

## **Concepto Jurídico 24272 del 2017 Noviembre 15**

### **Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina**

Con el oficio de la referencia solicita un pronunciamiento donde se precise el oficio 11769 de mayo 15 del 2017 acerca de la aplicación de lo dispuesto en el **literal q) del artículo 428 del estatuto tributario** en concordancia con los incisos 5º y 6º del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999.

El problema jurídico se centra en establecer si cuando se modifica una declaración de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria es viable el beneficio de la exclusión del IVA previsto el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario.

Por lo anterior este despacho entra a revisar el oficio 11769 del 2017 materia de la solicitud de aclaración, en el cual se señaló:

**“(…) Es por ello que el beneficio de que trata el literal q) del artículo 428 del estatuto tributario se da cuando se causan los tributos aduaneros, que para el caso que nos ocupa se daría cuando se efectúe la modificación de la declaración de importación temporal a corto plazo a una importación ordinaria.**

**Así las cosas, para aplicar lo dispuesto en el párrafo 3 del artículo 428 del estatuto tributario referente a la oportunidad para acreditar el certificado requerido para la exclusión del IVA, necesariamente su interpretación debe darse en consonancia con lo dispuesto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, y no de forma aislada, ya que como se reitera, la exclusión está concebida para la importación ordinaria y no para la importación temporal a corto plazo, luego, debe entenderse que la oportunidad para obtener la certificación aludida, es previa a la importación ordinaria. (...).**

Por lo tanto, este despacho comparte la conclusión a la que llegó el oficio 35074 del 2016 al señalar que: **“De tal manera que cuando se opte dentro del término legal a realizar el cambio de la modalidad de corto plazo a la importación ordinaria, sometiendo la mercancía a importación ordinaria, el declarante está obligado a obtener antes de la presentación y aceptación de la declaración de importación ordinaria los documentos soporte que establece el artículo 121 del Decreto 2685 de 1999, dentro de los que se incluye la certificación referida en el artículo 6º del**

Decreto 953 del 2003 y exigida por el párrafo del artículo 428 del estatuto”. (...)” (resaltado original del texto y nuestro).

Estudiado el documento se observa que la tesis se centró en determinar la oportunidad para presentar la certificación para la exclusión del impuesto IVA para efectos de obtener el beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, para el efecto se confirmó cuando surge la causación de los tributos aduaneros en las importaciones temporales a corto plazo, determinando que cuando se efectúa la modificación de la declaración de importación temporal de corto plazo a importación ordinaria, la oportunidad para presentar la certificación para la exclusión del impuesto, es antes de la presentación y aceptación de la declaración de importación ordinaria.

De lo señalado en el oficio 11764 del 2017 No es viable pretender que la conclusión tiene alcance para incluir la modificación de importación a largo plazo a importación ordinaria, toda vez que para acceder al beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario se encuentra prevista la modalidad de importación ordinaria.

Antes de entrar a resolver, es conveniente recordar todo lo relacionado con el artículo 33 de la Ley 788 del 2002 que adicionó el artículo 428 del estatuto tributario con el literal g) y los párrafos así:

“g) La **importación ordinaria** de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.

Para efectos de este artículo, la calificación de usuarios altamente exportadores, sólo requerirá el cumplimiento del requisito previsto en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999.

Para la procedencia de este beneficio, debe acreditarse anualmente el cumplimiento del monto de las exportaciones a que se refiere el inciso anterior y la maquinaria importada deberá permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior al de su vida útil, sin que pueda cederse su uso a terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se haga a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing.

En caso de incumplimiento de lo aquí previsto, el importador deberá reintegrar el impuesto sobre las ventas no pagado más los intereses moratorios a que haya lugar y una sanción equivalente al 5% del valor FOB de la maquinaria importada.

PAR. 2º—Para tener derecho al beneficio de que trata el literal g) del presente artículo, en la importación de maquinaria realizada por empresas nuevas que se constituyan a partir de la vigencia de la presente ley deberá otorgarse garantía en los términos que establezca el reglamento.

PAR. 3º—En todos los casos previstos en este artículo, para la exclusión del impuesto sobre las ventas **en la importación deberá obtenerse previamente a la importación una certificación requerida expedida por la autoridad competente.**

PAR. 4º—Los beneficios previstos en este artículo se aplicarán también cuando los bienes a que se refiere el mismo, **sean adquiridos por compañías de financiamiento comercial, para darlos en arrendamiento financiero (...)** (énfasis nuestro).

El artículo 40 de la Ley 1607 del 2012 adicionó el artículo 428 del estatuto tributario con un párrafo transitorio, disponiendo:

**“Para efectos de lo previsto en el literal q) de este artículo,** las modificaciones que en el régimen aduanero se introduzcan en relación con la figura de “usuarios altamente exportadores” y la denominación **“importación ordinaria”,** se entenderán sustituidas, respectivamente, de manera progresiva por la calidad de “operador económico autorizado” si se adquiere tal calidad, **y se reemplaza la expresión importación ordinaria por “importación para el consumo”** (énfasis nuestro).

La reglamentación del beneficio tributario se expidió con el Decreto 953 del 2003 disponiendo en el artículo 1º, 6º y 7º lo siguiente:

**“ART. 1º—Importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.** Podrán importar, **bajo la modalidad de importación ordinaria,** maquinaria industrial no producida en el país destinada a

la transformación de materias primas con el beneficio de que trata el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario:

1. Los usuarios altamente exportadores.
2. Los exportadores que cumplan con los requisitos previstos en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999 y en el numeral 2º del artículo 2º del presente decreto.
3. Las nuevas empresas que se constituyan a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley 788 del 2002, que cumplan con los requisitos establecidos en la ley y en el presente decreto”.

**ART. 6º—Certificación. Previamente a la presentación de la declaración, los importadores de que trata este decreto deberán solicitar y obtener una certificación del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en la que conste que los bienes importados poseen la calidad de maquinaria industrial no producida en el país destinada a la transformación de materias primas, la cual constituirá documento soporte de la declaración de importación, así como la garantía a que se refiere el literal b) del numeral 3º del artículo 2º de este decreto.**

**ART. 7º—Compañías de financiamiento comercial. Para efectos de obtener el beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, las compañías de financiamiento comercial que importen maquinaria industrial no producida en el país para transformar materia prima, deberán adjuntar como documento soporte de la declaración de importación el contrato de arrendamiento financiero suscrito con uno de los sujetos previstos en el artículo 1º del presente decreto.**

**En el caso en que no se acredite el cumplimiento del requisito establecido en el literal b) del artículo 36 del Decreto 2685 de 1999, se aplicará lo previsto en el inciso 4º del literal q) del artículo 428 del estatuto tributario”.**

En las páginas 37-38 del Concepto General del Impuesto a la Ventas 1 del 2003, se señaló:

“1.1.2.1. Criterios para la determinación de los bienes excluidos. En Colombia se aplica el régimen de gravamen general en materia del impuesto sobre las ventas, en virtud del cual todas las ventas de bienes corporales muebles, prestación de

servicios en el territorio nacional e importaciones de bienes corporales muebles se encuentran gravadas con el IVA, **salvo las excepciones taxativamente contempladas en las normas legales.**

Como principio general es preciso señalar que la doctrina y la jurisprudencia, tanto de la honorable Corte Constitucional, como del Consejo de Estado son concurrentes al señalar que las excepciones son beneficios fiscales de origen legal consistentes en la exoneración del pago de una obligación tributaria sustancial; **en tal sentido su interpretación y aplicación como toda norma exceptiva es de carácter restrictivo y por tanto solo abarca los bienes y servicios expresamente beneficiados por la ley que establece la exención o exclusión, siempre y cuando cumplan con los requisitos que para el goce del respectivo beneficio establezca la misma ley. (...)**”.

En el mismo concepto para la importación ordinaria de maquinaria industrial por usuarios altamente exportadores, se señaló:

“(Págs. 229-230)

#### **1.20.1. Importación ordinaria de maquinaria industrial por parte de usuarios altamente exportadores.**

El artículo 33 de la Ley 788 del 2002 que adicionó el artículo 428 del estatuto tributario, señala que la **importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país**, destinada a la transformación de materias primas por parte de los usuarios altamente exportadores, se encuentra excluida del impuesto. La norma en comento, condiciona la exclusión del IVA al cumplimiento de los siguientes requisitos:

**1. Cobija exclusivamente la importación de maquinaria industrial la cual debe efectuarse bajo la modalidad de “importación ordinaria”.**

2. La importación debe realizarse por una empresa calificada como altamente exportadora para los fines del IVA.

3 Que la maquinaria industrial cumpla las siguientes condiciones:

— Que no se produzca en el país.

— Que se destine a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores. Esta calidad debe acreditarse anualmente, para acceder al beneficio.

**4. La maquinaria importada debe permanecer dentro del patrimonio del respectivo importador durante un término no inferior a la vida útil, sin que pueda cederse su uso a terceros a ningún título, salvo cuando la cesión se hace a favor de una compañía de leasing con miras a obtener financiación a través de un contrato de leasing.**

5. Con antelación a la importación, deberá obtenerse certificación de tratarse de maquinaria industrial no producida en el país. (...)” (énfasis).

Volviendo al tema en particular y conforme lo expuesto, no hay lugar a interpretación o suponer que en la modificación de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria no se cause el IVA, para obtener el beneficio previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario, ya que este beneficio tributario está expresamente para la importación ordinaria de maquinaria industrial que no se produzca en el país, destinada a la transformación de materias primas, por parte de los usuarios altamente exportadores.

En el Concepto General del Impuesto a la Ventas 1 del 2003 también se precisó lo relacionado con la causación del impuesto de IVA en la importación, así:

“(Págs. 247-248)

#### **1.4. Causación en la importación.**

En materia de importaciones, el literal d) del artículo 429 del estatuto tributario, indica que el IVA se causa al tiempo de la nacionalización del bien. En este caso, se liquidará y pagará conjuntamente con la liquidación y pago de los derechos de Aduana.

**Por su parte, el Decreto 2685 de 1999 señala en su artículo 87 que la obligación aduanera nace por la introducción de la mercancía de procedencia extranjera al territorio nacional.**

**La obligación aduanera comprende, entre otros conceptos, la presentación de la declaración de importación, el pago de los tributos aduaneros y de las sanciones a que haya lugar.**

**El artículo 89 del citado decreto señala que los tributos aduaneros que se deben liquidar por la importación, serán los vigentes en la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración de importación. Para el efecto se debe tener en cuenta que los tributos aduaneros comprenden los derechos de aduana y el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo estipulado en el artículo 1º del Decreto 2685 de 1999.**

Teniendo en cuenta estas disposiciones, cuando una mercancía ingresa al territorio nacional como excluida del IVA, antes de entrar en vigencia una ley que la grave, y la declaración se presentó en vigencia de la ley que gravó el bien importado, es claro que se causa el impuesto sobre las ventas, pues el gravamen objeto de liquidación será el vigente a la fecha de presentación y aceptación de la respectiva declaración.

**En consecuencia, si la importación es gravada, el impuesto sobre las ventas por liquidar y cancelar por el importador será el vigente al momento de la presentación y aceptación de la declaración de importación del bien, en conjunto con los derechos de aduana que se generen por la importación.**

(Pág. 251)

**1.4.2. Causación del impuesto sobre las ventas cuando se presenta declaración de legalización, modificación y corrección de la declaración de importación.**

Conforme con el artículo 89 del Decreto 2685 de 1999, en las declaraciones de corrección y de legalización, los tributos aduaneros (arancel e IVA) son los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la declaración inicial.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que cuando los bienes importados bajo modalidades de importación con régimen suspensivo de tributos aduaneros se legalizan bajo el amparo de una modalidad de importación ordinaria o de franquicia del gravamen arancelario, **el impuesto sobre las ventas por liquidar y pagar será el vigente al momento de su causación**, esto es, al momento de la presentación y aceptación de la declaración de legalización bajo la modalidad de importación ordinaria o con franquicia de gravamen arancelario.

Cuando se trate de una modificación de la declaración de importación, los tributos aduaneros serán los vigentes en la fecha de la presentación y aceptación de la modificación de la declaración, **salvo cuando se modifique una declaración de importación temporal a largo plazo a importación ordinaria, caso en el cual de conformidad con el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, antes del vencimiento del plazo para modificar la declaración se pagarán únicamente la totalidad de los tributos aduaneros correspondientes a las cuotas insolutas, sin que haya lugar a una nueva reliquidación del impuesto sobre las ventas. Excepcionalmente**, y solo cuando se haya importado temporalmente a largo plazo **maquinaria pesada para industria básica con exclusión del impuesto sobre las ventas**, en la modificación de la declaración de importación a importación ordinaria se liquidará el impuesto sobre las ventas a la tarifa vigente a la presentación y aceptación de la modificación.

Lo dispuesto en los dos incisos anteriores también aplica cuando se legalice mercancía importada temporalmente a corto plazo para dejarla en libre disposición declarada bajo la modalidad de importación ordinaria, **pero si se la declara bajo la modalidad de importación a largo plazo, la tarifa del impuesto sobre las ventas será la vigente en la fecha de presentación y aceptación de la declaración inicial, tal como se deduce de la lectura del inciso segundo del artículo 150 del Decreto 2685 de 1999**” (énfasis nuestro).

La interpretación contenida en el Oficio 11769 del 2017 se dio a partir del estudio de la causación del impuesto del IVA en la importación temporal a corto plazo señalando:

“(…) De lo anterior se infiere que una mercancía industrial importada por un Usuario Altamente Exportador por la modalidad de importación temporal a corto plazo no cumple con el requisito previsto en el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario; **toda vez, que el beneficio tributario solo procede para la importación ordinaria. Además, sí en la importación temporal a corto plazo no se causan los tributos aduaneros, no tendría sentido que el importador solicitará la exclusión del IVA.**

**Es por ello que el beneficio de que trata el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario se da cuando se causan los tributos aduaneros, que para el caso que nos ocupa se daría cuando se efectúe la modificación de la declaración de importación temporal a corto plazo a una importación ordinaria. (...)** (énfasis nuestro).

Argumentación que no se acepta cuando se trata de la modificación de una declaración de largo plazo a importación ordinaria, toda vez que el mediante Concepto 27745 de marzo 31 del 2006 se pronunció esta subdirección señalando: “(...) Sea lo primero manifestar que, si bien las normas relativas a la liquidación de los tributos aduaneros se encuentran consagradas en el estatuto aduanero, el impuesto sobre las ventas es un gravamen del orden nacional, cuyos hechos generadores, bases gravables y tarifas están definidos en el estatuto tributario, así como las exclusiones y exenciones, para ciertos bienes y servicios. En estas condiciones, la aplicación de las normas aduaneras relativas al IVA debe armonizarse con las disposiciones del estatuto tributario que son las que, en principio, definen la importación al territorio nacional de bienes corporales muebles como uno de los hechos generadores del impuesto.

Ahora bien, en el régimen aduanero existen dos modalidades de importación temporal para reexportación en el mismo estado, según lo establece el artículo 143 del Decreto 2685 de 1999: importación temporal de corto plazo, en la que no hay lugar al pago de tributos aduaneros y, por lo tanto, no se causa el impuesto sobre las ventas (D. 2685/99, art. 144), **e importación temporal de largo plazo, en la que sí se causa el IVA y su pago se difiere por el término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional (D. 2685/99. art. 145).**

Mientras en la importación temporal de corto plazo se difiere (sic) la causación del IVA, **en la importación temporal de largo plazo lo que se difiere es el pago, a través de la figura de la cancelación por cuotas semestrales, del tributo. Sin embargo, es claro que en ambos casos la ley parte del supuesto de que se trata de bienes sujetos al impuesto, es decir, de bienes gravados y no excluidos del IVA. (...).**

En lo que tiene que ver con el cambio de modalidad de importación y sus efectos en el IVA, las normas aduaneras son consistentes con las normas tributarias, ya que, si se trata de una importación de corto plazo que se cambia a importación ordinaria, el impuesto solo se causa con la modificación y, por lo tanto, la tarifa aplicable es la que se encuentre vigente en ese momento (D. 2685/99, art. 150, inc. 5º). En el mismo sentido, **si se trata de una importación de largo plazo que se cambia a importación ordinaria, el impuesto ya se ha causado con la importación inicial y, por lo mismo, no existe norma que obligue a reliquidar los tributos aduaneros de acuerdo con las tarifas vigentes al momento de la modificación** (Conc. 145, ago. 11/2000). (...)” (énfasis nuestro).

Conforme lo expuesto se concluye que para acceder al beneficio de la exclusión del IVA previsto el literal g) del artículo 428 del estatuto tributario es obligatorio cumplir con todos los requisitos previsto en la norma tributaria, y no es viable la exclusión del IVA en la modificación de una declaración de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria, toda vez que para modificar la declaración a ordinaria no hay lugar a una nueva reliquidación del impuesto sobre las ventas.