

Concepto Jurídico 10174 del 2019 Mayo 2

Dirección de Gestión Jurídica

Procedente de la coordinación de regímenes aduaneros de la subdirección de gestión de comercio exterior, hemos recibido el radicado de la referencia mediante el cual solicita la revocatoria directa de los siguientes pronunciamientos doctrinales: oficios 15433 y 24730 del 2013; oficio 30527 del 2015 y oficio 630 del 2016, todos relacionados con la determinación de la base gravable del IVA, en los términos establecidos por el parágrafo del artículo 459 del estatuto tributario.

Señala en su escrito que la norma nacional no puede desconocer normas supranacionales como el Convenio de Kyoto, en cuyo “anexo E.8” define la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo como el régimen aduanero que permite exportar temporalmente mercancías que se encuentran en libre circulación en el territorio aduanero, para ser sometidas en el extranjero a una transformación, elaboración o reparación y reimportadas a continuación en franquicia total o parcial de derechos e impuestos de importación.

Manifiesta que para determinar la base gravable se debe acudir a los métodos de valoración establecidos por el acuerdo de valoración del GATT, e indica que no puede desconocerse la aplicabilidad de la Resolución 1684 del 2014 de la CAN, que actualiza el reglamento comunitario sobre la aplicación del valor en aduana de las mercancías importadas al territorio aduanero comunitario.

Indica que considerar incluir el valor del bien nacional exportado de manera temporal para su perfeccionamiento, constituye imponerle al contribuyente cargas que no impone la ley, violando el principio de equidad tributaria, por cuanto el administrado no puede verse obligado a pagar dos veces por el mismo hecho, y admitir la tesis de que en las reimportaciones por perfeccionamiento pasivo debe gravarse con IVA el componente nacional exportado, pone en grave desventaja al contribuyente al gravarlo por una operación que no constituye venta y que como consecuencia su reingreso no constituye compra.

Entra en consecuencia el despacho a efectuar el análisis de coherencia y consistencia jurídica de la doctrina referida en su escrito.

Lo primero a señalar es que, si bien los pronunciamientos doctrinales objeto de cuestionamiento parten del texto vigente con anterioridad a la reforma efectuada por el artículo 8º de la Ley 1943 del 2018, la norma no cambió en lo concerniente al componente nacional exportado como parte de la base gravable del IVA del bien final importado.

Hay que anotar en consecuencia que el común denominador de la doctrina objeto de controversia es la afirmación relativa a que, cuando se trate de reimportación por perfeccionamiento pasivo, en la base gravable del IVA se deben incluir los componentes nacionales exportados que durante dicho proceso se hayan incorporado a la mercancía objeto de reimportación.

Partiendo de lo precedente, lo primero a revisar es el texto vigente de la norma referida en la doctrina enunciada.

El artículo 459 del estatuto tributario señala en su primer inciso que “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”.

El párrafo del mismo artículo, modificado por el artículo 8º de la Ley 1943 del 2018, dispone:

“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).

La base gravable sobre la cual se liquida el impuesto sobre las ventas (IVA) en la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, será la establecida en el inciso primero de este artículo adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado”.

Es evidente que la norma tributaria, al determinar la base gravable del IVA en la importación de mercancías, parte de misma base gravable que se tiene en cuenta para liquidar los derechos de aduana, y por tanto acoge las normas sobre valoración

aduanera, establecidas por el Acuerdo de valoración de la Organización Mundial de Comercio (OMC).

Esto es indiscutible en el primer inciso del artículo transcrito y se ratifica en el primer inciso de su párrafo, lo cual permite afirmar, sin duda alguna, que la regla general para la determinación de la base gravable del IVA en la importación de mercancías, es la misma que se tiene en cuenta para liquidar el gravamen arancelario, adicionado con el valor de este gravamen.

La controversia surge de la regla contemplada por el último inciso del párrafo transcrito, cuando el legislador, en ejercicio de la potestad constitucional otorgada por el artículo 338 superior, dispone que, cuando se trate de la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, la base gravable del IVA será la misma establecida en el inciso primero del artículo 459 del estatuto tributario, “adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado”. Así las cosas, el problema jurídico se contrae a establecer si la base gravable del impuesto sobre las ventas (IVA), en la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca, con componentes nacionales exportados, se determina sin descontar el valor del componente nacional exportado.

La doctrina de esta dirección, en desarrollo de los criterios de hermenéutica jurídica establecidos normativamente, ha sido reiterativa en manifestar que, cuando se trate de reimportación por perfeccionamiento pasivo, en la determinación de la base gravable para la liquidación del IVA se deben incluir los componentes nacionales exportados que durante dicho proceso se hayan incorporado a la mercancía objeto de reimportación.

Ahora bien, en consideración a la solicitud de la referencia, esta dirección acomete nuevamente el estudio del tema.

Para tal efecto, es pertinente efectuar las siguientes consideraciones iniciales:

1. Cuando el inciso segundo del párrafo del artículo 459 del estatuto tributario determina que la base gravable del IVA en la importación de los productos allí señalados se calcula “sin descontar el valor del componente nacional exportado”,

resulta evidente que la norma tributaria no distingue tipo o modalidad de importación.

Lo precedente ha determinado que la doctrina de esta entidad, en un ejercicio de exégesis interpretativa, sea reiterativa en determinar que la base gravable transcrita incluye “el valor del componente nacional exportado”, independientemente de la modalidad de importación utilizada.

Esto, en acatamiento al criterio de hermenéutica jurídica conforme al cual, donde el legislador no distingue, no le es dado al interprete hacerlo.

2. Sin embargo, no debe desconocerse que los mismos criterios de hermenéutica jurídica disponen también que “El contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía” y que “Los pasajes oscuros de una ley pueden ser ilustrados por medio de otras leyes, particularmente si versan sobre el mismo asunto” (C.C., art. 30).

Así las cosas, con el propósito de dilucidar suficientemente el tema, este despacho efectúa el siguiente análisis normativo, atendiendo de manera armónica lo determinado por la normativa tributaria y la aduanera vigente.

Sea lo primero recordar que el Decreto 2685 de 1999, “Por el cual se modifica la legislación aduanera”, enumera en su artículo 116 las doce (12) modalidades que conforman el régimen de importación, dentro de las que citamos las siguientes, relacionadas con el tema objeto de análisis:

- “a) Importación ordinaria;
- b) Importación con franquicia;
- c) Reimportación por perfeccionamiento pasivo;
- d) Reimportación en el mismo estado;
- (...)”.

Respecto a la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo, el artículo 138, ibídem, determina:

“La reimportación de mercancía exportada temporalmente para elaboración, reparación o transformación, causará tributos aduaneros sobre el valor agregado en el exterior, incluidos los gastos complementarios a dichas operaciones, para lo cual

se aplicarán las tarifas correspondientes a la subpartida arancelaria del producto terminado que se importa. La mercancía así importada quedará en libre disposición.

En esta modalidad deberán conservarse los siguientes documentos:

- a) Copia de la declaración de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo;
- b) Factura comercial que acredite el valor total del valor agregado en el extranjero;
- (...).

De otra parte, en lo que respecta al régimen de exportación, el artículo 263 del Decreto 2685 de 1999, establece diez (10) modalidades de exportación diferentes, dentro de las cuales podemos citar, a modo de ejemplo, las siguientes:

- “a) Exportación definitiva;
- b) Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo;
- c) Exportación temporal para reimportación en el mismo estado;”.

En cuanto a la exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, el artículo 289 ibídem, la define como “la modalidad de exportación que regula la salida temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas, del territorio aduanero nacional, para ser sometidas a transformación, elaboración o reparación en el exterior o en una zona franca, **debiendo ser reimportadas dentro del plazo señalado en la declaración de exportación correspondiente**, prorrogables por un año más” (énfasis añadido).

Lo precedente contrasta con la referencia genérica que hace el estatuto tributario a las exportaciones, sin hacer consideración a ningún tipo de modalidad.

Tal es el caso de lo señalado en el artículo 481 cuando dispone:

“Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

- a) Los bienes corporales muebles que se exporten;
- b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado;

(...).

e) Las materias primas, partes, insumos y bienes terminados que se vendan desde el territorio aduanero nacional a usuarios industriales de bienes o de servicios de zona franca o entre estos, siempre que los mismos sean necesarios para el desarrollo del objeto social de dichos usuarios; (...).”

Así las cosas, mientras la regulación aduanera vigente establece múltiples modalidades de importación y de exportación, cada una con características y tratamiento impositivo propio, la norma tributaria es genérica al referirse a la exportación o importación de mercancías.

Esta diferencia regulatoria entre los dos regímenes normativos impone la necesidad de armonizar, mediante una interpretación sistemática, la aplicabilidad de la regulación en casos como el establecido por el inciso segundo del párrafo del artículo 459 del estatuto tributario.

Así pues, cuando el citado párrafo establece que, cuando se trate de la importación de productos terminados producidos en el exterior o en zona franca con componentes nacionales exportados, la base gravable del IVA será la misma establecida en el inciso primero del artículo 459 del estatuto tributario, “adicionado el valor de los costos de producción y sin descontar el valor del componente nacional exportado”, debe armonizarse la norma tributaria con las modalidades aduaneras correspondientes.

Para tal efecto es preciso resaltar que, frente a la figura planteada por la norma tributaria se encuentran dos modalidades aduaneras:

— La primera, es la modalidad de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, definida por el artículo 289 del Decreto 2685 de 1999, arriba transcrito.

— La segunda, es la modalidad de reimportación por perfeccionamiento pasivo, definida por el artículo 138 *ibídem*, también transcrita en apartes superiores.

Así las cosas, cuando el artículo 481 del estatuto tributario en su literal a) establece que los bienes corporales muebles que se exporten, ostentan la calidad de exentos con derecho a devolución bimestral del IVA, tal determinación se debe interpretar atendiendo la modalidad de exportación utilizada.

En consecuencia, si la exportación efectuada corresponde a la modalidad de exportación definitiva, resulta incuestionable la calidad de exento del bien exportado y el consecuente derecho a devolución bimestral del IVA, en los términos del artículo 481 del estatuto tributario.

En este mismo escenario resulta igualmente incontrovertible que no hay lugar a descontar de la base gravable del IVA en la importación, el valor del componente nacional exportado definitivamente, que se incorporó al producto terminado producido en el exterior o en zona franca al momento del trámite de la importación. No ocurre lo mismo cuando la exportación de los componentes nacionales se haga bajo la modalidad de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo, toda vez que, en este evento, considerando la naturaleza del impuesto sobre las ventas como un gravamen al consumo, bajo la modalidad de valor agregado en cada una de las etapas del ciclo económico del bien, no debe haber lugar a devolución bimestral del IVA.

En conclusión, al utilizar la modalidad de exportación temporal para perfeccionamiento pasivo de componentes nacionales, sin derecho a devolución del IVA, forzoso resulta concluir que en la reimportación por perfeccionamiento pasivo de los productos terminados, producidos en el exterior o en zona franca con los componentes nacionales exportados bajo la citada modalidad, no habrá lugar a incorporar dentro de la base gravable del IVA en la importación del bien final, el valor de los componentes nacionales exportados bajo la citada modalidad.

En los anteriores términos se precisa la doctrina contenida en los oficios 15433 y 24730 del 2013; oficio 30527 del 2015 y oficio 630 del 2016.
