse cuando se pretenda la devolución de saldos a favor de quienes tengan la calidad de sujetos pasivos del impuesto. Entonces, para la devolución de pagos de lo no debido no es necesaria la solicitud de corrección.

Dado que las demandantes pretenden la devolución de pagos de lo no debido, el término en que debieron presentar la solicitud es de cinco años, de conformidad con el artículo 2536 del Código Civil.

Las devoluciones del impuesto pagado por los bimestres cuarto de 2005 a quinto de 2009 solicitadas por FORUM, LA RIVIERA DUTY FREE, COMERCIALIZADORA BACATÁ, AEROLIBRE LTDA y GRANT STORE INTERNACIONAL LTDA son procedentes, porque fueron presentadas dentro de los cinco años siguientes al vencimiento del plazo para declarar fijado para cada periodo. Frente a las declaraciones del tercer bimestre de 2005 no ocurre lo mismo, ya que el término para declarar vencía el 19 de julio de 2005, el término para presentar la solicitud vencía el 19 de julio de 2010 y la petición se radicó el 26 de julio de 2010.

Sobre las sumas que se ordena devolver, la Administración solo debe liquidar intereses corrientes desde cuando negó la devolución hasta que quede ejecutoriada la sentencia definitiva que anule los actos demandados en este proceso, como ordena el artículo 863 del Estatuto Tributario y lo ha precisado la jurisprudencia⁸.

En las Resoluciones 2010EE743740 de 14 de diciembre de 2010 y DDI 158959 de 28 de octubre de 2011, el Distrito Capital ordenó la devolución del impuesto pagado por SANTAFE DUTY FREE LTDA por los bimestres cuarto de 2005 a quinto de 2009 y negó, por extemporaneidad, la devolución del gravamen correspondiente al tercer bimestre de 2005. La decisión del demandado es acertada, debido a que el plazo para solicitar la devolución vencía el 18 de julio de 2010 y la petición se radicó el 26 de julio siguiente. No obstante, no procede la “devolución de los intereses” solicitada por SANTAFE DUTY FREE LTDA.

No accedió a las demás pretensiones de la demanda.

RECURSO DE APELACIÓN

La **parte demandante** interpuso recurso de apelación *“exclusivamente en cuanto a su resolución sobre los intereses aplicables sobre las sumas cuyo derecho a devolución se declaró en la indicada sentencia, en la medida en que negó a las demandantes el interés civil causado sobre los pagos efectuados desde la fecha en que se desembolsaron y hasta que se solicitó la devolución a la demandada”*⁹.

⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto que resuelve la solicitud de aclaración de la sentencia de 9 de diciembre de 2010, exp. 17669, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Fl. 230 c.p.

Los argumentos del recurso se sintetizan así:

Para negar los intereses civiles, el fallo de primera instancia aplicó en forma incorrecta la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 9 de diciembre de 2010, pues se refiere a un caso distinto al que se discute en este asunto.

Adicionalmente, en los pagos de lo no debido coexisten los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario y los intereses civiles, que se causan desde cuando se realiza el pago hasta la solicitud de devolución (arts. 1617 y 2231 del Código Civil).

En efecto, en los pagos de lo no debido se generan los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario desde cuando se niega la devolución y los intereses civiles, desde el pago hasta la solicitud de devolución. Además, el capital y los intereses civiles a cargo de la Administración constituyen la base para liquidar los intereses corrientes que sancionan el incumplimiento de la obligación de devolver.

En síntesis, deben reconocerse intereses civiles desde el pago hasta el acto que negó la devolución y moratorios desde la fecha en que debió efectuarse la devolución hasta que esta se realice.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las **demandantes** y el **demandado** reiteraron los argumentos de la demanda, el recurso de apelación y la contestación de la demanda, respectivamente.

El **Ministerio Público** estimó que debe adicionarse el numeral segundo de la sentencia apelada, para reconocer intereses legales desde el día del pago hasta la solicitud de devolución, por las siguientes razones:

No procede la liquidación de intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, porque no existe un saldo a favor que esté en discusión, como exige la norma. Sin embargo, como la parte demandante es apelante única, deben mantenerse los intereses corrientes reconocidos por el Tribunal.

Los valores pagados por las demandantes resultaron afectados por la desvalorización monetaria. Dado que la ley no regula este tipo de situaciones, deben reconocerse los intereses del artículo 1617 del Código Civil, según el criterio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁰.

Los intereses moratorios solicitados no son procedentes, en la medida en que no son concurrentes con los intereses corrientes reconocidos por el Tribunal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad de los actos por los cuales el Distrito Capital negó la devolución del impuesto de industria y comercio que las demandantes pagaron entre los bimestres 1° de 2005 y 5° de 2009 sobre los ingresos que obtuvieron por venta de productos extranjeros en depósitos francos a viajeros con destino al exterior.

En concreto, y teniendo en cuenta que la parte demandante fue apelante única, precisa si sobre las sumas devueltas el demandado debe reconocer a favor de esta, a título de actualización, los intereses del 6% por el periodo comprendido entre el pago del impuesto de industria y comercio y la devolución de lo pagado por este concepto. Igualmente, define si hay lugar al reconocimiento y pago de intereses de mora.

La Sala confirma la decisión del *a quo* de no actualizar las sumas que ordenó devolver. No obstante, modifica la sentencia apelada para ordenar la devolución de los intereses de mora, que proceden por mandato del artículo 863 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Sentencia de 13 de agosto de 2009, exp. 16418, C.P. William Giraldo Giraldo

Procedencia de la actualización de las sumas devueltas

La decisión de no actualizar las sumas devueltas se fundamenta en las siguientes razones:

De acuerdo con el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993¹¹, la base gravable del impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital está conformada por los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinar los ingresos netos toman los ingresos ordinarios y extraordinarios y de estos se restan los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, **exportaciones** y la venta de activos fijos¹².

De manera coherente, el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 prevé, en lo pertinente, lo siguiente:

“Artículo 42. Base gravable

*El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, **las exportaciones** y la venta de activos fijos.
[...]*

Así pues, en lo que interesa a este asunto, los ingresos por exportaciones no conforman la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Por su parte, de conformidad con los artículos 64 y 303 del Estatuto Aduanero (Decreto 2685 de 1999), **la reexportación de productos importados temporalmente ubicados en los depósitos francos se considera una modalidad de exportación**¹³.

¹¹ “Por el cual se dicta el régimen especial para el Distrito Capital de Santafé de Bogotá”

¹² El artículo 33 de la Ley 14 de 1983, que se aplica a los demás municipios y distritos del país, prevé que la base gravable de ICA es el promedio mensual de ingresos brutos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, con exclusión de las devoluciones, ingresos proveniente de la venta de activos fijos y **de exportaciones**, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.

¹³ **Decreto 2685 de 1999**

[...]

En consecuencia, los ingresos que obtengan las sociedades que se dediquen a la comercialización de bienes por el sistema in bond, según la regulación de los depósitos francos, no hacen parte de la base gravable del ICA.

Aunque el Concepto 415 de 1995 de la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá precisó que las ventas de artículos de producción extranjera efectuadas en depósitos francos (almacenes in bond) están gravadas con el impuesto de industria y comercio en el Distrito Capital, el artículo 154 del Decreto 1421 de 1993, que es ley en sentido material, y, por lo mismo, de aplicación prevalente, precisó que los ingresos por exportaciones no forman parte de la base gravable del ICA.

Por lo tanto, por mandato legal, los contribuyentes del impuesto de industria y comercio no están obligados a incluir dentro de la base gravable del impuesto, los ingresos por exportaciones, como los provenientes de las ventas de bienes por el sistema in bond. Así lo corroboró posteriormente el Concepto 1200 de 2009 expedido por la Secretaría de Hacienda de la Alcaldía Mayor de Bogotá.

En el caso en estudio, se encuentran probados y no se discuten los siguientes hechos:

La actividad de las demandantes es, en general, la comercialización de bienes por el sistema in bond, según la regulación administrativa de los depósitos francos de productos nacionales e importados y para viajeros al exterior¹⁴.

Por los periodos 1 a 6 de los años 2006 a 2008 y 1 a 5 del año gravable 2009, la parte demandante declaró y pagó ICA en el Distrito Capital e incluyó dentro de la

“ARTÍCULO 64. EXENCIÓN DE TRIBUTOS ADUANEROS Y DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LAS MERCANCÍAS PARA LA VENTA EN DEPÓSITOS FRANCOS. De conformidad con lo previsto en el artículo 47 del Decreto Ley 444 de 1967 y en el literal d) del artículo 429 del Estatuto Tributario, las mercancías de procedencia extranjera que permanezcan en los depósitos francos estarán exentas del pago de tributos aduaneros y del impuesto al consumo y se considerarán importadas temporalmente para reexportar en el mismo estado.”

[...]

“REEXPORTACIÓN. ARTÍCULO 303. DEFINICIÓN. Es la modalidad de exportación que regula la salida definitiva del territorio aduanero nacional, de mercancías que estuvieron sometidas a una modalidad de importación temporal o a la modalidad de transformación o ensamble.”

¹⁴Certificados de existencia y representación legal de las demandantes (folios 16 a 33 c.p)

base gravable del impuesto, los ingresos provenientes de las operaciones por el sistema in-bond. Lo anterior, a pesar de que el artículo 154 numeral 5 del Decreto 1421 de 1993 dispuso que tales ingresos no hacen parte de la base gravable del ICA.

En consecuencia, fue la parte actora quien decidió incluir en sus declaraciones, como gravados, los ingresos provenientes de las exportaciones. Así lo reconoció en la demanda, pues aceptó que sus ingresos corresponden a exportaciones, por cuanto la totalidad de las ventas se efectúan a viajeros con destino al extranjero, de acuerdo con la regulación correspondiente a depósitos francos y que estos ingresos no están gravados con el ICA. Asimismo, reconoció que desde su habilitación como titular de depósitos francos presentó las declaraciones de ICA¹⁵.

Por su parte, el Distrito Capital también reconoció que la parte demandante presentó sus declaraciones de manera voluntaria, pues sostuvo que el pago del impuesto fue consecuencia de *“un querer unilateral de la sociedad actora, es decir, no hubo una actuación de la Administración que estimulara la realización del pago que se devolvió”*.¹⁶

En consecuencia, la actora tenía derecho a la devolución del impuesto de industria y comercio que pagó por los periodos en discusión. También tenía derecho al reconocimiento y pago de los intereses del artículo 863 del Estatuto Tributario, en concordancia con el artículo 154 del Decreto 807 de 1993.

No obstante, no se actualiza la suma devuelta por concepto del ICA, desde la fecha en que pagó el impuesto hasta la fecha en que el demandado le negó la devolución, pues, se insiste, fue un pago que la actora efectuó voluntariamente, a pesar de que la ley excluyó de la base gravable del impuesto de industria y comercio, los ingresos por exportaciones.

Procedencia de los intereses de mora sobre las sumas devueltas

¹⁵ Folio 4 c.p.

¹⁶ Folio 132 c.p

Como ya precisó la Sala, por mandato de los artículos 863 y 864 del Estatuto Tributario Nacional, sobre la suma devuelta se causan intereses corrientes y de mora.

Sin embargo, en el caso en estudio, el *a quo* solo dispuso el reconocimiento de intereses corrientes. En consecuencia, sobre las sumas devueltas se ordena también el reconocimiento y pago de los intereses de mora, conforme con el análisis que sigue:

El artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional prevé lo siguiente:

"Art. 863. Intereses a favor del contribuyente. Cuando hubiere un pago en exceso o en las declaraciones tributarias resulte un saldo a favor del contribuyente, sólo se causarán intereses corrientes y moratorios, en los siguientes casos:

Se causan intereses corrientes, cuando se hubiere presentado solicitud de devolución y el saldo a favor estuviere en discusión, desde la fecha de notificación del requerimiento especial o del acto que niegue la devolución, según el caso, hasta la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor.

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

En todos los casos en que el saldo a favor hubiere sido discutido, se causan intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria del acto o providencia que confirme total o parcialmente el saldo a favor, hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación".

Sobre los intereses de mora, que son los que interesan en esta oportunidad, la Sala ha precisado lo siguiente¹⁷:

"[...] con base en el inciso tercero del artículo 863 del Estatuto Tributario, los intereses de mora se causan a partir del vencimiento del término para devolver y hasta la fecha del pago.

*Al respecto, en la sentencia de 13 de junio de 2013, la Sala sostuvo que los intereses de mora dependen tanto del vencimiento del plazo para devolver, como de las circunstancias especiales de cada solicitud de devolución y, "en todo caso, de que se tenga la certeza de que **la obligación de devolver a cargo del Estado es exigible**"¹⁸.*

¹⁷ Sentencia de 12 de diciembre de 2014, exp 20000, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁸ Expediente 17973 C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En el mismo orden de ideas, insistió en que para devolución de pagos en exceso o de lo no debido “[s]e causarán intereses de mora a partir de que obligación sea exigible”, exigibilidad que para el caso de que se anule el acto administrativo que rechaza la devolución, como es este, se presenta “a partir del día siguiente de la ejecutoria de la sentencia que declaró nulo el acto que negó la devolución.”¹⁹

*Igualmente, afirmó que para pagos de lo no debido los intereses de mora no concurren con otros intereses, pues tienen carácter punitivo y resarcitorio, dado que “representan la indemnización de perjuicios por la mora” en la que se incurre **cuando la obligación de devolución se torna exigible, esto es, con la ejecutoria de la sentencia que anula el acto que niega la devolución***²⁰.

*Así, de acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario y el alcance dado a esta norma por la Sala en la jurisprudencia parcialmente transcrita, **cuando la Administración rechaza la solicitud de devolución de pago de lo no debido y se demandan los actos de rechazo, se causan intereses corrientes desde la notificación del acto que niega la devolución hasta la ejecutoria de la sentencia que anula tales actos. Y se causan intereses de mora, a partir del día siguiente a la ejecutoria del mismo fallo.**»*

En consecuencia, sobre la suma que ordenó devolver el Tribunal proceden los intereses corrientes, en los términos en que dispuso el *a quo* y, además, los intereses de mora, desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación, también a la tasa prevista en el artículo 864 del Estatuto Tributario.

No obstante, respecto de SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S), sobre el impuesto pagado que el demandado devolvió por Resolución 2010EE743740 de 14 de diciembre de 2010 (\$381.509.000)²¹, deben liquidarse **intereses moratorios desde cuando venció el término para devolver y hasta cuando se produjo el pago**. Ello, porque aun cuando el demandado devolvió el impuesto que esa actora pagó, la devolución se efectuó cuando ya había vencido el plazo para devolver fijado en el artículo 855 del Estatuto Tributario Nacional.

¹⁹ *Ibídem*

²⁰ *Ibídem*

²¹ Confirmada en reconsideración por Resolución 2011EE304699 (DDI 158959) de 28 de octubre de 2011

En efecto, conforme con el artículo 148 del Decreto Distrital 807 de 1993²², en concordancia con los artículos 855 vigente para la época de los hechos²³ y 863 del Estatuto Tributario Nacional, la Administración debe efectuar la devolución dentro de los treinta (30) días siguientes a la presentación de la solicitud de devolución en debida forma, pues, en caso contrario, se generan intereses de mora sobre la suma tardíamente devuelta por la Administración.

El 26 de julio de 2010, SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S) radicó la solicitud de devolución. Por ende, el plazo para devolver vencía el 6 de septiembre de 2010. Dado que la Resolución 2010EE743740 de 14 de diciembre de 2010, que ordenó a dicha sociedad la devolución de \$381.509.000 se notificó el 11 de enero de 2011²⁴, la devolución es extemporánea.

En consecuencia, el Distrito Capital debe reconocer intereses moratorios a SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S) sobre los \$381.509.000, desde el 7 de septiembre de 2010, que es el día siguiente al vencimiento del plazo para devolver, hasta la fecha en que giró el cheque, emitió el título o efectuó la consignación respectiva. De acuerdo con el artículo 863 del Estatuto Tributario Nacional, no proceden los intereses corrientes porque la suma devuelta no estuvo en discusión²⁵.

Por las razones anteriores, se modifica el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada para ordenar, respecto a las demandantes, menos SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S), además de la devolución del impuesto y el reconocimiento y pago de los intereses corrientes en los términos que dispuso el a quo, el reconocimiento y pago de los intereses de mora, a partir de la ejecutoria de esta providencia hasta la fecha del pago por el Distrito Capital. Y en favor de SANTAFÉ DUTY FREE LTDA (hoy SANTAFÉ DUTY FREE S.A.S) se ordena el reconocimiento y pago de intereses de mora desde el

²² DECRETO DISTRITAL 807 DE 1993. Artículo 148. ***“Término para efectuar la devolución o compensación.*** *La Administración Tributaria Distrital deberá devolver, previas las compensaciones a que haya lugar, los saldos a favor originados en los impuestos que administra, dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha de la solicitud de devolución presentada oportunamente y en debida forma.*

PAR.—Cuando la solicitud de devolución se formule dentro de los dos meses siguientes a la presentación de la declaración o de su corrección, la Administración Tributaria dispondrá de un término adicional de un (1) mes para devolver”.

²³ El artículo 855 del E.T fue modificado por el artículo 19 de la Ley 1430 de 2010.

²⁴ Fl. 91 c.p.

²⁵ Sección Cuarta, sentencia de 13 de junio de 2013, exp 19289 C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

vencimiento del plazo para devolver (7 de septiembre de 2010) hasta cuando el Distrito Capital pagó dicha suma.

En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

MODIFÍCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, en los siguientes términos:

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho, **DEVUÉLVANSE** las sumas pagadas indebidamente por las demandantes por los bimestres cuarto de 2005 a quinto de 2009, más los intereses corrientes y moratorios causados, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE al abogado DIEGO ALEJANDRO BARACALDO AMAYA como apoderado del demandado, de acuerdo con el poder que está en el folio 262 del cuaderno principal.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

