

IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS – Están excluidos los computadores personales de escritorio o portátiles. Requisitos / COMPUTADORES PERSONALES – La norma no distingue para estar excluidos del impuesto sobre las ventas si el bien es importado o comercializado en el territorio nacional

Mediante el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006 se adicionó el artículo 424 del E.T., para excluir del impuesto sobre las ventas los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT. Por consiguiente, ni la venta o importación causa el impuesto. Para que se configure el derecho a la exclusión, los bienes deben cumplir dos condiciones. La primera, que se trate de computadores personales de escritorio o portátiles. La segunda, que su “valor” no exceda de 82 UVT. Habida cuenta de la imprecisión conceptual de las condiciones que estableció el legislador, el Gobierno Nacional profirió el Decreto 379 de 2007, cuyo artículo 1º aclaró lo referente a la segunda condición, es decir, la referida al valor, como referente para convertir los 82 UVT. Y el Decreto 567 del mismo año, cuyo artículo 5º precisó las condiciones que se deben configurar para entender cuando se está en presencia de un computador personal de escritorio y portátil. Visto el tenor literal del artículo 1 del Decreto 379 de 2007, se aprecia que tuvo por objeto regular la “exclusión del impuesto sobre las ventas para computadores”, de tal manera que no hace distinción si es para la exclusión de bienes importados o para los comercializados en el territorio nacional. Refuerza lo anterior el hecho de que la norma expresamente enuncie la importación o venta como las operaciones sobre las que puede recaer la exclusión.

FUENTE FORMAL: LEY 1111 DE 2006 - ARTICULO 31 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 424

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 031496 DE 2007 (26 de abril) DIAN – ANULADO PARCIALMENTE

COMPUTADORES PERSONALES – Están excluidos del impuesto sobre las ventas sin distinguir si son importados o comercializados / VALOR EN ADUANAS – Hace referencia las operaciones de importación y comercialización. Determinación objetiva que garantiza la aplicación de la exclusión / VALOR DE TRANSACCION – Método de determinación del valor en aduanas

El artículo 1 del Decreto 379 de 2006 regula la exclusión de los computadores personales portátiles o de escritorio, en general, sin referirse a si son importados o comercializados. Por eso, la referencia que hace al valor en aduanas debe entenderse referida a las dos operaciones. Y debe entenderse referida a las dos operaciones, por cuanto, como bien lo pone de presente el demandante, en Colombia no se producen computadores, se importan. Cuando se importan mercancías, a efectos de establecer el monto del arancel y el impuesto a las ventas que corresponde pagar, los importadores deben declarar el valor en aduanas de las mercancías. El valor en aduanas se establece conforme con la metodología establecida en el “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio – GATT”. El primer método de valoración es el método del valor de transacción, según el cual, el valor en aduanas equivale al precio pagado o por pagar de las mercancías, cuando se venden para la exportación al país de importación, más los ajustes a que haya lugar. Habida cuenta de que para que se aplique ese método de valor se deben cumplir ciertas condiciones establecidas en el artículo 1 del Acuerdo, cuando esas condiciones no se cumplen, el Acuerdo prevé que se apliquen otros métodos de

valor, obligatoriamente, de manera secuencial. Lo anterior, por cuanto, el propósito de esa metodología es que se determine el “valor real” de las mercancías puestas en condiciones de exportación al país importador. Al tenor del literal b) del numeral II del artículo VII del Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles GATT de 1947, se entiende por valor real “(...) el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia (...)”. En ese contexto, el valor en aduanas a que hace alusión el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 constituye un referente, relativamente objetivo del valor en aduanas de los computadores que cumplan las características previstas en el artículo 5º del Decreto 567 de 2007, cuando se introducen al País. Pero, además, es un referente que garantiza, por un lado, aplicar en condiciones de igualdad al consumidor, como destinatario del beneficio. Y, por otra, la efectiva aplicación de la exclusión.

FUENTE FORMAL: DECRETO 379 DE 2006 – ARTICULO 1 / DECRETO 567 DE 2007 – ARTICULO 5

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 031496 DE 2007 (26 de abril) DIAN – ANULADO PARCIALMENTE

COMPUTADORES PERSONALES – Siempre son importados / INCENTIVO TRIBUTARIO – Debe aplicarse con equidad tanto al importador como al comercializador de computadores personales / VALOR EN ADUANA – Para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas en computadores personales se aplica también a la comercialización de los mismos

Como bien lo pone de presente el demandante, en Colombia no se producen computadores, se importan. Se garantiza la aplicación de la exclusión en condiciones de igualdad al consumidor en el territorio nacional, porque partiendo del presupuesto de que los computadores personales, portátiles o de escritorio, son importados, el referente del valor en aduana garantiza que, independientemente de que con posterioridad a la importación se comercialicen los computadores a un precio mayor que el valor en aduanas, tendrá derecho a la exclusión. En esa medida, si se interpreta que el valor en aduanas sólo puede tenerse en cuenta como referente para los computadores importados, la exclusión beneficiaría a los comercializadores que los importan y, eventualmente, a la persona que importe el computador para su uso personal, pues cuando el comercializador venda el producto, ya tendrá un costo adicional que supere el valor en aduana del bien importado. Esa situación, se reitera, crea inequidad en la aplicación del incentivo tributario, pues frente a un mismo bien importado, el que lo importe directamente, gozará del beneficio, en cambio el que lo adquiera con posterioridad a la importación, no gozará del beneficio, si en virtud del encarecimiento del bien su valor ha superado los 82 UVT. En consecuencia, la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación o venta de computadores personales, portátiles o de escritorio, cuyo valor no exceda de 82 UVT, se garantiza en la medida que se tome como referente el valor en aduana de la mercancía, conforme lo dispuso el artículo 1º del Decreto 379 de 2007. Tanto la DIAN como el Ministerio Público interpretan que la pretensión del demandante implicaría modificar las reglas que establece el E.T. sobre la base gravable del IVA en la venta de bienes. Esa interpretación es errada, pues el hecho de que el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 haya tomado como referente el valor en aduana de la mercancía, no implica que la base gravable en la venta de bienes en el territorio nacional sea el valor en aduanas.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 031496 DE 2007 (26 de abril) DIAN – ANULADO PARCIALMENTE

VALOR EN ADUANAS – Debe liquidarse conforme al Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio / COMPUTADORES PERSONALES IMPORTADOS – Están excluidos del impuesto sobre las ventas siempre que mantenga el rango de los 82 UVT / VENTA DE COMPUTADORES PERSONALES – No se aplica la base gravable fijada en el artículo 447 del Estatuto Tributario

Como la motivación que esgrimió la DIAN en el concepto demandado es que se debe procurar cumplir el propósito de la norma, la Sala considera que para que este propósito se cumpla se requiere tomar como referente, el valor en aduanas de la mercancía liquidado conforme al “Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio – GATT”. El propósito no se cumple cuando, según la DIAN, “(...) se vend[an] los computadores a un monto que no supere la condición objetiva de desgravación”. La Sala considera que mientras el valor en aduana de los computadores personales portátiles o de escritorio importados, que con posterioridad a la importación se vendan, así sea a un valor mayor al valor en aduana, mantenga el rango de los 82 UVT, tales computadores se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas. Pretender que el valor total de la venta de los computadores personales portátiles o de escritorio en el territorio nacional no supere los 82 UVT, para tener derecho a la exclusión, como lo sugiere la DIAN en el concepto demandado, hace nugatoria, por lo menos de manera temporal, la exclusión, pues, se reitera, el valor en aduana constituye una condición objetiva y razonable que garantiza que se aplique la exclusión en condiciones de igualdad, respecto del consumidor. No es pertinente tomar como referente el valor en aduana, para la importación, y el valor total de la operación fijado bajo las reglas del artículo 447 del E.T., para la venta, porque de entrada esa situación apareja un trato discriminatorio para el consumidor, respecto del importador que comercializa los computadores importados, en beneficio exclusivo de éste último. El referente para aplicar la exclusión cuando se trata de la importación y para la hacer la conversión en UVT, definitivamente será mucho más bajo que el referente que la DIAN quiere aplicar para cuando se trata de la importación. La Sala insiste en que el propósito de la norma se cumple si el consumidor tiene acceso a los computadores que, al momento de la importación, tengan un valor en aduanas que no supere los 82 UVT.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 477

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 031496 DE 2007 (26 de abril) DIAN – ANULADO PARCIALMENTE

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil once (2011).

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00040-01(16798)

Actor: CARLOS ALFREDO RAMIREZ GUERRERO

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

FALLO

La Sala decide la acción pública de nulidad instaurada por el señor CARLOS ALFREDO RAMÍREZ GUERRERO contra el aparte que se subraya del Concepto No. 031496 del 26 de abril de 2007, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN, y que textualmente dijo:

“... Se consulta a qué tipo de valor se refiere el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006 (FOB, CIF) y qué debe entenderse por computador.

Con la finalidad de promocionar y masificar el uso de las tecnologías de información y comunicaciones, el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006 modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario y adicionó los bienes excluidos del impuesto sobre las ventas, incluyendo dentro de los mismos los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT. (Valor UVT año 2007 \$20.974)

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, a través de la Circular No. 0009 de 17 de enero de 2007, precisó el alcance y la vigencia de los cambios introducidos mediante la Ley 1111 de 2006 a los impuestos administrados por la entidad, y en relación con esta exclusión expuso: *b) Exclusión de IVA en computadores. –Para efectos de la exclusión del IVA en los computadores personales de escritorio o portátiles, consagrada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006, se tendrá en cuenta que la misma aplica para aquellos computadores cuyo valor en aduanas no exceda de ochenta y dos (82) Unidades de Valor Tributario –UVT.*”, lo que posteriormente se reiteró en el artículo 1º del Decreto 379 de febrero 12 de 2007.

Acorde con la legislación consagrada en el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999, Decisiones 378 y 379 de la CAN y regulaciones del GATT, el valor en aduanas está constituido por el de la transacción cuando se vende en el país de origen para exportar, mas los gastos de transporte, seguros y otros gastos y ajustes cuando hubiere lugar a ellos, según la modalidad de importación (Oficio 33/99)

Lo anterior está referido a la importación, porque **cuando se trate de la comercialización el valor a tener en cuenta para efectos de la exclusión del IVA en los computadores personales de escritorio o portátiles consagrada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, es el valor de la operación teniendo en cuenta lo establecido en el literal a9 del artículo 420 ibídem. En concordancia con el inciso final del artículo 31 de la Ley 1111 de 2006. Es decir que si en la comercialización de computadores**

en el país, se superan las 82 UVT, se genera el impuesto sobre las ventas. (Negrilla del demandante)

Es importante reiterar que la ley creó una exclusión condicionada a no exceder un determinado valor con el propósito de facilitar y masificar el uso del computador para los adquirentes de menores recursos, es decir que dicho propósito se cumple en la medida en que en el momento de la venta no se supere la condición objetiva de desgravación, de lo contrario se benefician sujetos con mayor capacidad de adquisición y por ende se vuelve nugatoria la previsión.

De otra parte, se informa que según el artículo 5º del Decreto 567 de marzo 1 de 2007:

“ARTICULO 5. Exclusión de IVA para computadores personales. Para efectos de lo dispuesto en el artículo 424 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006, se entiende por computador personal de escritorio, la unidad compuesta por la Unidad Central de Proceso (CPU), monitor, teclado y/o mouse, manuales, cables, sistema operacional preinstalado y habilitado para acceso a Internet.

Para los mismos efectos se entiende como computador personal portátil, aquel que tiene integrado en el mismo continente la Unidad Central de Proceso (CPU), el monitor o pantalla y todos los demás componentes para que funcione de manera autónoma e independiente y se encuentre habilitado para acceso a Internet, con la característica adicional de que su peso permite llevarlo de manera práctica de un lugar a otro en equipaje de mano.

No se encuentran excluidos del impuesto elementos tales como: Impresora, unidades de almacenamiento externo, escáner, módem externo, cámara de video y, en general, otros accesorios o periféricos, así como partes y piezas de los computadores. (...)”

ANTECEDENTES PROCESALES

LA DEMANDA

La parte actora invocó como norma violada el artículo 1 del Decreto 379 de 2007 y sustentó, como concepto de violación, lo siguiente:

Adujo que el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 dispone que *“para efectos de la exclusión del IVA en la **importación o venta** de computadores personales de escritorio o portátiles, se tendrá en cuenta que la misma aplica para aquellos computadores cuyo **valor en aduanas** no exceda de 82 Unidades de Valor Tributario (UVT)”*

Dijo que conforme con la interpretación de la DIAN, la norma citada no reguló la venta o comercialización de los computadores, sino, únicamente, la importación. Señaló que esa interpretación restringe o limita lo establecido en el mismo decreto y que, con ello, también se viola el artículo 31 de la Ley 111 de 2006.

Manifestó que la interpretación que hizo la Oficina Jurídica de la DIAN excede la facultad legal de interpretación y, así mismo, comporta una intromisión en la órbita de la potestad reglamentaria del Gobierno y de la función legislativa, que se deriva de los artículos 150 y 338 de la Carta Política. Que este exceso es incompatible con los artículos 113, sobre el principio de separación de poderes y, 6, 122 y 123, sobre las facultades del servidor público, de la Carta Política.

Concluyó que por ese exceso e intromisión es procedente que se declare nulo el concepto acusado.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Mediante auto del 6 de diciembre de 2007, la Sala negó la medida de suspensión provisional que solicitó el demandante, habida cuenta de que “de la confrontación del aparte del concepto acusado con la norma superior invocada (...) no surge *prima facie* el quebrantamiento aducido por el actor(…)”

COADYUVANCIA

Mediante auto del 4 de abril de 2008, el entonces Consejero Ponente admitió como coadyuvante de la parte actora, al ciudadano Sergio Andrés Ramírez Guerrero, como coadyuvante de la parte actora.

En la coadyuvancia, el señor Ramírez reiteró que de conformidad con los artículos 1 del Decreto 379 de 2007 y 31 de la Ley 1111 de 2006, el impuesto sobre las ventas no se causa ni en la venta ni en la importación de los computadores que cumplan los requisitos señalados en esas normas.

Agregó que el concepto demandando violó los ordinales a) y c) del artículo 420 y los artículos 447 y 459 del E.T., porque son normas que no se aplican en la venta de bienes excluidos del IVA.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La UAE DIAN contestó la demanda y se opuso a las pretensiones del accionante.

Luego de disertar sobre los elementos generales del impuesto sobre las ventas, puso de presente que mediante la Ley 1111 de 2006 se modificó el artículo 424 del Estatuto Tributario y estableció que quedan excluidos del impuesto sobre las ventas los computadores personales de escritorio o portátiles, **cuyo valor** no exceda de 82 UVT.

Explicó que a instancia de absolver la consulta que cierto contribuyente formuló ante la DIAN, sobre a qué se refiere el valor a que hace alusión el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006, la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN profirió el concepto demandado.

Señaló que el propósito de la exclusión fue la de “*facilitar y generalizar el uso de los computadores de menores recursos*”. Que cuando el legislador estableció el beneficio con respecto a un tope medido en unidades de valor tributario, no especificó el valor de referencia que debía tenerse en cuenta, cuando se importaran o comercializaran los computadores, porque el Estatuto Tributario ya lo había contemplado en el artículo 420, literales a) y c), referidos al hecho generador en la venta y en la importación

Posteriormente, adujo que el Decreto 379 de 2007 reglamentó parcialmente la Ley 1111, cuyo artículo 1º se refirió a las importaciones de los computadores y fijó el valor en aduanas como valor de referencia.

Añadió que, coherentemente, el artículo 447 del E.T. determina la base gravable en ventas y que el artículo 459 hace lo propio frente a las importaciones. Que, por eso, el Decreto 379 de 2007 confirmó lo dicho por el E.T.

Que, en ese contexto, el Decreto Reglamentario “*se alinea con el artículo 459 del ordenamiento fiscal en cuanto al valor a tener en cuenta en las importaciones y el Concepto hace lo mismo con el artículo 447 ibídem con respecto a la base gravable*”

Manifestó que de todo lo anterior se concluía que fue el mismo E.T. el que definió los dos hechos generales y que, por eso, era lógico que el concepto se ajustara a la legislación que reguló el tema y la ley que adicionó la exclusión.

Señaló que la interpretación del demandante se deriva de la falta de apreciación integral de las normas tributarias, que señalaron parámetros en cuanto tiene que ver con las bases gravables y hechos generadores del impuesto.

Por último, dijo que de una comparación simple del concepto con las normas legales en que se basó, se observa que aquel no modifica ni restringe lo estipulado en el artículo 31 de la Ley 111 de 2006, ni en el artículo 1 del Decreto 379 de 2007. Que, en consecuencia, se debe declarar que el concepto se ajustó a la ley.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante y el coadyuvante** reiteraron los argumentos de la demanda.

El demandante agregó que ante el hecho notorio de que en el país no existía la tecnología para producir computadores, razón por la cual, siempre deben importarse, en el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 se interpretó que la exclusión comprendía tanto la importación como la venta de los equipos, siempre que el valor en aduanas no sea superior a los 82 UVT que fijó la Ley.

Que, en ese sentido, todo bien que está excluido desde un principio, sigue estándolo en toda operación posterior que se realice con él. Que el concepto violó el artículo 1º del Decreto 379 de 2007, porque no obstante que admite la exclusión en la importación, la restringe en la comercialización.

El coadyuvante añadió que es clara la interpretación de los artículos 31 de la Ley 111 de 2006, 1 del Decreto 379 de 2007, 424 del E.T., en el entendido de que la exclusión se aplica al momento de vender o importar, y que si se cumple con el requisito de tener un valor en aduanas menor a 82 UVT, no se genera el impuesto sobre las ventas.

La **demandada** reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que recomendó denegar las pretensiones de la demanda.

Dijo que no era factible que, vía interpretación, la Administración modifique la base gravable en la venta, como lo pretende la demandante, cuando concluye que en esta operación, el impuesto se debe liquidar sobre el valor en aduanas y no sobre el valor de la venta, como lo dispone el artículo 447 del E.T.

Añadió que la interpretación de la DIAN no podía ser diferente, pues de serlo en la forma como propone el demandante, se vulneraría el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006, de cuyo texto no se desprende que la venta y la importación deban tener la misma base gravable.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad parcial del Concepto 031496 del 26 de abril de 2007, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN.

Concretamente, la Sala analizará si de conformidad con los artículos 31 de la Ley 1111 de 2006 y 1º del Decreto 379 de 2007, la exclusión del IVA por la importación y venta de *“computadores personales de escritorio o portátiles cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT”*, debe tener como referente el valor en aduanas de los computadores importados o la base gravable correspondiente a cada operación, sea que se trate de importación o venta.

Para la demandante, la exclusión del IVA en la importación y venta de *“computadores personales de escritorio o portátiles cuyo valor no exceda de ochenta y dos (82) UVT”*, debe tener como referente el valor en aduanas, porque, en su entender, así lo dispuso el artículo 1 del Decreto 379 de 2007.

Para la DIAN, el valor en aduanas sólo se toma como referente cuando se trata de computadores importados, habida cuenta de que el artículo 1 del Decreto 379 de 2007 sólo está referido a los bienes importados y porque la base gravable del IVA para los bienes importados es el valor en aduanas de la mercancía, conforme con el artículo 459 del E.T.

Que tratándose de computadores vendidos en el territorio nacional, debe tomarse como referente la base gravable prevista para la venta, conforme con el artículo 447 del E.T.

Para resolver, la Sala analizará el alcance del artículo 1º del Decreto 379 de 2007, la interpretación que hicieron las partes y precisará la que considere ajustada a derecho.

ALCANCE DEL ARTÍCULO 1º DEL DECRETO 379 DE 2007

El artículo 1º del Decreto 379 de 2007 dispone lo siguiente:

“Artículo 1º. Exclusión del impuesto sobre las ventas para computadores. Para efectos de la exclusión del IVA en la importación o venta de computadores personales de escritorio o portátiles, consagrada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, tal como fue adicionado por el artículo [31](#) de la Ley 1111 de 2006, se tendrá en cuenta que la misma aplica para aquellos computadores **cuyo valor en aduanas** no exceda de ochenta y dos (82) Unidades de Valor Tributario (UVT).”

Conforme se precisó anteriormente, mediante el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006 se adicionó el artículo 424 del E.T., para excluir del impuesto sobre las ventas los computadores personales de escritorio o portátiles, cuyo valor no

exceda de ochenta y dos (82) UVT. Por consiguiente, ni la venta o importación causa el impuesto.

Para que se configure el derecho a la exclusión, los bienes deben cumplir dos condiciones. La primera, que se trate de computadores personales de escritorio o portátiles. La segunda, que su "valor" no exceda de 82 UVT.

Habida cuenta de la imprecisión conceptual de las condiciones que estableció el legislador, el Gobierno Nacional profirió el Decreto 379 de 2007, cuyo artículo 1º aclaró lo referente a la segunda condición, es decir, la referida al valor, como referente para convertir los 82 UVT. Y el Decreto 567 del mismo año, cuyo artículo 5º precisó las condiciones que se deben configurar para entender cuando se está en presencia de un computador personal de escritorio y portátil.

Visto el tenor literal del artículo 1 del Decreto 379 de 2007, se aprecia que tuvo por objeto regular la **"exclusión del impuesto sobre las ventas para computadores"**, de tal manera que no hace distinción si es para la exclusión de bienes importados o para los comercializados en el territorio nacional.

Refuerza lo anterior el hecho de que la norma expresamente enuncie la importación o venta como las operaciones sobre las que puede recaer la exclusión.

En ese contexto, aunque el legislador pudo aclarar la alocución **"valor"** a que se refiere el artículo 424 del E.T., adicionado por el artículo 31 de la Ley 1111 de 2006, para las dos operaciones; la Sala evidencia que la referencia al **"valor en aduana"** atañe a las dos operaciones.

LA INTERPRETACIÓN QUE HICIERON LAS PARTES Y LA QUE SE CONSIDERA AJUSTADA A DERECHO.

No obstante lo anterior, en el Concepto demandado se interpretó que cuando se trate de la comercialización de computadores personales portátiles o de escritorio, el valor que se debe tomar como referente para analizar si hay derecho a la exclusión en la venta, es el valor de la operación, teniendo en cuenta el literal a) del artículo 420 del E.T.¹

Lo anterior, por cuanto, a juicio de la DIAN, el valor en aduana sólo es predicable de las operaciones de importación, acorde con el artículo 237 del Decreto 2685 de 1999, las Decisiones 378 y 379 de la CAN y las regulaciones del GATT, que disponen que *"el valor en aduanas está constituido por el de la transacción cuando se vende en el país de origen para exportar, más los gastos de transporte, seguros y otros gastos y ajustes cuando hubiere lugar a ellos, según la modalidad de importación (oficio 33/99)"*

Adicionalmente, por cuanto si la exclusión se condicionó a que no excediera un determinado valor con el propósito de facilitar y masificar el uso del computador para los adquirentes de menores recursos, si excede ese valor, el propósito no se cumple si al momento de la venta se supera la condición objetiva de desgravación y, por tanto, se beneficiarían sujetos con mayor capacidad de adquisición.

La Sala no comparte la interpretación por las siguientes razones:

¹ E.T. Artículo 420. Hechos sobre los que recae el impuesto. El impuesto a las ventas se aplicará sobre:
a) Las ventas de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidas expresamente. (...)

Conforme se precisó, el artículo 1 del Decreto 379 de 2006 regula la exclusión de los computadores personales portátiles o de escritorio, en general, sin referirse a si son importados o comercializados. Por eso, la referencia que hace al valor en aduanas debe entenderse referida a las dos operaciones.

Y debe entenderse referida a las dos operaciones, por cuanto, como bien lo pone de presente el demandante, en Colombia no se producen computadores, se importan.

Cuando se importan mercancías, a efectos de establecer el monto del arancel y el impuesto a las ventas que corresponde pagar, los importadores deben declarar el valor en aduanas de las mercancías.

El valor en aduanas se establece conforme con la metodología establecida en el "Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio – GATT"². El primer método de valoración es el método del valor de transacción³, según el cual, el valor en aduanas equivale al precio pagado o por pagar de las mercancías, cuando se venden para la exportación al país de importación, más los ajustes a que haya lugar.⁴

² "(...) el Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio - GATT forma parte del Anexo 1 A del "Acuerdo por el que se establece la "Organización Mundial de Comercio (OMC)", suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, y que adoptó Colombia mediante la Ley 170 de 1994, junto con sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino." Las Decisiones 378 y 379 de la CAN adoptaron, a nivel comunitario, estas disposiciones.

³ **ARTÍCULO I.**

1. El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación, ajustado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8, siempre que concurren las siguientes circunstancias:

a) que no existan restricciones a la cesión o utilización de las mercancías por el comprador, con excepción de las que:

- i) impongan o exijan la ley o las autoridades del país de importación;
- ii) limiten el territorio geográfico donde puedan revenderse las mercancías; o
- iii) no afecten sustancialmente al valor de las mercancías;

b) que la venta o el precio no dependan de ninguna condición o contraprestación cuyo valor no pueda determinarse con relación a las mercancías a valorar;

c) que no revierta directa ni indirectamente al vendedor parte alguna del producto de la reventa o de cualquier cesión o utilización posteriores de las mercancías por el comprador, a menos que pueda efectuarse el debido ajuste de conformidad con lo dispuesto en el artículo 8; y

d) que no exista una vinculación entre el comprador y el vendedor o que, en caso de existir, el valor de transacción sea aceptable a efectos aduaneros en virtud de lo dispuesto en el párrafo 2.

2. a) Al determinar si el valor de transacción es aceptable a los efectos del párrafo 1, el hecho de que exista una vinculación entre el comprador y el vendedor en el sentido de lo dispuesto en el artículo 15 no constituirá en sí un motivo suficiente para considerar inaceptable el valor de transacción. En tal caso se examinarán las circunstancias de la venta y se aceptará el valor de transacción siempre que la vinculación no haya influido en el precio. Si, por la información obtenida del importador o de otra fuente, la Administración de Aduanas tiene razones para creer que la vinculación ha influido en el precio, comunicará esas razones al importador y le dará oportunidad razonable para contestar. Si el importador lo pide, las razones se le comunicarán por escrito.

b) En una venta entre personas vinculadas, se aceptará el valor de transacción y se valorarán las mercancías de conformidad con lo dispuesto en el párrafo 1 cuando el importador demuestre que dicho valor se aproxima mucho a alguno de los precios o valores que se señalan a continuación, vigentes en el mismo momento o en uno aproximado:

- i) el valor de transacción en las ventas de mercancías idénticas o similares efectuadas a compradores no vinculados con el vendedor, para la exportación al mismo país importador;
- ii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5;
- iii) el valor en aduana de mercancías idénticas o similares, determinado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 6;

Al aplicar los criterios precedentes, deberán tenerse debidamente en cuenta las diferencias demostradas de nivel comercial y de cantidad, los elementos enumerados en el artículo 8 y los costos que soporte el vendedor en las ventas a compradores con los que no esté vinculado, y que no soporte en las ventas a compradores con los que tiene vinculación.

c) Los criterios enunciados en el apartado b) del párrafo 2 habrán de utilizarse por iniciativa del importador y sólo con fines de comparación. No podrán establecerse valores de sustitución al amparo de lo dispuesto en dicho apartado.

⁴ **ARTÍCULO 8.**

1. Para determinar el valor en aduana de conformidad con lo dispuesto en el artículo 1, se añadirán al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas:

a) los siguientes elementos, en la medida en que corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar de las mercancías:

- i) las comisiones y los gastos de corretaje, salvo las comisiones de compra;
- ii) el costo de los envases o embalajes que, a efectos aduaneros, se consideren como formando un todo con las mercancías de que se trate;
- iii) los gastos de embalaje, tanto por concepto de mano de obra como de materiales;

b) el valor, debidamente repartido, de los siguientes bienes y servicios, siempre que el comprador, de manera directa o indirecta, los haya suministrado gratuitamente o a precios reducidos para que se utilicen en la producción y venta para la

Habida cuenta de que para que se aplique ese método de valor se deben cumplir ciertas condiciones establecidas en el artículo 1 del Acuerdo, cuando esas condiciones no se cumplen, el Acuerdo prevé que se apliquen otros métodos de valor, obligatoriamente, de manera secuencial.⁵

Lo anterior, por cuanto, el propósito de esa metodología es que se determine el “**valor real**”⁶ de las mercancías puestas en condiciones de exportación al país importador.

Al tenor del literal b) del numeral II del artículo VII del Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles GATT de 1947, se entiende por valor real “(...) *el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia (...)*”

En ese contexto, el valor en aduanas a que hace alusión el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 constituye un referente, relativamente objetivo del valor en aduanas de los computadores que cumplan las características previstas en el artículo 5º del Decreto 567 de 2007, cuando se introducen al País.

Pero, además, es un referente que garantiza, por un lado, aplicar en condiciones de igualdad al consumidor, como destinatario del beneficio. Y, por otra, la efectiva aplicación de la exclusión.

En efecto, se garantiza la aplicación de la exclusión en condiciones de igualdad al consumidor en el territorio nacional, porque partiendo del presupuesto de que los computadores personales, portátiles o de escritorio, son importados, el referente

exportación de las mercancías importadas y en la medida en que dicho valor no esté incluido en el precio realmente pagado o por pagar:

- i) los materiales, piezas y elementos, partes y artículos análogos incorporados a las mercancías importadas;
 - ii) las herramientas, matrices, moldes y elementos análogos utilizados para la producción de las mercancías importadas;
 - iii) los materiales consumidos en la producción de las mercancías importadas;
 - iv) ingeniería, creación y perfeccionamiento, trabajos artísticos, diseños, y planos y croquis realizados fuera del país de importación y necesarios para la producción de las mercancías importadas;
 - c) los cánones y derechos de licencia relacionados con las mercancías objeto de valoración que el comprador tenga que pagar directa o indirectamente como condición de venta de dichas mercancías en la medida en que los mencionados cánones y derechos no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar;
 - d) el valor de cualquier parte del producto de la reventa, cesión o utilización posterior de las mercancías importadas que revierta directa o indirectamente al vendedor.
2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:
- a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;
 - b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y
 - c) el costo del seguro.
3. Las adiciones al precio realmente pagado o por pagar previstas en el presente artículo sólo podrán hacerse sobre la base de datos objetivos y cuantificables.
4. Para la determinación del valor en aduana, el precio realmente pagado o por pagar únicamente podrá incrementarse de conformidad con lo dispuesto en el presente artículo.

⁵ Artículos 2 a 7 del Acuerdo. Método del Valor de Transacción de Mercancías Idénticas (Artículo 2), Método del Valor de Transacción de Mercancías Similares” (artículo 3); Método deductivo (artículo 5), Método del Valor reconstruido (artículo 6), Método del último recurso (artículo 7).

⁶ “Acuerdo General sobre Tarifas y Aranceles – GATT de 1947. Artículo VII, numeral 2, literal b): “El “valor real” deberá ser el precio al que, en tiempo y lugar determinados por la legislación del país de importación, las mercancías importadas, o unas mercancías similares, sean vendidas u ofrecidas en venta, en el curso de operaciones comerciales normales efectuadas en condiciones de libre competencia. En la medida en que el precio de dichas mercancías o de las similares dependa de la cantidad comprendida en una transacción dada, el precio que habrá de tenerse en cuenta se deberá referir, según la elección realizada de una vez para siempre por el país importador, bien a (i) cantidades comparables, bien a (ii) cantidades fijadas de una manera tan favorable, por lo menos, para el importador, como si se tomara el volumen más considerable de esas mercancías que haya dado lugar efectivamente a transacciones comerciales entre el país de exportación y el de importación.”

del valor en aduana garantiza que, independientemente de que con posterioridad a la importación se comercialicen los computadores a un precio mayor que el valor en aduanas, tendrá derecho a la exclusión.

No se debe perder de vista que a pesar de que la importación de computadores puede hacerla cualquier persona, ocurre que, en la generalidad de los casos, son los comercializadores los que importan ese tipo de bienes al país. Además, sea que los importe cualquier persona o el comercializador, también debe considerarse que, una vez importados, los computadores aumentan su costo en virtud de los aranceles que deben pagarse por los bienes y, además, cuando se venden, por los ajustes que deben hacerse al tenor del artículo 477 del E.T.⁷ y el margen de utilidad que por obvias razones todo comercializador busca. Por lo tanto, se encarece el bien.

En esa medida, si se interpreta que el valor en aduanas sólo puede tenerse en cuenta como referente para los computadores importados, la exclusión beneficiaría a los comercializadores que los importan y, eventualmente, a la persona que importe el computador para su uso personal, pues cuando el comercializador venda el producto, ya tendrá un costo adicional que supere el valor en aduana del bien importado. Esa situación, se reitera, crea inequidad en la aplicación del incentivo tributario, pues frente a un mismo bien importado, el que lo importe directamente, gozará del beneficio, en cambio el que lo adquiera con posterioridad a la importación, no gozará del beneficio, si en virtud del encarecimiento del bien su valor ha superado los 82 UVT.

En consecuencia, la exclusión del impuesto sobre las ventas en la importación o venta de computadores personales, portátiles o de escritorio, cuyo valor no exceda de 82 UVT, se garantiza en la medida que se tome como referente el valor en aduana de la mercancía, conforme lo dispuso el artículo 1º del Decreto 379 de 2007.

El literal a) del artículo 420 del E.T. que invocó la DIAN en el concepto jurídico demandado, para interpretar que el Decreto 379 de 2007 estaba referido únicamente a la importación, es impertinente, porque ese artículo simplemente enlista los hechos sobre los que recae el impuesto sobre las ventas, esto es, las ventas, la prestación de servicios, la importación y los juegos de suerte y azar.

En la contestación de la demanda, la apoderada de la DIAN argumentó que como el Decreto 379 de 2007 *“se alinea con el artículo 459 del ordenamiento fiscal en cuanto al valor a tener en cuenta en la importación el concepto hizo lo mismo con el artículo 477 ibídem con respecto a la base gravable.”*

Sobre el particular, se precisa que el concepto demandado en ningún aparte cita el artículo 477 del E.T. Y aunque lo hubiera citado, la Sala considera que la interpretación sistemática de los artículos 31 de la Ley 1111 de 2001, 1º del Decreto 379 de 2007, 459 y 477 del E.T. no conduce a la conclusión a la que llegaron la DIAN y el Ministerio Público.

Tanto la DIAN como el Ministerio Público interpretan que la pretensión del demandante implicaría modificar las reglas que establece el E.T. sobre la base gravable del IVA en la venta de bienes. Esa interpretación es errada, pues el

⁷ “E.T. 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 ésta 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 complementarios, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición (...)”

hecho de que el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 haya tomado como referente el valor en aduana de la mercancía, no implica que la base gravable en la venta de bienes en el territorio nacional sea el valor en aduanas.

La base gravable en la venta y prestación de servicios, al tenor del artículo 477 del E.T., sigue siendo el valor total de la operación, sólo que cuando la DIAN efectúe procesos de fiscalización para verificar la forma en que se está aplicando el beneficio, deberá requerir a los importadores las respectivas declaraciones de importación, en aras de verificar si los computadores cumplen las condiciones para ser excluidos del impuesto sobre las ventas.

Ahora, como la motivación que esgrimió la DIAN en el concepto demandado es que se debe procurar cumplir el propósito de la norma, la Sala considera que para que este propósito se cumpla se requiere tomar como referente, el valor en aduanas de la mercancía liquidado conforme al *“Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles de Aduana y Comercio – GATT”*. El propósito no se cumple cuando, según la DIAN, *“(…) se vend[aj]n los computadores a un monto que no supere la condición objetiva de desgravación”*,

La Sala considera que mientras el valor en aduana de los computadores personales portátiles o de escritorio **importados**, que con posterioridad a la importación se vendan, así sea a un valor mayor al valor en aduana, mantenga el rango de los 82 UVT, tales computadores se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

Pretender que el valor total de la venta de los computadores personales portátiles o de escritorio en el territorio nacional no supere los 82 UVT, para tener derecho a la exclusión, como lo sugiere la DIAN en el concepto demandado, hace nugatoria, por lo menos de manera temporal, la exclusión, pues, se reitera, el valor en aduana constituye una condición objetiva y razonable que garantiza que se aplique la exclusión en condiciones de igualdad, respecto del consumidor.

No es pertinente tomar como referente el valor en aduana, para la importación, y el valor total de la operación fijado bajo las reglas del artículo 447 del E.T., para la venta, porque de entrada esa situación aparece un trato discriminatorio para el consumidor, respecto del importador que comercializa los computadores importados, en beneficio exclusivo de éste último. El referente para aplicar la exclusión cuando se trata de la importación y para la hacer la conversión en UVT, definitivamente será mucho más bajo que el referente que la DIAN quiere aplicar para cuando se trata de la importación. La Sala insiste en que el propósito de la norma se cumple si el consumidor tiene acceso a los computadores que, al momento de la importación, tengan un valor en aduanas que no supere los 82 UVT.

Por las razones expuestas, la Sala considera que el concepto demandado viola el artículo 1º del Decreto 379 de 2007 y, por lo tanto, se declarará su nulidad.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

F A L L A

ANULÁNSE el concepto 031496 del 26 de abril de 2006, expedido por la Oficina Jurídica de la DIAN, en cuanto dispuso que **“cuando se trate de la**

comercialización el valor a tener en cuenta para efectos de la exclusión del IVA en los computadores personales de escritorio o portátiles consagrada en el artículo 424 del Estatuto Tributario, es el valor de la operación teniendo en cuenta lo establecido en el literal a9 del artículo 420 ibídem. En concordancia con el inciso final del artículo 31 de la Ley 1111 de 2006. Es decir que si en la comercialización de computadores en el país, se superan las 82 UVT, se genera el impuesto sobre las ventas.”

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sala

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO