

**Concepto Jurídico 22774 del 2016 Agosto 24**  
**Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina**

**Tema:** Impuesto a las ventas.

**Descriptor**

Exclusión del impuesto sobre las ventas.

Fuentes formales

Estatuto tributario artículo 428.

Solicita la reconsideración de la doctrina contenida en los oficios 5836 del 2015 y 22170 del 2014, en los cuales se consideró que el beneficio de exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo 428 del estatuto tributario, está condicionado a la obtención previa indistintamente de la modalidad de importación de la respectiva certificación expedida por la autoridad competente, según el caso.

Manifiesta no estar de acuerdo porque el artículo 142 del Decreto 2685 de 1999 indica que la importación temporal cuenta con suspensión de los tributos aduaneros y no está condicionada a que el importador a efectos de darla por terminada, deba cambiar a modalidad ordinaria, cita igualmente el artículo 150 ibídem sobre la modificación de la modalidad de importación, e insiste en el momento de causación de los tributos aduaneros que no es en la importación temporal, de tal manera que —afirma— resulta improcedente que esta entidad pretenda que en la declaración inicial se obtenga la aludida certificación. Continúa reiterando que como la modalidad de importación temporal aun no es por ello definitiva, existe suspensión de tributos aduaneros y por lo mismo no puede exigirse la aludida certificación.

Sobre el tema, en efecto en el oficio 22170 de abril 7 del 2014, al analizar el artículo 428 del estatuto tributario y en el contexto del mismo, se concluyó que:

“(…).

De lo anteriormente citado se entiende que para acceder al beneficio de exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo 428 del estatuto tributario, está condicionado expresamente a obtener previamente indistintamente de la modalidad de importación, una certificación requerida expedida por la autoridad competente.

Por lo anterior, se concluye que no es viable obtener la certificación requerida expedida por la autoridad competente durante los términos de los regímenes de importación temporal de corto o largo plazo, para finalizar o modificar los regímenes temporales acogiéndose al beneficio de la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo 428 del estatuto tributario, ya que la oportunidad legal para acceder al beneficio, es obtener la certificación requerida previamente a la importación.(...)” ...”.

Este pronunciamiento fue objeto de solicitud de reconsideración con argumentos similares a los expuestos en esta oportunidad, para que se aclarara “... que la certificación que no es aportada previamente a la importación, no implica la pérdida del beneficio de la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo 428 del estatuto tributario”.

Por tal razón, mediante el oficio 58270 de octubre 10 del 2014 se analizó nuevamente el tema, a la luz de algunos pronunciamientos del Consejo de Estado, y se confirmó la doctrina expuesta en el oficio 22170 del 2014, en el siguiente sentido:

“(...).

2. Problema jurídico planteado en el oficio 22170 del 2014.

El problema jurídico del oficio objeto de examen, analizó sí la “oportunidad para obtener la certificación expedida por la autoridad competente, para que el importador pueda acceder al beneficio de la exclusión del impuesto sobre las ventas en relación con los bienes a importar” previstos en el artículo **428** del estatuto tributario. En tanto que el problema jurídico analizado en los fallos del Consejo de Estado, Sección Cuarta del 25 de noviembre del 2004 y 23 de abril del 2009 fue la pérdida del beneficio de la exclusión del IVA del artículo **424-5** del estatuto tributario. Esta observación fue resaltada en el oficio 22170, cuando señala: ante todo, conviene precisar que el oficio referido en la consulta, resolvió la pregunta acerca del trámite para la devolución del impuesto sobre las ventas, que trataba el numeral 4º del artículo **424-5** del estatuto tributario...”.

El artículo **428** del estatuto tributario, objeto de estudio por parte del oficio 22170 del 2014, establece lo siguiente:

“ART. 428.—Importaciones que no causan impuesto. Las siguientes importaciones no causan el impuesto sobre las ventas:

e) “Literal modificado por el artículo **6º** de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:” La importación temporal de maquinaria pesada para industrias básicas, siempre y cuando dicha maquinaria no se produzca en el país. Se consideran industrias básicas las de minería, hidrocarburos, química pesada, siderurgia, metalurgia extractiva, generación y transmisión de energía eléctrica y obtención, purificación y conducción de óxido de hidrógeno. El concepto de maquinaria pesada incluye todos los elementos complementarios o accesorios del equipo principal.

f) “Literal adicionado por el artículo **6º** de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:” La importación de maquinaria o equipo, siempre y cuando dicha maquinaria o equipo no se produzcan en el país, destinados a reciclar y procesar basuras o desperdicios (la maquinaria comprende lavado, separado, reciclado y extrusión), y los destinados a la depuración o tratamiento de aguas residuales, emisiones atmosféricas o residuos sólidos, para recuperación de los ríos o el saneamiento básico para lograr el mejoramiento del medio ambiente, siempre y cuando hagan parte de un programa que se apruebe por el Ministerio del Medio Ambiente. Cuando se trate de contratos ya celebrados, esta exención deberá reflejarse en un menor valor del contrato. Así mismo, los equipos para el control y monitoreo ambiental, incluidos aquellos para cumplir con los compromisos del Protocolo de Montreal.

g) “Literal adicionado por el artículo **33** de la Ley 788 del 2002. El nuevo texto es el siguiente:” 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.

h) “Literal adicionado por el artículo **95** de la Ley 788 del 2002. El nuevo texto es el siguiente:” La importación de bienes y equipos que se efectúe en desarrollo de convenios, tratados o acuerdos internacionales de cooperación vigentes para Colombia, destinados al Gobierno Nacional o a entidades de derecho público del orden nacional. Este tratamiento no opera para las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.

i) “Literal adicionado por el artículo **95** de la Ley 788 del 2002. El nuevo texto es el siguiente:” La importación de maquinaria y equipos destinados al desarrollo de proyectos o actividades que sean exportadores de certificados de reducción de emisiones de carbono y que contribuyan a reducir la emisión de los gases efecto invernadero y por lo tanto al desarrollo sostenible.

j) “Literal adicionado por el artículo **40** de la Ley 1607 del 2012. El nuevo texto es el siguiente:” La importación de bienes objeto de envíos o entregas urgentes cuyo valor no exceda de doscientos dólares USD\$ 200 a partir del 1º de enero del 2014. El gobierno reglamentará esta materia. A este literal no será aplicable lo previsto en el párrafo 3º de este artículo” (...).

PAR. 3º—“Párrafo adicionado por el artículo **33** de la Ley 788 del 2002. El nuevo texto es el siguiente:” 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”.

Es importante resaltar lo dispuesto en el párrafo 3º del citado artículo **428** del estatuto tributario, cuando señala que para que proceda la exclusión del impuesto sobre las ventas en todos los casos en que se requiera la certificación expedida por la autoridad competente, deberá obtenerse previamente a la importación.

El peticionario solicita la reconsideración del oficio 22170 del 2014, al interpretar que es aplicable la tesis jurídica adoptada por el Consejo de Estado en la sentencia del 25 de noviembre del 2004 del artículo **424-5** del estatuto tributario a lo dispuesto en el párrafo 3º del artículo **428** ibídem.

Es importante señalar que el argumento principal para que en la sentencia del 25 de noviembre del 2004 se concluyera que la DIAN no podía limitar la oportunidad de acreditar el beneficio de la exclusión del IVA previa a la importación, se debía al hecho de que no existía norma alguna de donde se pudiera inferir dicha interpretación.

Sin embargo, con la modificación que hace el artículo 33 de la Ley 788 del 2002 al artículo 428 del estatuto tributario, el legislador si dispuso en el párrafo 3º del citado artículo, un momento específico para acreditar el beneficio de la exclusión del IVA, al señalar que en todos los eventos previstos en el citado artículo **428** en

que fuera necesario obtener la certificación expedida por la autoridad competente, esta debía obtenerse con antelación a la importación.

En aras de preservar el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, el cual exige una interpretación taxativa frente a las normas que establecen la exención o exclusión de impuestos, este despacho no podría entrar a modificar la oportunidad en que debe acreditarse el beneficio de la exclusión del IVA, cuando expresamente así lo ha establecido la ley. El párrafo 3º del artículo **428** del estatuto tributario no contempla salvedades, luego, tampoco podría efectuarse por vía de doctrina.

Por consiguiente, es válida la conclusión a la que se llega en el oficio 22170 del 2014 cuando señala que "... para acceder al beneficio de exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo **428** del estatuto tributario, está condicionado expresamente a obtener previamente indistintamente de la modalidad de importación, una certificación requerida expedida por la autoridad competente".

Cuando el oficio objeto de examen se refiere a "indistintamente de la modalidad de importación", debe entenderse que el párrafo 3º del artículo **428** no limita la oportunidad de acreditar el beneficio a una determinada modalidad de importación, por el contrario, la condición establecida por la norma aplica a todo tipo de modalidad de importación en la que abarca a las importaciones temporales de corto y largo plazo.

Así las cosas, el hecho de que en las importaciones temporales a corto plazo los tributos aduaneros se liquiden en la declaración de importación, pero no se pagan con la presentación y aceptación de la misma, luego, no da lugar a aplicar el beneficio de la exclusión del IVA, no puede servir de argumento para que por vía de interpretación se establezcan salvedades que la misma ley no contempla, ya que con ello se desconocería el principio de legalidad al no aplicar lo que concretamente está señalando en el párrafo 3º del artículo **428** del estatuto tributario.

Aunado a lo anterior, no puede dejarse de lado que el principio de la autodeterminación de los tributos aduaneros que aplica a todas las modalidades de importación, es el importador quien al diligenciar la declaración de importación,

deberá precisar los tributos aduaneros que le corresponde liquidar, siendo este el momento único y oportuno para allegar la certificación que acredite el derecho a invocar el beneficio de la exclusión del impuesto a las ventas.

Conforme lo precedente, se confirma la tesis jurídica planteada en el oficio 22170 del 2014 en el que se concluye que: “Por lo anterior, se concluye que no es viable obtener la certificación requerida expedida por la autoridad competente durante los términos de los regímenes de importación temporal de corto o largo plazo, para finalizar o modificar los regímenes temporales acogiéndose al beneficio de la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación de los bienes relacionados en el artículo **428** del estatuto tributario, ya que la oportunidad legal para acceder al beneficio, es obtener la certificación requerida previamente a la importación”.

Por apartarse de la anterior tesis jurídica planteada en el oficio 22170 del 2014, se revoca lo expuesto en el oficio **14927** del 2010 en el siguiente aparte: “Así mismo, es palmario el hecho de que esta prerrogativa opera en todos aquellos casos en los que el importador no haya podido obtener, de manera previa a la presentación y aceptación de la declaración, la certificación de la autoridad competente que determina la exclusión del IVA de la mercancía objeto de importación. En efecto, dicha alternativa de recuperación del impuesto aplica en los eventos previstos por el artículo **428** parágrafo 3º, del estatuto tributario” (...).”

Como se observa, en el concepto anterior se exponen de manera precisa los argumentos jurídicos con fundamento en el artículo 428 del estatuto tributario, que hacen procedente la exigencia de la certificación previa a la importación.

En tal sentido, se precisa que no es esta entidad quien pretende que en las diferentes modalidades de importación se anexe la mencionada certificación que hace procedente la exclusión del impuesto, sí no que la exigencia deviene de la ley, mandato contenido en el parágrafo 3º del artículo 428 del estatuto tributario.

Por lo anterior, no hay lugar a modificar la doctrina existente sobre el tema.