

Concepto Jurídico 36948 del 2015 Diciembre 30

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Tema: Aduanero.

Subtema

Mercancías objeto de cambio de modalidad.

Fuentes formales

Resolución 4240 del 2000 artículos 169 y 216.

Se solicita reconsiderar la tesis vigente expuesta en el oficio 16201 del 2008 y particularmente el siguiente párrafo:

“A lo expuesto por éste Despacho en el mencionado oficio, solo es preciso agregar que considerando que el valor en aduana será el inicialmente consignado en la declaración de importación temporal de conformidad con lo establecido en el artículo 216 de la Resolución 4240 del 2000, no es viable aplicar porcentajes de depreciación”.

Lo anterior por cuanto, según expone, tal conclusión generaliza los eventos del artículo 216 ibídem y no permite la aplicación del numeral 1º de la misma norma, caso para el que existe la posibilidad de depreciar el bien por corresponder a maquinaria pesada que gozaban de la exención total de tributos aduaneros en virtud del Decreto 4743 del 2005 y el literal e) del artículo 428 del estatuto tributario. Previo a verificar la consistencia y pertinencia de la tesis jurídica que se solicita reconsiderar, se debe precisar que dicho párrafo contenido en el oficio 16201 del 2008, fue una adición a la tesis expuesta en el oficio 13853 del 18 de diciembre del 2008, que se pronunció en tomo al tema del cálculo de valor en aduanas que sirve de base para la liquidación del IVA en caso de un cambio de modalidad de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha mercancía no se produzca en el país.

En aquella oportunidad se sostuvo:

“Consulta cómo se debe calcular el valor en aduanas que sirve de base para la liquidación del IVA en el caso de un cambio de modalidad de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria de maquinaria pesada para la industria

básica, importada bajo la figura del arrendamiento financiero con opción de compra, tema sobre el cual le informo lo siguiente:

Según el literal c) del artículo 420 del estatuto tributario, el impuesto a las ventas se aplicará sobre la importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente.

El literal e) del artículo 428 ibídem, establece dentro de las importaciones que no causan el impuesto sobre las ventas la importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país.

Cuando la modalidad de importación se modifica de temporal a importación ordinaria, no se cumplen los requisitos previstos en la norma para acceder al beneficio de exclusión del IVA, causándose, a partir de este momento el impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, el artículo 459 del estatuto tributario establece:

“ART. 459.—Base gravable en las importaciones. La base gravable, sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas en el caso de las mercancías importadas, será la misma que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, adicionados con el valor de este gravamen.

PAR.—Cuando se trate de mercancías cuyo valor involucre la prestación de un servicio o resulte incrementado por la inclusión del valor de un bien intangible, la base gravable será determinada aplicando las normas sobre valoración aduanera, de conformidad con lo establecido por el Acuerdo de valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC)”.

El artículo 169 de la Resolución 4240 del 2000 modificado por el artículo 54 de la Resolución 7002 del 2001, dispone:

“... Cuando se presente modificación de la declaración, el valor en aduana de las mercancías se determinará según el procedimiento contemplado en el capítulo III del presente título de esta resolución, teniendo en cuenta el estado de la mercancía en el momento de la valoración. Para el efecto, la tasa de cambio aplicable será la vigente en la fecha de la presentación y aceptación de la modificación de la declaración...”

El artículo 216 de la mencionada resolución establece:

“ART. 216.—Mercancías que van a ser objeto de un cambio de modalidad.

Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 169 de esta resolución, al presentar modificación de la declaración de importación, se determinará el valor en aduana de conformidad con el estado que la mercancía presente en el momento de la valoración. Al respecto, se procederá como se indica a continuación:

... 3. Mercancías importadas temporalmente a largo plazo que van a ser declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria.

En este caso, el valor en aduana será el inicialmente consignado en la declaración de importación temporal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, que establece la modificación solo respecto de la Modalidad de importación pagando los tributos aduaneros que correspondan...” (resaltado fuera de texto”).

Como se observa el ámbito de respuesta se circunscribió en determinar cómo se debe calcular el valor en aduanas de una mercancía para la liquidación del IVA, en el caso de un cambio de modalidad de importación temporal de largo plazo a importación ordinaria de maquinaria pesada para la industria básica, importada bajo la figura del arrendamiento financiero con opción de compra.

En ese orden de ideas, por expresa disposición legal, numeral 3º del artículo 216 de la Resolución 4240 del 2000, se tiene que cuando estamos frente a una importación temporal a largo plazo de mercancías, que van a ser declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria, el valor en aduanas será el inicialmente declarado en la importación temporal.

Ahora bien, los fundamentos fácticos que se exponen como soporte de la solicitud de reconsideración adicionan unos supuestos de hecho al caso previamente estudiado y objeto de interpretación, por cuanto, si bien se trata de una importación temporal de largo plazo, se indica que la mercancía goza de exención total de tributos aduaneros: de IVA por aplicación del literal e) del artículo 428 del estatuto tributario y de arancel en aplicación del Decreto 4743 del 2005.

Precisado lo anterior resulta necesario transcribir apartes del artículo 216 de la Resolución 4240 del 2000 que consagra cómo se determina el valor en aduana de

la mercancía que va a someterse a cambio de modalidad, teniendo en consideración el estado que la mercancía al momento de la valoración:

ART. 216.—Mercancías que van a ser objeto de un cambio de modalidad. Teniendo en cuenta lo señalado en el artículo 169 de esta resolución, al presentar modificación de la declaración de importación, se determinará el valor en aduana de conformidad con el estado que la mercancía presente en el momento de la valoración. Al respecto, se procederá como se indica a continuación:

1. “Numeral modificado por el artículo 61 de la Resolución 7002 del 2001. El nuevo texto es el siguiente:” Mercancías importadas con franquicia o exención de tributos aduaneros que posteriormente se sometan a una modalidad que cause el pago de tributos.

Cuando las mercancías importadas al país con franquicia o exención de tributos aduaneros, se vayan a dejar en libre disposición y en consecuencia termine esta modalidad, la base gravable se determinará a partir del valor consignado en la factura comercial expedida por el vendedor en el exterior, aplicando las rebajas que le corresponda, según la obsolescencia, avería, daño o deterioro, o años de uso que hayan transcurrido desde la fecha de la factura de compra, hasta el momento de la presentación y aceptación de la modificación de la declaración de importación, en la forma prevista en los artículos 197, 199 y 205 de esta resolución.

Para el efecto, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 137 del Decreto 2685 de 1999.

2. Mercancías importadas temporalmente a corto plazo que van a ser declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria. (...).

3. Mercancías importadas temporalmente a largo plazo que van a ser declaradas bajo la modalidad de importación ordinaria. En este caso, el valor en aduana será el inicialmente consignado en la declaración de importación temporal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, que establece la modificación solo respecto de la modalidad de importación pagando los tributos aduaneros que correspondan”.

(...).

6. Mercancías importadas en arrendamiento financiero con o sin opción de compra.

En este caso, el valor en aduana será el inicialmente consignado en la declaración de importación temporal de mercancías en arrendamiento, debido a que el valor en aduana ya fue determinado para la liquidación y pago de los tributos aduaneros en el momento de la presentación de la declaración inicial y conforme con lo previsto en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, que establece la modificación solo respecto de la modalidad de importación pagando los tributos aduaneros que correspondan.

Conforme se indica en la consulta si bien se trata de una importación temporal de largo plazo, se tiene que la mercancía goza de exención total de tributos aduaneros: de IVA por aplicación del literal e) del artículo 428 del estatuto tributario y de arancel en aplicación del Decreto 4743 del 2005. Como se puede observar la misma cumple, no solo las previsiones contenidas en el numeral 3º, sino también en el 1º del artículo 216 ibídem, esto es ser de largo plazo y gozar de exención total de tributos aduaneros.

O en su defecto nada impide que la misma mercancía este importada en arrendamiento financiero con o sin opción de compra y que goce de exención total de tributos, caso en que podría predicarse que estamos en presencia de los numerales 6º y 1º del artículo 216 del Decreto(sic) 4240 del 2000.

Al respecto resulta pertinente establecer cuál de los numerales del citado artículo debe aplicarse, ya que uno u otro generan un tratamiento diferente en cuanto al valor en aduanas de dicha mercancía al momento de efectuar la modificación de la declaración para dejarla en importación ordinaria en el territorio aduanero nacional, lo cual influye de manera definitiva en el monto de los tributos aduaneros a liquidar, ya se trate de una base que consulte el valor que originalmente se declaró, ya se trate de un valor que sufra disminución a partir del valor consignado en la factura comercial aplicando la rebajas que correspondan según la obsolescencia, avería, daño, deterioro o años de uso transcurridos desde la fecha de la factura de compra. Sobre el particular se tiene que para los casos contemplados en los numerales 3º y 6º aludidos con antelación, la norma busca brindar certeza al importador respecto de la base a la cual debe liquidar los tributos en el caso de la modificación de la declaración de importación a ordinaria, ya que la importación temporal de largo

plazo para reexportación en el mismo estado permite la suspensión de los tributos aduaneros, que deben pagarse en cuotas semestrales iguales al término de permanencia de la mercancía en el territorio aduanero nacional.

En ese orden de ideas, si se han venido cancelando los tributos aduaneros en cuotas semestrales resulta consecuente utilizar, para la determinación del valor de la mercancía en aduanas al momento de la modificación, el que se declaró inicialmente, ya que desde el principio, con la declaración inicial el importador conocía la base para la determinación de los tributos que deberá sufragar si la deja la mercancía en importación ordinaria, lo cual permite tener certeza en cuanto al monto de lo que se va a pagar a título de tributos aduaneros.

A contrario sensu, para el caso de la modificación de una importación temporal de largo plazo a una ordinaria, si se tuviera un valor diferente al inicialmente declarado, sería introducir elementos que crean distorsión en cuanto al monto que se deberían pagar como tributos aduaneros, uno con la base determinada al momento de la importación temporal y otro con la base determinada al momento de la modificación a importación ordinaria.

Si bien lo antedicho permite la aplicación del principio de certeza jurídica en cuanto a la determinación y cuantificación de los tributos a pagar, ya sea en cuotas semestrales o los que falten al momento de efectuar la modificación de la importación a ordinaria, este no resulta absoluto, ya que conforme se ha venido sosteniendo, el principio se sustenta en que se paguen tributos aduaneros, lo cual permite afirmar que si la mercancía está exenta del pago de tributos aduaneros se plantea una situación particular que en todo caso no se podría adecuar a las previsiones que se han anotado.

Esta aserto encuentra respaldo cuando en el artículo 150 del Decreto 2685 de 1999, modificación de la modalidad, que en su parágrafo 2º se consigna que la DIAN podrá modificar de oficio la declaración de importación temporal a largo plazo para reexportación en el mismo estado, cuando se determine el incumplimiento en el pago de las cuotas causadas, pero si la mercancía goza de exención de tributos resulta imposible efectuar tal modificación de oficio, por cuanto nunca se estaría en los presupuestos fácticos del artículo 150 ibídem.

Lo anterior permite colegir que ante situaciones disímiles, esto es cuando se liquidan y pagan tributos aduaneros y cuando no se pagan por la existencia de una exención, no resulta aplicable la misma regla de derecho, por lo que resulta necesario acudir a la realidad de la operación comercial y reconocer que los presupuestos fácticos de ambas situaciones, y su reconocimiento en la regulación normativa, obedecen a criterios de política pública que buscan efectos distintos, ya que cuando estamos frente a mercancía que se permite importar con exención de tributos la finalidad se concreta en incentivar una actividad económica particular, que interesa fomentar al Estado de conformidad con las prioridades que en materia económica se han determinado por las instancias competentes.

En este orden de ideas, acudiendo al criterio de interpretación sistemática, se considera necesario adicionar la interpretación contenida en los oficios 16201 del 2008 y el oficio 13853 del 18 de diciembre del 2008, en el sentido de que si la mercancía importada a largo plazo va a ser objeto de modificación de la modalidad para dejarla en importación ordinaria y sobre esta no se ha pagado tributo aduanero alguno, por gozar de exención total de los mismos, deberá aplicarse, para efecto de su valoración, liquidación y pago lo contenido en el numeral 1º del artículo 216 de la Resolución 4240 del 2000