



OFICIO NÚMERO 025938 DE 2015

(Septiembre 7)

Dirección de Gestión Jurídica
Bogotá, D. C., 3 de septiembre de 2015
100202208-0825

Referencia: Radicado 64375 del 23/10/2014

Tema	Impuesto a las ventas
Descriptor	Hecho Generador del Impuesto sobre las Ventas
Fuentes formales	Artículos 420, 447 y 457-1 del Estatuto Tributario. Artículo 153 del Decreto 2685 de 1999

Atento saludo señora Liliana:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 esta Dirección es competente para absolver las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Solicita la consideración de los Conceptos 071477 del 8 de noviembre de 2013, 028464 del 8 de mayo de 2014 y 045767 del 29 de julio de 2014 en los que se manifestó que la venta de un aerodino que se encuentra en el territorio colombiano causa el impuesto sobre las ventas.

De manera preliminar se precisa que la doctrina objeto de reproche tuvo su origen en la consulta formulada por la Unidad Administrativa Especial Aeronáutica Civil, en la que se indagaba si causaba el impuesto sobre las ventas, la venta que se efectuó de un aerodino que había ingresado al territorio nacional bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo. En la consulta se puso de manifiesto que después de ingresada la aeronave al territorio nacional y encontrándose en el mismo amparada bajo la modalidad de importación temporal a largo plazo, se efectuó en el exterior la transferencia del dominio. Se indicó que las personas que vendieron y adquirieron el bien no son residentes en Colombia y que la aeronave se encontraba destinada al servicio público de transporte aéreo.

Con Oficio 071477 del 8 de noviembre de 2013 se indicó con fundamento en el artículo 20 del Código Civil, en el artículo 420 del Estatuto Tributario y el pronunciamiento de la Honorable Corte Constitucional sobre la aplicación de las leyes colombianas a los bienes ubicados en el territorio nacional que la venta posterior de la aeronave genera el impuesto sobre las ventas previsto en el Estatuto Tributario

“Sobre el particular, en Sentencia T-1157 de 2000 la Corte Constitucional, M.P. Antonio Barrera Carbonell, manifestó:

“El principio de la territorialidad de la ley es consustancial con la soberanía que ejercen los Estados dentro de su territorio; de este modo cada Estado puede expedir normas y hacerlas aplicar dentro de los confines de su territorio.

(...)

*El mencionado principio se encuentra morigerado con las siguientes excepciones: (...); ii) **todo lo concerniente a los bienes, en razón de que hacen parte del territorio nacional y se vinculan con los derechos de soberanía, se rigen por la ley colombiana, a partir de la norma contenida en el artículo 20 del Código Civil, que aun cuando referida a los bienes en cuya propiedad tiene interés o derecho la Nación es aplicable, en general, a toda relación jurídica referida a los bienes ubicados dentro del territorio nacional (Consejo de Estado, sentencia de marzo 18 de 1971); (...).***

El principio de la territorialidad, como se ha visto, es la regla general. Sin embargo, existen excepciones que permiten el ejercicio de la jurisdicción del Estado en relación con personas, situaciones o cosas que se encuentran por fuera de su territorio. Así, es posible que el Estado pueda asumir jurisdicción y aplicar sus normas en relación con actos o situaciones jurídicas que tuvieron origen en su territorio, pero que se perfeccionaron o agotaron en otro Estado, o con respecto a actos o situaciones generadas ocurridas fuera de su territorio pero que se ejecutan o tienen efectos dentro de sus fronteras territoriales.

En el artículo 26 del Tratado de Derecho Civil Internacional de Montevideo de 1889 se hizo claridad sobre el aspecto de la territorialidad de la ley cuando se trata de bienes en los siguientes términos:

‘Los bienes, cualquiera que sea su naturaleza, son exclusivamente regidos por la ley del lugar donde están situados en cuanto a su calidad, a su posesión, a su inenajenabilidad absoluta o relativa y a todas las relaciones de derecho de carácter real de que son susceptibles’.

(...)

Conforme a lo anterior, se concluye que en lo que atañe con los efectos y el cumplimiento de contratos celebrados en el exterior que se relacionan con bienes ubicados en el territorio nacional, se aplica la ley colombiana.” (Negrilla fuera de texto).

La anterior cita jurisprudencial, aplicada al caso sub examine, permite sostener que, aun cuando la compraventa de la aeronave ANTONOV, modelo AN-26, número de serie 47-02, PBMO 24000 KGS se suscribió en Bulgaria, y la cláusula 11 del contrato citado -de conformidad con la copia de la escritura pública de la Notaría Duodécima del Circuito de Panamá de protocolización de traducción al español del mismo- establece que “será interpretado y todos sus términos serán interpretados de acuerdo con, y su cumplimiento será regido por las leyes de Bulgaria, si bien es cierto que la permanencia del bien en el territorio nacional está sometida a una importación temporal a largo plazo, la propiedad del mismo fue transferida en el entretanto, razón por la cual las leyes aplicables al negocio en particular son las colombianas y en consecuencia, la venta en comento genera el impuesto sobre las ventas toda vez que el aerodino cuenta con la matrícula colombiana número HK-4295 desde el 21 de enero de 2004;

En este sentido, a la luz del literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario, es patente que la venta del aerodino ANTONOV, modelo AN-26, número de serie 47-02, PBMO 24000 KGS, matrícula número HK-4295 genera el comentado impuesto, sin que sea relevante su importación temporal, circunstancia que no puede ser alegada al no encontrarse prevista en el artículo 424 ibidem como eximente de la causación del tributo. Por lo mismo, excluir los bienes con permanencia provisional en el país de la citada gabela implicaría la realización de una interpretación extralegal, desautorizada o fuera de la ley, al introducir circunstancias no consagradas originalmente en la norma.

Para el efecto, reviste igual importancia el literal a) del artículo 421 *ibídem* al disponer que se consideran venta “Todos los actos que impliquen la transferencia del dominio a título gratuito u oneroso de bienes corporales muebles, **independientemente de la designación que se dé a los contratos o negociaciones que originen esa transferencia y de las condiciones pactadas por las partes, sea que se realicen a nombre propio, por cuenta de terceros a nombre propio, o por cuenta y a nombre de terceros**” (Negrilla fuera de texto).

Finalmente, no sobra advertir que en el caso sub examine, además de la causación del impuesto sobre las ventas, también ocurre lo mismo con el impuesto nacional al consumo, para lo cual se acompaña copia del Oficio número 045063 del 22 de julio de 2013, el cual esclarece toda duda”. Este pronunciamiento fue objeto de revisión en Oficio 028464 de 2014 en el cual se estudiaron los argumentos expuestos por el consultante y específicamente si era aplicable al caso en estudio, las normas previstas en el Decreto 2685 de 1999 en donde el parágrafo 2° del artículo 153 señala que:

“Parágrafo 2°. En caso de importación de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación por el sistema de leasing, solo se causará impuesto sobre las ventas cuando se ejerza opción de compra de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 2816 de 1991.”.

En la citada doctrina se señaló de manera expresa que:

“Así las cosas, basta una lectura sensata del Oficio número 071477 de 2013 para advertir que el mismo versó únicamente sobre el primer supuesto, del cual, acorde con el literal a) del artículo 420 del Estatuto Tributario y la Sentencia T-1157 de 2000, este Despacho encuentra jurídicamente viable reafirmar el nacimiento de la obligación tributaria objetada; pues, a pesar de que se trata de un mueble con estancia transitoria en el país, su venta se encuentra gravada conforme la ley.

Disímil es el impuesto generado en el segundo supuesto, ya que -se reitera- el mismo tiene lugar con ocasión de la importación del bien. De este modo, el parágrafo 2° del artículo 153 del Decreto 2685 de 1999 insta que “[e]n caso de importación de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación por el sistema de leasing, **solo se causará impuesto sobre las ventas cuando se ejerza opción de compra** de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1° del Decreto 2816 de 1991” (Negrilla fuera de texto).

Asimismo, el artículo 1° del Decreto 2816 de 1991 -por el cual se establece el procedimiento para determinar el impuesto sobre las ventas en importaciones de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación, realizadas bajo el sistema de “leasing”, y se dictan otras disposiciones-apareja:

“Artículo 1°. Cuando se trate de la importación de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación por el sistema de “leasing”, el impuesto sobre las ventas se pagará en la fecha que se ejerza la opción de compra. Para este efecto, la base gravable estará constituida por el valor en aduana del respectivo bien en la fecha de aceptación de la declaración del despacho del régimen de importación temporal a la tarifa correspondiente al mismo bien.” (Negrilla fuera de texto).

Luego, en ningún momento esta Dirección desconoció ni desconoce lo estipulado por las normas previamente reseñadas, como tampoco lo señalado en los Conceptos número 127 del 7 de diciembre de 2005 y número 530012-00074 del 8 de noviembre de 2007, los cuales -se repite- son absolutamente aplicables cuando, a raíz de una importación, el arrendatario por el sistema de leasing de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación ejerce la opción de compra; normatividad y doctrina que valga la pena destacar, no contemplan la transferencia del derecho de dominio de aeronaves sometidas a leasing a favor de un tercero ajeno al contrato de arrendamiento con opción de compra.”.

Nuevamente la doctrina citada fue objeto de una solicitud de reconsideración la cual se atendió con el Oficio 045767 del 29 de julio de 2014, en el que se analizó la jurisprudencia de la Honorable Corte Constitucional sobre la aplicación del principio de territorialidad de la ley y de la doctrina expedida por esta Entidad contenida en los Oficios 096478 de 2005 y 055942 de 2007 en los cuales

se manifestó que en el caso de la venta de bienes corporales muebles es claro que el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes. De igual manera con el caso consultado se señaló:

“Luego, la venta de cualquier bien corporal mueble -en el caso sub examine un aerodino de servicio público importado por el sistema de leasing- situado en Colombia, salvo naturalmente aquellos excluidos del gravamen, se encuentra sometida al impuesto sobre las ventas, independientemente de si el negocio celebrado sobre el mismo se produjo en el exterior, en razón a la mera circunstancia de su ubicación material en el territorio nacional.

Ahora bien, pese a que en el evento analizado pueda estarse en presencia de la venta un activo fijo, circunstancia sobre la cual no recae el IVA, el parágrafo del artículo 420 del Estatuto Tributario de manera diáfana exceptúa de lo anterior la enajenación de aerodinos.

En este punto y acorde a lo dilucidado en el Concepto número 00001 del 19 de junio de 2003, es preciso recordar que quien debe asumir el costo del tributo en comento es el adquirente del aerodino de servicio público o en otras palabras, a quien le fuera transferido el derecho de dominio con ocasión del negocio de compraventa suscrito en el extranjero, también llamado sujeto pasivo económico.

*Y en lo que respecta al responsable del impuesto, el literal b) del artículo 437 del Estatuto Tributario da luces al instaurar que lo serán “[e]n las ventas de aerodinos, tanto los comerciantes como los **vendedores ocasionales** de estos” (Negrilla fuera de texto), ante lo cual, en Oficio número 089881 del 3 de noviembre de 2009, esta Dirección explicó:*

*“Salvo taxativas excepciones previstas en el Estatuto Tributario, tratándose de aerodinos, sean estos nuevos o usados, independiente de que tengan la condición de activos fijos o movibles, e **independientemente de que el tradente pertenezca al régimen común o al simplificado o no pertenezca a ningún de ellos, la transferencia de la titularidad del derecho de dominio de esta clase de bienes (aerodinos) causa impuesto sobre las ventas.**” (Negrilla fuera de texto).*

Por otra parte, si bien el artículo 142 del Decreto 2685 de 1999 prescribe que en la importación temporal al territorio aduanero nacional de “determinadas mercancías destinadas a la reexportación en un plazo señalado” -como es el caso de la importación temporal de bienes en arrendamiento- su disposición queda restringida, esto es, que su circulación, enajenación o destinación está sometida a condiciones o restricciones aduaneras, tal y como lo define el artículo 1º ibídem, lo cierto es que dicha limitante recae en cabeza del importador quien en todo caso podrá: i) Modificar la modalidad de importación -artículo 150 ibídem- “[c]uando en una importación temporal se decida dejar la mercancía en el país”, en cuyo caso “el importador deberá, antes del vencimiento del plazo de la importación temporal, modificar la declaración de importación temporal a importación ordinaria o con franquicia y obtener el correspondiente levante o reexportar la mercancía, pagando, cuando fuere del caso, la totalidad de los tributos aduaneros correspondientes a las cuotas insolutas, los intereses pertinentes y la sanción a que haya lugar”, o ii) situar a otro en su lugar -artículo 151 ibídem- “para lo cual se deberá modificar la Declaración de Importación, así como la garantía otorgada, sin que en ningún caso la sustitución conlleve prórroga del plazo o modificación de las cuotas”.

En esta oportunidad nuevamente se exponen como argumentos de la reconsideración la no causación del hecho generador del impuesto sobre las ventas en la venta posterior de un aerodino que fue importado a Colombia.

Al respecto se reiteran los argumentos que se han expuesto de manera reiterada, en el sentido de señalar que en el caso de la consulta podían identificarse dos hechos generadores del impuesto sobre las ventas, la importación y la posterior venta del aerodino que se encuentra importado en Colombia; hechos generadores claramente diferenciales y regulados por el artículo 420 del Estatuto Tributario, por lo cual se reiteran los argumentos expuestos por este Despacho y en especial la doctrina expuesta en los Oficios 096478 de 2005 y 055942 de 2007 en donde se señaló:

“Nuestra ley acoge como principio la territorialidad de las leyes, es decir, que las leyes no obligan más allá de las fronteras del país; desde luego tiene algunas salvedades, en desarrollo de la teoría de los estatutos, ya sea el estatuto personal, el real o el mixto. Las excepciones se originan principalmente por razón misma de su soberanía toda vez que no se puede quedar sometido a la influencia de la ley extranjera y es así como nuestro código consagró las excepciones que brevemente analizadas son las siguientes:

(...)

b) Estatuto Real.

Los bienes, como parte del territorio nacional en cada país, deben regirse por la ley local cualesquiera que sean sus dueños, en virtud del derecho de soberanía del Estado que no permitiría en materia tan trascendental la injerencia de la ley extranjera y es por eso por lo que el artículo 20 del Código Civil preceptúa: “Los bienes situados en los territorios, y aquellos que se encuentren en los estados, en cuya propiedad tenga interés o derecho la Nación, están sujetos a las disposiciones de este código, aun cuando sus dueños sean extranjeros y residan fuera de Colombia”.

Será entonces la ley colombiana la que regirá toda relación jurídica referida a los bienes situados dentro del territorio nacional; es ella la que regula la naturaleza y extensión de los derechos reales, los modos de adquirir y transmitir, lo relativo a la posesión, tenencia y goce de los bienes, impondrá imperativos tales como los de la libre enajenación de bienes raíces, la prohibición de que estos pertenezcan a gobiernos extranjeros; la limitación de los usufructos y fideicomisos sucesivos; la intransmisibilidad de los derechos de uso y habitación, el régimen de las servidumbres legales, las solemnidades para la transmisión de bienes raíces y otros derechos, la expropiación por causa de utilidad pública, etc.”. (C. E, Sent. Mar. 18/71).

Ahora bien el Estatuto Tributario señala los hechos generadores del gravamen (artículo 420 y s.s) y a continuación consagró ciertas reglas a seguir en eventuales casos en que podría generarse el impuesto.

En el caso de las “ventas de bienes corporales muebles” es claro que el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes.

(...)” (Negrilla fuera de texto). Oficio 096478 de 2005

“En materia de impuesto sobre las ventas, de acuerdo con lo expresado en el Concepto Unificado número 00001 del 19 de junio de 2003 (página 32), en el caso de la venta de bienes corporales muebles, el principio de territorialidad impone que se tenga como referencia la situación o ubicación material de los bienes, en consecuencia la venta de bienes ubicados en el exterior no genera el impuesto sobre las ventas.” (Negrilla fuera de texto). Oficio 055942 de 2007.

Igual comentario merecen los argumentos expuestos respecto de que se genere el impuesto solamente en los términos de la importación temporal previsto en el artículo 153 del Decreto 2685 de 1999, ya que como se afirmó de manera reiterada Dirección, son diferentes e independientes los hechos generadores del impuesto sobre las ventas que se generan en relación con el caso de la consulta. El primero relativo a la causación del impuesto sobre las ventas en la importación y cuya causación no discute este Despacho que el párrafo 2º del artículo 153 del Decreto 2685 de 1999 es claro al señalar que “[e]n caso de importación de helicópteros y aerodinos de servicio público y de fumigación por el sistema de leasing, **solo se causará impuesto sobre las ventas cuando se ejerza opción de compra** de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1º del Decreto 2816 de 1991”.

Como se reitera lo que ha sostenido el Despacho es señalar que si con posterioridad a la importación se efectúa la venta del aerodino, ubicado materialmente en Colombia, se causa el impuesto a las ventas en los términos del artículo 420 del Estatuto Tributario.

En segundo lugar señala que existe una imposibilidad de determinar la base gravable, toda vez que el documento que acredita el traspaso de la propiedad de los aerodinos es el “Bill of sale” (Acta de venta), documento que no contiene el valor de la transacción.

Al respecto se precisa que el artículo 447 del Estatuto Tributario establece que la base gravable en la venta está constituida por:

“Artículo 447. En la venta y prestación de servicios, regla general. *En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que esta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición.*

Parágrafo. *<Parágrafo adicionado por el artículo 34 de la Ley 49 de 1990. el nuevo texto es el siguiente>: Sin perjuicio de la causación del impuesto sobre las ventas, cuando los responsables del mismo financien a sus adquirentes o usuarios el pago del impuesto generado por la venta o prestación del servicio, los intereses por la financiación de este impuesto, no forman parte de la base gravable.”.*

Así mismo, el artículo 457-1 del Estatuto Tributario, en la enajenación de aerodinos usados la base gravable del impuesto sobre las ventas está conformada por “la diferencia entre el valor total de la operación, determinado de acuerdo con lo previsto en el artículo 447 de este estatuto, y el precio de compra”.

A su vez, el artículo 1427 del Código de Comercio señala de manera expresa que:

“Artículo 1427. <Formalidades que rigen actos o contratos de aeronaves>. *Los actos o contratos que afecten el dominio o que tengan por objeto la constitución de derechos reales sobre naves mayores o sobre aeronaves se perfeccionan por escritura pública. La respectiva escritura solo se inscribirá en la capitania del puerto de matrícula o en el registro aeronáutico nacional, según el caso.*

La tradición se efectuará mediante dicha inscripción acompañada de la entrega material.

Las embarcaciones menores se sujetarán a lo dispuesto en el reglamento.”.

De igual manera el artículo 1798 ibídem prescribe:

“Artículo 1798. <Actos y contratos relativos a enajenación y gravamen celebrados en el exterior>. *Los actos y contratos relativos a enajenación y gravámenes de aeronaves no matriculadas en Colombia, celebrados válidamente en un país extranjero, debidamente autenticados y traducidos al español, tendrán pleno efecto en el territorio nacional, siempre que se inscriban en el registro aeronáutico nacional”.*

Así mismo, el Reglamento Aeronáutico de Colombia señala:

“(…)

20.7.3. Títulos, actos y documentos sujetos a registro Unidad Administrativa Especial de Aeronáutica Civil Oficina de Transporte Aéreo - Grupo de Normas Aeronáuticas. *Deben registrarse en el Registro Aeronáutico Nacional:*

a) Actos constitutivos de propiedad sobre aeronaves.

b) Actos traslaticios de dominio sobre aeronaves.

c) Actos que graven o limiten, en general, el dominio sobre aeronaves.

d) Actos o contratos que versen sobre aeronaves, celebrados en el exterior y que tengan efectos en Colombia.

e) Embargos y demás medidas cautelares que se decreten sobre una aeronave civil.

f) Aeronaves en construcción a efectos de establecimiento de gravámenes sobre las mismas.

g) Actos que constituyan, transfieran o den por terminada la calidad de explotador sobre aeronaves de una aeronave.

h) *Contratos sobre aeronaves.*

i) *Los aeródromos, sus propietarios y sus explotadores.*

Parágrafo. *También deberán registrarse los contratos por los cuales las empresas colombianas de servicios aéreos comerciales de transporte público explotan aeronaves con matrícula extranjera, así como los títulos de propiedad de las mismas, las limitaciones y gravámenes que pesen sobre ellas, y los otros actos o contratos complementarios celebrados entre el explotador colombiano y los titulares extranjeros de la aeronave”.*

Como puede observarse, de acuerdo con las disposiciones que se citan el traspaso del dominio de las aeronaves puede efectuarse a través de cualquier acto o contrato que cumpla las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 1798 del Código de Comercio; documento que sirve de soporte para determinar la base gravable del impuesto sobre las ventas que deba cancelarse por la operación de compraventa del bien que se encuentra ubicado materialmente en el territorio nacional. Por esta razón en Oficio 031854 de 2014 esta Oficina señaló: *“Así pues, por este segundo factor -necesario para determinar la base gravable del IVA en la venta de un aerodino usado- debe entenderse la suma de dinero cancelada por el adquirente del bien mueble, valor que por supuesto debe hallarse debidamente registrado en la factura de compra o contrato de adquisición en el exterior -como documento equivalente a aquella- en el evento de tratarse de una compraventa internacional; siendo preciso resaltar que en este último escenario, el valor de compra deriva forzosamente del Incoterm pactado por las partes.(...)”.*

Finalmente se aparta este Despacho de la solicitud de aplicación del Convenio de Cabo, aprobado por la Ley 967 de 2005, ya que el mismo tiene como finalidad regular las garantías internacionales sobre elementos de equipo móvil, con el fin de facilitar su financiación y su utilización, sin que en ninguno de sus apartes, el instrumento internacional modifique o cree excepciones para la causación de los impuestos internos como el caso del impuesto sobre las ventas por la causación del hecho generador.

Por lo expuesto se confirman los Conceptos 071477 del 8 de noviembre de 2013, 028464 del 8 de mayo de 2014 y 045767 del 29 de julio de 2014.

En los anteriores términos se absuelve su consulta y se le informa que la base de conceptos emitidos por la Entidad puede ser consultado en la página www.dian.gov.co ingresando por el icono “Normatividad”- “Técnica”- “Doctrina”- “Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

La Directora de Gestión Jurídica,

Dalila Astrid Hernández Corzo.

(C. F.).

Nota: Este documento fue tomado directamente de la versión PDF del Diario Oficial 49.658 del miércoles 7 de octubre del 2015 de la Imprenta Nacional (www.imprenta.gov.co)