

Subdirección de Normativa y Doctrina

RAD: 910044

100208192-107

Bogotá, D.C. **17/09/2021**

Tema: Impuesto sobre las ventas
Descriptor: Importaciones Excluidas
Bienes Exentos
Fuentes Formales: Artículos 428, 439 y 477 del Estatuto Tributario
Artículos 1.3.1.9.1 y 1.3.1.14.18. del Decreto 1625 de 2016
Oficios No. 027531 de 10 de octubre de 2017, 900401 del 25 de febrero de 2020, 903260 – int. 567 del 16 de abril de 2021

Cordial saludo

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia la peticionaria formula las siguientes preguntas en relación con los artículos 428 y 477 del Estatuto Tributario:

- “1. ¿Qué se entiende por armas y municiones que se hagan para la defensa nacional?
2. ¿Si la exclusión de IVA contemplada en el literal d) del artículo 428 mencionado, aplica para todo tipo de empresas (publica y privadas) que importen armas y municiones que se encuentren destinadas para la defensa nacional?
3. Respecto de la exención de IVA señalada en el numeral 3 del artículo 477 del Estatuto Tributario, ¿aplica para todo tipo de empresas (publica y privadas)?
4. ¿Si las Fuerzas Militares y la Policía Nacional adquiere los bienes señalados en el numeral 3 del artículo 477, a través de contratación interadministrativa con empresas industriales y comerciales del Estado, y estas a su vez los compran a empresas de naturaleza privada con o sin representación en Colombia, la exención contemplada aplica, para la empresa privada que vende el elemento exento o solo cuando es adquirida directamente por la entidad pública (Fuerzas Militares y Policía)?”

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica:

Subdirección de Normativa y Doctrina

En primer lugar, es importante señalar que, en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exenciones y/o exclusiones son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la Ley. En consecuencia, no es factible, en aras de una interpretación analógica o extensiva de las normas, derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ella.

Frente a la primera pregunta es preciso indicar que en el artículo 1.3.1.14.18. del Decreto 1625 de 2016, norma compilatoria del artículo 1º del Decreto 695 de 1983 “*Por el cual se determina el material de guerra o reservado de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional*”, define qué se entiende por armas, municiones y material de guerra, así:

“Artículo 1.3.1.14.18. Definición de armas, municiones y material de guerra. *Considéranse como armas, municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo, los siguientes elementos pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional:*

1. *Sistemas de armas y armamento mayor y menor de todos los tipos, modelos y calibres con sus accesorios, repuestos y los elementos necesarios para la instrucción de tiro, operación, manejo y mantenimiento de los mismos.*
2. *Todo tipo de naves, artefactos navales y aeronaves destinadas al servicio del Ramo de Defensa Nacional, con sus accesorios, repuestos y demás elementos necesarios para su operabilidad y funcionamiento.*
3. *Municiones, torpedos y minas de todos los tipos, clases y calibres para los sistemas de armas y el armamento mayor y menor que usan las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.*
4. *Material blindado.*
5. *Semovientes de todas las clases y razas destinados al mantenimiento del orden público interno o externo.*
6. *Materiales explosivos y pirotécnicos, materias primas para su fabricación y accesorios para su empleo.*
7. *Paracaídas y equipos de salto para Unidades Aerotransportadas, incluidos los necesarios para su mantenimiento.*
8. *Elementos, equipos y accesorios contra motines.*
9. *Los equipos de ingenieros de combate con sus accesorios y repuestos.*
10. *Equipos de bucería y de voladuras submarinas, sus repuestos y accesorios.*
11. *Equipos de detección aérea, de superficie y submarina sus accesorios, repuestos, equipos de sintonía y calibración.*
12. *Elementos para control de incendios y de averías, sus accesorios y repuestos.*
13. *Herramientas y equipos para pruebas y mantenimiento del material de guerra o reservado.*
14. *Equipos y demás implementos de comunicaciones para uso de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.*
15. *Otros elementos aplicables al servicio y fabricación del material de guerra o reservado.*

Parágrafo. *No se consideran armas y municiones destinadas a la defensa nacional los uniformes, prendas de vestir, textiles, material térmico, carpas, sintelitas, menaje, cubiertería, marmitas, morrales, chalecos, juegos de cama, toallas, ponchos y calzado de uso privativo de las Fuerzas Militares y de Policía Nacional”.*

Al respecto, la interpretación oficial (i.e., Oficio No. 900401 del 25 de febrero de 2020) ha precisado:

“Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los contribuyentes deben evaluar si los bienes califican dentro de las categorías señaladas en el artículo 1.3.1.14.18. del

Subdirección de Normativa y Doctrina

*Decreto 1625 de 2016 con el fin de determinar si su importación o adquisición se encuentran excluidos o exentos del impuesto sobre la venta, respectivamente. **En caso contrario, dichos bienes se encontrarán gravados con el impuesto sobre las ventas***". (Negrilla fuera de texto).

En cuanto a la segunda pregunta sobre si la exclusión de IVA contemplada en el literal d) del artículo 428 mencionado aplica para todo tipo de empresas que importen armas y municiones que se encuentren destinadas para la defensa nacional, es preciso traer a colación el Oficio No. 903260 – int. 567 del 16 de abril de 2021 que señaló:

"Ahora bien, acorde con el literal d) del artículo 428 del Estatuto Tributario, las importaciones de armas y municiones que se hagan para la defensa nacional no causan el impuesto sobre las ventas.

Sobre esta exclusión, la interpretación oficial desde el año 2003 (Concepto Unificado de IVA No. 00001) señala que para su procedencia se requiere que la importación "sea realizada por una entidad encargada legalmente de la defensa Nacional, ya sea en forma directa o a través de un tercero que obre en su representación, teniendo en cuenta que el beneficio tributario opera por razón de su destinación" (subrayado fuera del texto original).

Posteriormente, en el Oficio No. 084024 del 28 de septiembre de 2006 se concluyó que la exclusión en comento tiene las siguientes características:

"1. El beneficio tributario de la exclusión del IVA en la importación de armas y municiones opera por razón de su destinación, es decir, que los bienes calificados como armas y municiones se deben destinar a la defensa nacional, condición que está asociada, en los términos del Decreto 695 de 1983, al uso privativo de tales elementos por parte de las Fuerzas Militares y de Policía.

(...)

3. Por disposición expresa del párrafo tercero del artículo 428 del Estatuto Tributario, para efectos de la exclusión del impuesto sobre las ventas se requiere la certificación expedida por la autoridad competente, en este caso, el Ministerio de Defensa, en la que conste que los bienes importados corresponden a los que el Decreto 695 de 1983 considera como armas y municiones y cumplen con el requisito de su destinación.

4. La importación de los bienes puede ser efectuada por una entidad encargada legalmente de la defensa nacional, en forma directa o a través de un tercero que obre en su representación, siempre y cuando su destinación sea la Defensa Nacional." (Subrayado fuera del texto original)"

Así las cosas, el tratamiento mencionado no aplica para todo tipo de empresas que importen armas y municiones, sino únicamente para aquellas que cumplan con los presupuestos antes citados.

Ahora, en relación con el numeral 3 del artículo 477 del Estatuto Tributario, este indica que las municiones, el material de guerra o reservado (de uso privativo) y determinados elementos pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional se encuentran exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a compensación y devolución, tema que fue analizado en el Oficio No. 027531 del 10 de octubre de 2017 (el cual se anexa para su revisión). En dicho Oficio se hizo un detenido análisis del tema, señalando:

Subdirección de Normativa y Doctrina

*"(...) Razón por la cual, es entendible que el artículo 477 del Estatuto Tributario al adicionar el numeral 3) incluyendo como bienes exentos del impuesto a las ventas, con derecho a compensación y devolución, para los **fabricantes o productores nacionales de municiones y material de guerra o reservado** y por consiguiente de **uso privativo de las Fuerzas Militares y la Policía Nacional**, tiene como fin primordial equilibrar las condiciones con los productos importados excluidos del IVA de conformidad con el literal d) del artículo 428 *ibidem*, colocando de manera simétrica por un lado el valor de los bienes así importados con el valor de los bienes producidos por la industria nacional.*

Aspecto, que es objetivo y razonable, en cuanto a que jurídicamente para cumplir este propósito la importación de los mencionados bienes debe cumplir la regla prevista por el literal d) del artículo 428 del Estatuto Tributario, mientras que el numeral 3) del artículo 477 del mismo Estatuto lo hace para establecer una exención del IVA para los mismos bienes cuando son producidos por la industria nacional, no dándose así ninguna derogación del literal d) del artículo 428.

En consecuencia, es de reconocer que frente a los productores nacionales efectivamente pasó la connotación de bienes excluidos a bienes exentos, mientras que frente a los importadores la norma conserva una segunda connotación de bienes excluidos sin derecho a descuentos por tal hecho, mucho menos a devoluciones. (...)" (Negrilla fuera de texto).

En virtud de lo anteriormente citado, se tiene que la exención del numeral 3 del artículo 477 del Estatuto Tributario, aplica únicamente para los supuestos establecidos en la norma y en la interpretación oficial, los cuales además deben entenderse en armonía con lo dispuesto en el artículo 428 *ibidem*. De esta manera se entiende resuelto el punto 3 de la presente consulta.

Por último, con el fin de resolver la pregunta 4 es importante reiterar que el numeral 3 del artículo 477 *ibidem*, adicionado por el artículo 188 de la Ley 1819 de 2016, establece como exentas únicamente las municiones y material de guerra o reservado (por consiguiente de uso privativo) y algunos bienes pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional.

Nótese que a partir de la lectura de los antecedentes de ley (Gaceta del Congreso No. 894 del 19 de octubre de 2016) es posible establecer cuál fue el propósito del legislador cuando adicionó este numeral:

"xii) Artículo 477

*Se incluyen las armas, municiones y material de guerra o reservado y por consiguiente de uso privativo pertenecientes a las Fuerzas Militares y la Policía Nacional, con el fin de no generar una erogación adicional en el presupuesto del sector defensa y **generar condiciones de competencia para la industria nacional de armas, municiones y astilleros y armadores cuando le venden estos bienes a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional.**"* (Negrilla fuera de texto).

Dos aspectos se destacan de estos antecedentes y el propósito de esta norma:

- (i) Esta busca no generar una erogación adicional en el presupuesto del sector defensa.
- (ii) Con la medida se plantearon condiciones de competencia para la industria nacional que produce y le vende los bienes materia de exención a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional. Esto pues se permite a los fabricantes o productores nacionales de estos bienes solicitar la correspondiente devolución/compensación del IVA pagado con ocasión de su producción.

Subdirección de Normativa y Doctrina

Así las cosas y, sin perjuicio del análisis que debe efectuarse en cada caso particular, este Despacho considera que el propósito del legislador se cumple únicamente cuando se producen y venden los bienes materia de esta exención a las Fuerzas Militares o a la Policía Nacional.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" –"Doctrina", dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

NICOLÁS BERNAL ABELLA

Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Car. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín. Bogotá D.C.

Tel: 6079999 Ext: 904101

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda

Anexo: Oficio No. 027531 del 10 de octubre de 2017