CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., tres (3) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: **25000232700020110019401**
No. Interno: **19952**
Demandante: **Bristol Myers Squibb de Colombia SA**
Demandado: **U.A.E. DIAN**
Tema: **Régimen de intereses**

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 26 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca mediante la que, de oficio, declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda y, en consecuencia, se declaró inhibido para pronunciarse de fondo sobre las pretensiones que más adelante se transcriben.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 30 de septiembre de 2005, Bristol Myers Squibb de Colombia SA –en adelante Bristol Myers– solicitó a la DIAN practicar liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación presentadas entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002, liquidaciones que pretendían establecer un saldo a favor por concepto de IVA implícito.

- El 31 de octubre de 2005, mediante la Resolución 1180, la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección, decisión que fue confirmada el 24 de febrero de 2006, mediante la Resolución 00139.

- El 21 de marzo de 2008, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca anuló los actos administrativos que negaron la solicitud de corrección presentada por Bristol Myers y, a título de restablecimiento del derecho, ordenó practicar de liquidación oficial de corrección y efectuar la devolución correspondiente. Esa decisión fue confirmada por el Consejo de Estado mediante sentencia del 11 de marzo de 2010.

- El 30 de septiembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Corrección 2971 mediante la que, en cumplimiento de la sentencia del 11 de marzo de 2010, determinó un saldo a favor de Bristol Myers de $263.924.835.

- El 31 de enero de 2011, mediante la Resolución 000808, la DIAN reconoció a favor de Bristol Myers la suma de $538.163.535, compuesta así: $263.924.535 como capital; $221.165.000 por intereses corrientes y $52.556.000 por intereses de mora.

- El 1 de abril de 2011, Bristol Myers solicitó a la DIAN reliquidar los intereses de mora que por valor de $52.556.000 fueron reconocidos mediante la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011.

- El 18 de abril de 2011, mediante la Resolución 004462, la DIAN reconoció a favor de Bristol Myers $3.670.000 como intereses de mora adicionales a los determinados en la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. La demanda

Bristol Myers Squibb de Colombia SA, formuló las siguientes pretensiones:

> *3.1 Que se declare la nulidad parcial de la Resolución No. 000808 del 31 de enero de 2011, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Financieros de la DIAN "por medio de al cual se reconoce el pago de una suma de dinero a favor de BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A. por concepto de IVA implícito en importación de diferentes medicamentos. Sentencia del Tribunal Administrativo del Valle del Cauca del 21 de noviembre de 2008, confirmada por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta del 11 de marzo de 2010. Expediente 2006-02792. Acción: Nulidad y Restablecimiento del Derecho. Expediente Administrativo 26016/2010" en el sentido de señalar que los intereses moratorios no fueron liquidados correctamente, de conformidad con el artículo 863 del ET y la Sentencia del Consejo de Estado.*
>
> *3.2 Que se declare la nulidad parcial de la Resolución No. 004462 del 18 de abril de 2011, proferida por la Subdirección de Recursos Financieros de la DIAN "por medio de la cual se reconoce el pago de una suma de dinero por concepto de intereses generados por la mora en el pago del valor reconocido en la Resolución No. 000808 del 31 de enero de 2011 a favor de la sociedad BRISTOL MYERS SQUIBB DE COLOMBIA S.A. Expediente Administrativo 26016/2010", en el sentido de señalar que los intereses moratorios no fueron*

liquidados correctamente, de conformidad con el artículo 863 del ET y la Sentencia del Consejo de Estado.

3.3. Que se declare que la DIAN no ha dado estricto cumplimiento a su obligación de pagar a BMS la totalidad de los intereses moratorios originados en el dinero que se le ordenó devolver por parte del Consejo de Estado mediante la sentencia del 11 de marzo de 2010 proferida dentro del proceso No. 2006-02792 de Bristol Myers Squibb de Colombia S.A. contra la DIAN.

3.4. Que en consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la DIAN a realizar el pago a favor de BMS de los dineros que correspondan a los intereses moratorios generados hasta la fecha de pago, derivados del dinero que ordenó el Consejo de Estado le ordenó devolver.

3.5. Que se condene a la DIAN por el valor de las costas en las cuales se ha incurrido o incurrirá mi representada con relación a este proceso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 171 del C.C.A. y 392 y 393 del C.P.C.

2.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 2, 29 y 299.
- Código Civil: 1494, 1608, 1626, 1627 y 1649.
- Código Contencioso Administrativo: artículos 2, 3, 35, 76, 174 y 177.
- Estatuto Aduanero: artículos 551 y 557.
- Estatuto Tributario: artículos 863 y 864.

2.1.2. El concepto de la violación

La demandante desarrolló el concepto de la violación en los términos que se exponen a continuación:

a. **Violación del artículo 863 del Estatuto Tributario por indebida aplicación y 551 del Estatuto Aduanero por falta de aplicación.**

Dijo que la DIAN violó, por aplicación indebida, el artículo 863 del ET porque al liquidar la obligación a su cargo, según lo ordenado por el Consejo de Estado en la sentencia del 11 de marzo de 2010, reconoció intereses de mora por un periodo inferior al establecido en esa norma.

Que, de igual forma violó, por falta de aplicación, el artículo 551 del Estatuto Aduanero porque no tuvo en cuenta esa disposición para calcular los intereses de mora que se generaron a favor de la demandante.

Explicó que el Consejo de Estado, mediante sentencia del 11 de marzo de 2010 ordenó a la DIAN la devolución de $263.924.535, suma sobre la que debían reconocerse intereses de mora.

Que para liquidar los intereses ordenados por el Consejo de Estado debía tenerse en cuenta que el artículo 863 del ET establece que se causan a partir del vencimiento del término para efectuar la devolución que, según el artículo 551 del ET, es de 30 después de que se presenta la solicitud.

Señaló que en su caso, el término para devolver venció el 22 de septiembre de 2006 en razón a que el 10 de agosto de 2006 presentó la solicitud de devolución del IVA implícito pagado con las declaraciones de importación presentadas entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002.

b. Violación de los artículos 2, 29 y 229 de la Constitución Política y 174 y 177 del Código Contencioso Administrativo, por falta de aplicación.

Dijo que la DIAN violó el debido proceso de la demandante porque no aplicó en debida forma las normas que regulan el procedimiento de devolución de pagos en exceso o de lo no debido a efectos de dar cumplimiento a la sentencia dictada por el Consejo de Estado el 11 de abril de 2010.

c. Violación de los artículos 1626 y 1649 del Código Civil por falta de aplicación

Sostuvo que la DIAN desconoció los artículos 1626 y 1649 del Código Civil por cuanto no realizó el pago efectivo de las obligaciones que, como pago de lo no debido, fueron impuestas por el Consejo de Estado mediante la sentencia del 11 de marzo de 2010.

d. Naturaleza jurídica de los actos administrativos demandados

Por último, la demandante advirtió que los actos administrativo demandados, a pesar de ser actos de ejecución, revestían la condición de actos administrativos en tanto que contienen una manifestación de la voluntad de la administración que produjo efectos jurídicos consistentes en no reconocer a favor de la demandante los intereses de mora ordenados en la sentencia del 11 de marzo de 2010.

2.2. Contestación de la demanda

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que las resoluciones demandadas son actos de ejecución de la sentencia del 11 de marzo de 2010, dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el proceso 2006-2792.

Explicó que la orden impartida en la providencia referida consistía fundamentalmente en la devolución de $263.924.535, suma sobre la que se debían reconocer intereses corrientes y de mora de conformidad con lo previsto en los artículos 863 y 864 del ET.

Señaló que de conformidad con lo establecido en el artículo 863 del ET, los intereses moratorios se causan desde el vencimiento del término para devolver hasta la fecha del pago.

Advirtió que los intereses moratorios tienen naturaleza eminentemente sancionatoria y que proceden cuando no se efectúa un pago al que se está obligado, circunstancia que, en el caso de la demandante, solo se verificó con la ejecutoria de la sentencia del 11 de marzo de 2010 pues, hasta entonces, no se había determinado la obligación a cargo de la DIAN.

Que así, para dar cumplimiento a la sentencia del 11 de marzo de 2010, la DIAN reconoció y pagó a la demandante las siguientes sumas:

i) $263.924.535 como capital a devolver.

ii) $221.656.000 como intereses corrientes, liquidados desde el 10 de noviembre de 2005, fecha de notificación de la Resolución 00180 del 31 de octubre de 2005, hasta el 6 de abril de 2010, fecha de ejecutoria de la sentencia del 11 de marzo de 2010.

iii) $52.556.000, como intereses de mora, calculados desde el 7 de abril de 2010 hasta el 31 de enero de 2011.

iv) $3.670.000, como intereses de mora, calculados desde el 7 de abril hasta el 8 de marzo de 2011, este último valor como respuesta a la petición de liquidar los intereses presentada por la demandante.

2.3. La sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, de oficio, declaró probada la excepción de ineptitud sustantiva de la demanda y, en consecuencia, se declaró inhibido para pronunciarse de fondo sobre las pretensiones.

Dijo que las resoluciones demandadas son la consecuencia de las órdenes judiciales impartidas por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y del Consejo de Estado, como quiera que corresponden a la liquidación oficial de corrección y a la devolución de los saldos a favor de la demandante dispuestas en primera y segunda instancia.

Que, en esas condiciones, las resoluciones demandadas son actos de ejecución que no crean modifican o extinguen una situación jurídica concreta para la demandante frente a la orden impartida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, confirmada por el Consejo de Estado y que, por esa razón, no son susceptibles de control judicial mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

2.4. El recurso de apelación

El demandante apeló la sentencia del tribunal. Dijo que las resoluciones 000808 del 31 de enero de 2011 y 004462 del 18 de abril de 2011, a pesar de ser actos de ejecución, son pasibles de control judicial mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho porque definieron una situación jurídica diferente a la que fue resuelta por el Consejo de Estado mediante la sentencia de del 11 de marzo de 2010.

Además, insistió en los argumentos expuestos en la demanda.

2.5. Alegatos de conclusión

2.5.1. De la parte demandante

Bristol Myers reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

2.5.2. De la parte demandada

La DIAN no presentó alegatos de conclusión.

2.6. Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada.
Dijo que las resoluciones demandadas son actos de ejecución que se limitan a cumplir una decisión judicial y que, por tanto, no son demandables ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala decide sobre la nulidad de la Resoluciones 000808 del 31 de enero de 2011 «*por medio de al cual se reconoce el pago de una suma de dinero a favor de la sociedad Bristol Myers Squibb de Colombia S.A. por concepto de IVA implícito en importación de diferentes medicamentos*», y de la Resolución 004462 del 18 de abril de 2011«*por medio de la cual se reconoce el pago de una suma de dinero por concepto de intereses generaros por la mora en el pago del valor reconocido en la Resoluciones 000808 del 31 de enero de 2011*», las dos resoluciones expedidas por la DIAN.

En concreto, la Sala debe resolver si las resoluciones demandadas son objeto de control de legalidad mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho. De ser así, debe establecer si los intereses de mora reconocidos por la DIAN corresponden a lo previstos en las normas pertinentes.

3.1. Hechos probados

Para resolver el caso son relevantes los siguientes hechos probados.

- El 30 de septiembre de 2005, Bristol Myers solicitó a la DIAN practicar liquidación oficial de corrección a las declaraciones de importación presentadas entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002, liquidaciones que pretendían establecer un saldo a favor, por concepto de IVA implícito, por valor de $278.004.504[1].

[1] Folio 109 del CAA.

- El 31 de octubre de 2005, mediante la Resolución 1180, la DIAN negó la solicitud de liquidación oficial de corrección presentada por Bristol Myers el 30 de septiembre de 2005[2].

- El 24 de febrero de 2006, mediante la Resolución 00139, la DIAN confirmó la Resolución 1180 del 31 de octubre de 2005[3].
- El 10 de agosto de 2006, Bristol Myers solicitó la devolución del IVA implícito pagado con las declaraciones de importación presentadas entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002[4].

- El 23 de agosto de 2006, mediante la Resolución 002153, la DIAN rechazó la solicitud de devolución presentada por Bristol Myers el 10 de agosto de 2006[5].

- El 30 de abril de 2007, mediante la Resolución 001065, la DIAN confirmó la Resolución 002153 del 23 de agosto de 2006[6].

- El 21 de marzo de 2008, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en primera instancia, anuló los actos administrativos que negaron la solicitud de corrección presentada por Bristol Myers. En concretos dispuso[7]:

    1. ***DECLÁRASE*** *la nulidad de las Resoluciones 01180 de 31 de octubre de 2006 (sic) y 0139 de 24 de febrero de 2006, por medio de las cuales se negó la solicitud de Liquidación Oficial de Corrección.*

---

[2] Folios 109 al 122 del CAA.
[3] Folios 124 al 139 del CAA.
[4] Folio 66 del CP.
[5] Folios 66 al 74 del CP.
[6] Folios 89 al 140 al 146 de CAA.
[7] Folios 47 al 65 del CP.

2. ***ORDÁNSE*** *a la Administración de Impuestos y Aduanas de Buenaventura, la práctica de Liquidación Oficial de Corrección con el fin de realizar la pertinente devolución de las sumas en exceso.*

- El11 de marzo de 2010, la Sección Cuarta del Consejo de Estado confirmó, en segunda instancia, confirmó la sentencia del 21 de marzo de 2008 dictada por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca[8].

- El 7 de julio de 2010, con fundamento en la sentencia del 11 de marzo de 2010 antes referida, Bristol Myers solicitó a la DIAN el pago de la suma de $278.004.504 como pago en exceso de IVA implícito registrado en las declaraciones de importación presentas entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002, más intereses corrientes y de mora[9].

- El 30 de septiembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Corrección 2971 mediante la que determinó un saldo a favor de Bristol Myers de $263.924.835[10].

- El 30 de noviembre de 2010, mediante la Resolución 3459, la DIAN rechazó, por extemporáneo, el recurso de reconsideración interpuesto por Bristol Myers contra la Liquidación Oficial de Corrección 2971[11].

- El 31 de enero de 2011, mediante la Resolución 000808, la DIAN reconoció a favor de Bristol Myers la suma de $538.163.535, compuesta así: $263.924.535

[8] Folios 33 al 46 del CP.
[9] Folios 52 al 64 del CAA.
[10] Folios 195 al 200 del CAA.
[11] Folios 192 al 194 del CAA.

como capital; $221.165.000 por intereses corrientes y $52.556.000 por intereses de mora[12].

- El 9 de marzo de 2011, la DIAN pagó a Bristol Myers la suma reconocida mediante la Resolución 000808 31 de enero de 2011[13].

- El 1º de abril de 2011, Bristol Myers solicitó a la DIAN liquidar los intereses de mora que por valor de $52.556.000 fueron reconocidos mediante la Resolución 000808 del 31 de enero de[14].

- El 18 de abril de 2011, mediante la Resolución 004462, la DIAN reconoció a favor de Bristol Myers la suma de $3.670.000 como intereses de mora adicionales a los determinados en la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011[15].

3.2. De la naturaleza de los actos administrativos demandados

De acuerdo con los artículos 50 y 135 del CCA, los actos administrativos que exteriorizan la voluntad de la Administración para crear, modificar o extinguir una situación jurídica concreta, como resultado de una actuación administrativa, son demandables ante la jurisdicción contenciosa administrativa.

Dicho de otro modo, los actos definitivos que por sí mismos generan efectos jurídicos, son susceptibles de control de legalidad, junto con las decisiones que los modifican o confirman. Los actos preparatorios, de trámite y de ejecución que, como

[12] Folios 82 al 86 del CP.
[13] Folio 222 del CAA.
[14] Folios 90 al 96 del CP.
[15] Folios 87 al89 del CP.

tales, se limitan a preparar, impulsar la actuación administrativa, o dar cumplimiento a la decisión no son demandables. Por excepción, los actos de trámite son demandables pero cuando impiden que la actuación continúe[16].

Sobre los denominados actos de ejecución, como el tribunal calificó a las resoluciones demandadas, la Sala ha precisado[17]:

> *De acuerdo con lo anterior, únicamente las decisiones de la Administración producto de la conclusión de un procedimiento administrativo o los actos que hacen imposible la continuación de esa actuación, son susceptibles de control de legalidad por parte de la jurisdicción de lo contencioso administrativo, lo que, dicho de otra manera, significa que "los actos de ejecución de una decisión administrativa o jurisdiccional se encuentran excluidos de dicho control, toda vez que a través de ellos no se decide definitivamente una actuación, pues sólo son expedidos en orden a materializar o ejecutar esas decisiones[18].*
>
> *No obstante, esta Corporación ha admitido que si el supuesto "acto de ejecución" excede, parcial o totalmente, lo dispuesto en la sentencia o en el acto administrativo ejecutado, es procedente ejercer el medio de control de nulidad y de restablecimiento, al haberse creado, modificado o extinguido una situación jurídica diferente y, por ende, al haberse generado un verdadero acto administrativo susceptible del control de legalidad[19].*

En la sentencia del 21 de marzo de 2008, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, se resolvió si Bristol Myers tenía derecho a la devolución del IVA implícito pagado en la importación de ciertos bienes en razón a que estaban excluidos y si, en consecuencia, tenía derecho a la devolución de las sumas pagadas por ese

---

[16] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 29 de noviembre de 2012. Radicación: 08001233100020060010701 (17274).
[17] Consejo De Estado Sala de lo Contencioso Administrativo Sección Cuarta CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Auto del 26 de septiembre de 2013. Radicación: 68001233300020130029601 (20212).
[18] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección "A", Consejero Ponente: Luis Rafael Vergara Quintero, auto del 15 de abril de 2010, Radicación número: 52001-23-31-000-2008-00014-01(1051-08).
[19] Al respecto ver: Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Consejera Ponente: Ligia López Díaz, providencia del 30 de marzo de 2006, Radicación número: 25000-23-27-000-2005-01131-01(15784); Sentencia del 15 de noviembre de 1996,exp. 7875 C.P. Consuelo Sarriá Olcos.

concepto. También resolvió si, para efectos la devolución del saldo a favor, la DIAN debía practicar la liquidación oficial de corrección solicitada por la demandante. En concreto, señaló:

> *De lo que se colige que al demostrarse el derecho a la excepción de IVA implícito, se abre la oportunidad de ejercer a través de la corrección y la devolución de lo pagado por dicho concepto, al demostrar que la oferta interna del producto interno es insuficiente, que permita a la Administración conocer el monto pagado en exceso o no debido. Situación que denota la vulneración a la que fue sometido el contribuyente por parte de la DIAN, al no proferir la nueva liquidación que reconociera los valores cancelados como IVA implícito, para continuar con la devolución, lo que representó una negación del derecho sustancial que asistía a la actora para solicitar la devolución del IVA pagado. Aunque la devolución del pago de lo no debido no se encuentra regulada de manera especial por la norma aduanera, tal figura se rige por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997. De este modo, la Sociedad demanda cuenta con diez (10) años para presentar la solicitud de devolución de pago de lo no debido, que era el término vigente al tiempo de la solicitud de devolución, para la prescripción de la acción ejecutiva establecida por el artículo 2536 del Código Civil.*
>
> *Los anteriores argumentos son suficientes para considerar desvirtuada la presunción de legalidad de los actos administrativos demandados y se ordena la devolución de los valores contenidos en las siguientes declaraciones:*
>
> (…)

Con fundamento en lo anterior, el tribunal anuló las resoluciones 01180 de 31 de octubre de 2005 y 0139 de 24 de febrero de 2006, mediante las que la DIAN había negado la solicitud de liquidación oficial de corrección, y ordenó «*la práctica de Liquidación Oficial de Corrección con el fin de realizar las pertinente devolución de las sumas en exceso*».

En la sentencia del 11 de marzo de 2010, la Sección Cuarta del Consejo de Estado señaló que respecto de las declaraciones de importación mediante las que se pagó

el IVA implícito en discusión no se había configurado una situación jurídica, cuestión a la que se limitó el recurso de apelación. En concreto, señaló:

> *Queda claro entonces que no existía una situación jurídica consolidada, pues no había vencido el término para solicitar la devolución del pago de lo no debido. En conclusión, al no haber desaparecido el fundamento legal del IVA implícito pagado, la demandante podía pedir su reintegro.*

En consecuencia, el Consejo de Estado confirmó la sentencia del 21 de marzo de 2008.

De lo anterior se desprende que las sentencias antes referidas impartieron dos instrucciones en abstracto: **i)** expedir la liquidación oficial de corrección de las declaraciones de importación presentadas por Bristol Myers entre el 30 de septiembre y el 20 de diciembre de 2002 a fin de determinar el saldo a favor por concepto de IVA implícito y **ii)** devolver el saldo a favor que mediante esa liquidación fuera determinado, devolución que, según advirtió, debía realizarse en los términos del Decreto 1000 de 1997.

Para dar cumplimiento a las órdenes impartidas en abstracto en las sentencias referidas, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Corrección 2971 del 30 de septiembre de 2010, en la que determinó un saldo a favor de Bristol Myers de $263.924.835.

Luego, mediante la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011, DIAN reconoció a favor de Bristol Myers la suma de $538.163.530, compuesta así: **i)** $263.924.535 como capital; **ii)** $221.165.000 por intereses corrientes y **iii)** $52.556.000 por intereses de mora. Además, ordenó el pago correspondiente.

Los intereses de mora reconocidos por la DIAN, que son el objeto de la controversia, fueron liquidados desde el 7 de abril de 2010, día siguiente a la ejecutoria de la sentencia del 11 de marzo de 2010 dictada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, hasta el 31 de enero de 2011, fecha de expedición de la Resolución 000808[20].

Cumplidas las órdenes impartidas por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, confirmadas por el Consejo de Estado, la demandante estuvo inconforme con la liquidación de los intereses de mora realizada por la DIAN.

A su juicio, los intereses de mora debían ser calculados desde el 22 de septiembre de 2006, esto por cuanto en esa fecha se cumplieron los 30 días con los que la administración contaba para efectuar la devolución del IVA implícito presentada el 10 de agosto de 2006. Por esa razón solicitó revisar le cálculo realizado por la administración por ese concepto.

En atención a la solicitud presentada por la demandante, mediante la Resolución 00462 del 18 de abril de 2011, la DIAN reconoció $3.670.000 como intereses de mora adicionales a los determinados en la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011. Sin embargo, esos intereses fueron calculados desde el 1º de febrero hasta el 8 de marzo de 2011, día anterior a la fecha de pago de los $538.163.530.

Si bien es cierto que las sentencias del 21 de marzo de 2008 y del 10 de abril de 2011, dictadas por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca y el Consejo de Estado, respectivamente, reconocieron el derecho a la devolución del IVA implícito pagado por la demandante, no especifican el importe a devolver, las condiciones en

[20] Folio 85 del CP.

las que debía efectuarse ni mucho menos el monto de los intereses causados sobre los saldos a favor o, a lo sumo, la forma en la que debían ser calculados.

Por esa razón, la Liquidación Oficial de Corrección 2971 del 30 de septiembre de 2010, la Resolución 000808 del 31 de enero de 2011 y la Resolución 004462 del 18 de abril de 2011 son las que, finalmente definieron, en concreto, el derecho a la devolución que le asistía a Bristol Myers.

En consecuencia, la Sala considera que las resoluciones demandadas –000808 del 31 de enero 004462 del 18 de abril de 2011– no son meros actos de ejecución pues, en últimas, definieron, en parte, la situación jurídica de la demandante en relación con el saldo a favor y los intereses que debían reconocerse.

Así, aunque la Sala ha señalado que «*no puede decirse que la omisión en el pago de los intereses estipulados en el Estatuto Tributario creó una situación jurídica nueva o modificó o extinguió una ya reconocida en la citada providencia, por lo que el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho no es el mecanismo idóneo para este propósito toda vez que de llegarse a declarar la nulidad del acto acusado se estaría invadiendo la órbita de la cosa juzgada*»[21], en el caso concreto, los actos demandados son constitutivos en cuanto concretan el restablecimiento del derecho derivado de la nulidad de los actos que le negaron a la demandante la corrección de ciertas declaraciones de importación para efectos de la devolución. Por lo tanto, son actos pasibles de demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo.

3.3. Del asunto de fondo

[21] *Op. Cit*. Auto del 26 de septiembre de 2013.

La Sala ha señalado que el derecho derivado de la nulidad de los actos administrativos que niegan la corrección de las declaraciones de importación se restablece mediante la formulación de las liquidaciones, como en efecto lo dispuso el Tribunal Administrativo del Valle del Cauda, en las que se determine el saldo pagado en exceso por la demandante[22].

Sobre los intereses moratorios que en esos casos se reconocen, la Sala también ha precisado que de conformidad con el artículo 863 ET[23] proceden a partir del vencimiento del plazo para devolver.

Que, sin embargo cuando la administración decide no conceder el derecho a la devolución, la causación de los intereses moratorios ya no dependerá del vencimiento del plazo para devolver sino también, de lo que decida la administración o la jurisdicción, según sea el caso, una vez concluida la controversia, puesto que solo una decisión administrativa o judicial debidamente ejecutoriada que reconozca el derecho a devolver constituye título o fuente de la obligación para que sea exigible el pago[24].

De manera que, solo a partir de que la obligación se hace exigible se constituye en mora el deudor y hasta la fecha del giro del cheque, emisión del título o consignación.

En el caso de la demandante, la obligación se hizo exigible desde la ejecutoria de la sentencia del 11 de marzo de 2010, situación que como se señaló, tuvo lugar el 6 de

[22] Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Sentencia del 13 de septiembre de 2012. Radicación: 25000232700020079000 3-01 (18007).
[23] Norma a la que remite el artículo 557 del Decreto 2685 de 1999.
[24] *Op. Cit*. Sentencia del 13 de septiembre de 2012.

abril de 2010, fecha a partir de la que la DIAN calculó los intereses de mora de que trata el artículo 863 del ET.

Por tanto, no le asiste la razón a la demandante en cuanto alega que los intereses de mora debían ser reconocidos desde el 22 de septiembre de 2006.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, negará las pretensiones de la demanda.

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

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 26 de septiembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho promovido por Bristol Myers Squibb de Colombia SA. En su lugar, **DENÍEGANSE** las pretensiones de la demanda.

SEGUNDO: RECONÓZCASE personería a la abogada Martha Lucía Rincón Benítez para actuar como apoderada de la DIAN.

Cópiese, notifíquese, 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

Presidente de la Sala

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ