



SUMARIO SECRETARÍA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA

	Pág.
DICTAMEN N° 05-2016	
Reclamo interpuesto por la empresa Papelera Nacional S.A., por presunto incumplimiento por parte del gobierno de Colombia del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena al cobrar el Impuesto al Valor Agregado a las importaciones de cuadernos de tipo escolar correspondientes a la subpartida 48.20.20.00.00.....	1

DICTAMEN N° 05-2016

DE LA SECRETARÍA GENERAL DE LA COMUNIDAD ANDINA

Reclamo interpuesto por la empresa Papelera Nacional S.A., por presunto incumplimiento por parte del gobierno de Colombia del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena al cobrar el Impuesto al Valor Agregado a las importaciones de cuadernos de tipo escolar correspondientes a la subpartida 48.20.20.00.00.

Lima, 08 de agosto de 2016

I. SUMILLA.-

- [1] La empresa Papelera Nacional S.A., presenta ante la Secretaría General de la Comunidad Andina, un reclamo por presunto incumplimiento del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena, por parte de la República de Colombia, al cobrar el Impuesto al Valor Agregado a las importaciones de cuadernos de tipo escolar correspondientes a la subpartida 48.20.20.00.00., siendo que se exonera del mismo impuesto a la producción nacional.
- [2] El presente Dictamen se emite en el marco de lo dispuesto en el artículo 25 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y conforme a la estructura señalada en el artículo 21 de la Decisión 623.

II. RELACIÓN DE LAS ACTUACIONES DEL PROCEDIMIENTO (ANTECEDENTES).-

- [3] Con fecha 06 de abril de 2015, se recibió por parte de la empresa Papelera Nacional S.A., el reclamo por incumplimiento señalado en el párrafo [1] del presente Dictamen.
- [4] Mediante Nota N° SG/E/806/2015 de fecha 30 de abril de 2015, se requirió a la reclamante que subsanara los siguientes requisitos de admisibilidad:

- Acreditar la afectación de sus derechos en este asunto que la legitimen activamente, mediante la presentación de la documentación aduanera que confirme su calidad de exportador de cuadernos escolares de la subpartida 48.20.20.00.00. a Colombia y la demostración del pago del impuesto reclamado;
- Acreditar la existencia legal de la empresa;
- Indicar de manera clara y expresa que se actúa conforme al artículo 25 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina;
- Adjuntar copia de las medidas colombianas supuestamente infractoras: Ley 1697 y Decreto 1794.
- Asimismo, aclarar si la interpretación de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN deber ser considerada como medida supuestamente infractora, se presente copia de la misma y se fundamente las razones por las cuales se considera violatorio del ordenamiento jurídico comunitario;
- Remitir copia del documento de identidad del señor José Antonio de la Puente, quien según el escrito de reclamación actuaría como representante de la reclamante en este caso;
- Incluir una declaración que señale no haber acudido simultáneamente y por la misma causa a un tribunal nacional.

[5] Con fecha 20 de mayo de 2015, la reclamante presentó un escrito mediante el cual dio respuesta a la Nota N° SG/E/806/2015 de fecha 30 de abril de 2015, aclarando entre otras cuestiones que la interpretación emitida por la DIAN también debe considerarse en adición al artículo 55 literal f) de la Ley 1607 y el artículo 18 del Decreto 1794, como medida presuntamente infractora.

[6] Mediante Nota N° SG/E/959/2015 de fecha 29 de mayo de 2015, la Secretaría General determinó, luego de la evaluación correspondiente, que la documentación presentada por la reclamante fue completada y conforme a lo dispuesto en los artículos 15 y 16 de la Decisión 623, admitió a trámite el reclamo.

[7] Mediante Nota SG/E/961/2015, se dispuso el traslado del reclamo al gobierno de Colombia, otorgándole un plazo de 30 días para su contestación. Asimismo, mediante Nota SG/E/962/2015, la Secretaría General comunicó a los demás Países Miembros dicha reclamación a fin de que presentaran los elementos de información que estimaran pertinentes.

[8] Con fecha 26 de junio de 2015, mediante Comunicaciones OALI – 126 y OALI - 132, el gobierno de Colombia presentó su contestación al reclamo y designó a su apoderado para el procedimiento, respectivamente.

[9] Con fecha 26 de junio de 2015, el gobierno del Ecuador presentó elementos de información adicionales para el presente caso.

III. IDENTIFICACIÓN DE LAS MEDIDAS SUPUESTAMENTE INFRACTORAS

[10] Se señala que el gobierno de Colombia ha emitido la Ley 1607; el Decreto 1794, y una interpretación de dichas normas por parte de la DIAN, contraviniendo el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena, por cuanto sólo los productores gozan de exención del pago del impuesto al valor agregado y no los importadores de la subregión.



- [11] Al tenor de lo alegado, dicho incumplimiento se materializa en la medida presuntamente infractora contenida en el artículo 55 de la Ley 1607 que modifica el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el artículo 18 del Decreto 1794 y el Requerimiento Especial Aduanero de fecha 12 de marzo de 2015 basado en el Oficio 60432 del 27 de octubre de 2014. Asimismo, se materializa en la precitada interpretación.

IV. RELACIÓN DE LOS ARGUMENTOS DEL RECLAMO Y DE LA CONTESTACIÓN

Argumentos de la Reclamante:

- [12] La reclamante indica que es una empresa dedicada a la fabricación de papel y derivados del papel desde 1968 y, que como parte de sus actividades económicas, exporta a diversos países cuadernos de tipo escolar desde hace varios años. Agrega que el principal país de destino de sus exportaciones es la República de Colombia, siendo el más importante proveedor peruano para el mercado colombiano, pues representa el 96% de las exportaciones peruanas de cuadernos de tipo escolar a dicho país.
- [13] Refiere que la venta de cuadernos durante el año 2013 y 2014 se vio perturbada por los cambios normativos generados por la modificación del literal f) del artículo 55 de la ley 1607, concordado con el artículo 18 del Decreto 1794 y por la interpretación efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN, puesto que los obliga a asumir una carga tributaria mucho mayor que la que enfrenta la industria colombiana, afectando de esta manera, su competitividad en Colombia por cuanto el pago del IVA de 16% impone un sobre costo al producto importado que hace casi inviable su venta en el mercado colombiano, en beneficio del fabricante de dicho país que no enfrenta esa carga y puede llegar al mercado con precios menores, lo que lo coloca en una situación ventajosa. Agrega que el uso del término “productor”, niega la posibilidad de considerar a los importadores, intención discriminatoria que queda evidenciada en el requerimiento especial aduanero de fecha 12 de marzo de 2015 por el que la DIAN confirma que los importadores no pueden beneficiarse de la exención tributaria.
- [14] Precisa que el IVA, en el marco de una operación de importación, es una medida fiscal interna y, por lo tanto, se encuentra sujeta al Principio de Trato Nacional, recogido en el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena y que la fijación de impuestos internos mayores a los cuadernos peruanos exportados a Colombia que los que se aplican a los productores colombianos, genera una violación a dicho Principio.

Argumentos de la Reclamada:

- [15] El gobierno de Colombia indica que no se encuentra incumpliendo el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena, asimismo, refiere que a través de la comunicación N° 100202208-0414 del 07 de mayo de 2015 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN, aclaró el Oficio N° 060432 de 2014, en virtud de lo cual, todos los cuadernos, de producción nacional o importados desde los Países Miembros de la CAN, están exentos del IVA.
- [16] Expone así, más adelante, que la Dirección de Gestión Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN complementó su Oficio N° 060432 de 2014, basado en un análisis del contenido del literal f) del artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 que modificó el artículo 481 del Estatuto Tributario, mediante comunicación N° 100202208-2014 del 07 de mayo de 2015, a partir del cual incluye en su análisis legal el Principio de Trato Nacional contenido en el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena. En ese contexto los cuadernos nacionales o importados reciben el mismo trato impositivo.



- [17] Por otra parte señala que no encuentra procedente que la Secretaría General dé trámite independiente al presente reclamo, teniendo en cuenta que existe un procedimiento iniciado bajo el expediente N° 010-FP-2015, ni que emita un dictamen en el que declare que el literal f) del artículo 55 de la Ley 1607, el artículo 18 del Decreto 1794 y la Interpretación que realizó la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN de dichas disposiciones, incumplen la obligación de Trato Nacional, por cuanto las mismas no se encuentran incumpliendo el ordenamiento jurídico de la CAN.
- [18] Finalmente alega que el reclamante a quien la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN le ha notificado el Requerimiento Especial Aduanero de fecha 12 de marzo de 2015, cuenta con la oportunidad jurídica de desvirtuar los argumentos que le fueron presentados en dicho requerimiento, que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN de igual manera podrá, de oficio, cerrar la investigación y que la comunicación N° 100202208-2014 del 07 de mayo de 2015 sirve de defensa para el importador quien tendrá dentro del procedimiento particular de fiscalización, la oportunidad legal para controvertir el requerimiento ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN.

Argumentos de la República del Ecuador como tercero interesado:

- [19] Refiere que en noviembre de 2014, la empresa ecuatoriana PAPELESA CÍA LTDA., tuvo conocimiento de un comunicado emitido por la empresa SIACOMEX (Agencia de Aduanas Colombiana) a través del cual informaba a sus clientes (importadores colombianos de cuadernos de tipo escolar) que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN, mediante el concepto contenido en el Oficio 060432 del 27 de octubre de 2014 había determinado que la importación de cuadernos de tipo escolar estaba gravada con la tarifa general del IVA, mientras que los cuadernos de producción nacional estaban exentos.
- [20] Refiere también que la empresa ecuatoriana PAPELESA CÍA LTDA., con fecha 06 de febrero de 2015 interpuso un derecho de petición ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN para la aclaración del concepto 060432 del 27 de octubre de 2014 el cual ratificó lo señalado.
- [21] Manifiesta que el concepto 060432 del 27 de octubre de 2014 constituye una incorrecta interpretación del artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 y del artículo 18 del Decreto 1794 de 2013 por cuanto lleva a determinar que únicamente los productores nacionales, esto es, los productores de cuadernos de origen colombiano, pueden beneficiarse de la exención del pago del IVA y que los productores de cuadernos de los otros Países Miembros de la CAN, no pueden beneficiarse del mismo tratamiento tributario y son gravados con IVA lo que implica un trato discriminatorio a los productores de cuadernos ecuatorianos.
- [22] Concluye que ello constituye de jure y de facto en un incumplimiento de las obligaciones emanadas de las normas comunitarias y particularmente del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena y del artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina y que la medida adoptada por la República de Colombia está causando un perjuicio económico para las empresas ecuatorianas, además de ocasionar un desabastecimiento para las empresas colombianas de los cuadernos de tipo escolar.

V. EXPOSICIÓN DE LOS MOTIVOS DE LA SECRETARÍA GENERAL SOBRE EL ESTADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES COMUNITARIAS.-

1.- Sobre las cuestiones de procedimiento.-

**a) Sobre la acumulación de procedimientos.-**

- [23] El gobierno de Colombia señala que no encuentra procedente que la Secretaría General dé trámite independiente al presente reclamo, teniendo en cuenta que existe un procedimiento iniciado bajo el expediente N° 010-FP-2015.
- [24] Sobre el particular, cabe señalar que efectivamente mediante expediente N° 010-FP-2015, se tramitó una acción por presunto incumplimiento del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena por parte del gobierno de Colombia, con respecto al pago del IVA a los cuadernos escolares de origen ecuatoriano clasificados bajo la sub-partida arancelaria 48.20.20.00.00., cuyo auto apertorio, a solicitud de ese gobierno fue repuesto y respecto del cual se ordenó su archivo habida cuenta que el gobierno del Ecuador no completó la información requerida. En dicho procedimiento no participó directamente quien es parte reclamante en el presente caso.
- [25] Sin perjuicio de ello, es necesario indicar que por regla general los casos se tramitan de manera separada, pues la regla jurídica impone que para cada objeto procesal sea necesario un procedimiento. La acumulación de expedientes es una facultad otorgada al órgano encargado de la sustanciación de un caso y ocurre cuando bien a solicitud de una parte o bien de oficio, la autoridad sustanciadora así lo estima conveniente por razones de economía procesal y siempre que concurra algún factor de conexión entre ambos casos.
- [26] No obstante, si dicha acumulación puede acarrear el incumplimiento o frustración de los fines de los procedimientos a ser eventualmente acumulados, genera la postergación innecesaria de su solución; afecta los derechos de los reclamantes o de terceros interesados o desatiende las particularidades y las circunstancias específicas de cada una de las pretensiones, o simplemente no se estima necesaria o conveniente, la acumulación no se decreta y la autoridad no está obligada a hacerlo.
- [27] Así pues, sin perder de vista la necesaria coherencia de criterio entre los diversos procedimientos que sigue el órgano comunitario, la acumulación (en este caso, de procedimientos) como quiera que es una facultad discrecional que la Secretaría General ejerce, es una decisión que no es cuestionable ni recurrible.
- [28] Teniendo en cuenta lo expuesto y dado que el caso referido por Colombia no continuó, corresponde desestimar el alegato del gobierno de Colombia en este punto.

b) Sobre el previo agotamiento de las vías internas.-

- [29] El gobierno de Colombia señala que la reclamante cuenta con la oportunidad jurídica de desvirtuar los argumentos que le fueron presentados por la DIAN ante dicha entidad, quien también podrá cerrar la investigación de oficio.
- [30] Al respecto, cabe recordar que las vías comunitarias son independientes de las nacionales y no se supeditan ni condicionan al agotamiento de las vías internas, siendo sólo atendible la excepción de misma causa jurisdiccional prevista en el último párrafo del artículo 14 de la Decisión 623, supuesto que no cobija las vías de reclamación administrativa señaladas por el mencionado gobierno.
- [31] Por lo demás, la vía de reclamación nacional y la acción subregional versan sobre objetos tutelados distintos, en tanto que la subregional se encarga de verificar la adecuación de la conducta al mandato jurídico comunitario y sustancia una acción de nulidad en fase prejudicial cuya competencia no le es otorgada a autoridad nacional alguna.



[32] Por lo expuesto, corresponde desestimar el alegato formulado por el gobierno de Colombia en este punto.

2.- Sobre la cuestión de Fondo:

a) Sobre el alegado incumplimiento del artículo 75 del Acuerdo de Cartagena

[33] Se reclama la violación del principio de Trato Nacional contenido en el artículo 75 del Acuerdo, por efecto de la modificación del literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario por el artículo 55 de la Ley 1607, concordado con el artículo 18 del Decreto 1794 y la interpretación efectuada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN, mediante Oficio 60432, que ocasiona la sujeción al pago del IVA por parte de los importadores de cuadernos de tipo escolar, en tanto que dicho impuesto no se aplica a los productores colombianos del mismo bien.

[34] El artículo 481 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 55 de la Ley N° 1607, en su literal f) establece:

*“Para efectos del Impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:
(...)”*

f) Los impresos contemplados en el artículo 478 del Estatuto Tributario, los productores de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 48.20.20.00.00, (...)”.

[35] Por su parte, el artículo 18 del Decreto 1794 indica:

“Artículo 18.- Cuadernos de tipo escolar exentos del impuesto sobre las ventas. Conforme con lo previsto en el literal f) del artículo 481 del estatuto Tributario, se considerarán como bienes exentos del impuesto sobre las ventas con derecho a devolución bimestral los cuadernos de tipo escolar clasificados en la sub partida arancelaria 48.20.20.00.00.”

[36] El Requerimiento Especial Aduanero de fecha 12 de marzo de 2015 que contiene el Oficio 60432 de la DIAN señala:

“[...] Al respecto se precisa que con la modificación introducida por el artículo 55 de la ley 1607 de 2012 al artículo 481 del Estatuto Tributario, la exención del impuesto sobre las ventas solamente está consagrada para los productores de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 4820.20.00.00”. [...]

De las normas que se citan puede deducirse que la importación de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 4820.20.00.00 no se encuentra exenta del impuesto sobre las ventas por expresa disposición legal la cual fue concedida únicamente a los productores”

[37] A fin de determinar si esta diferencia en el trato entre el producto local y el importado, corresponde identificar si alguna o todas las medidas reclamadas generan o no una diferencia de trato entre el producto local y el producto importado de origen subregional; y, en segundo lugar, si dicha diferencia de trato constituye o no un tratamiento discriminatorio contrario a la normativa andina.

[38] Respecto de lo primero, el gobierno del Ecuador presentó un resumen de la evolución normativa en esta materia que se remonta al año 1991, según el cual se aprecia, a la letra de las disposiciones vigentes a la época y hasta el año 2002, que se había



contemplado en Colombia una exoneración de tipo transversal al pago del IVA para los cuadernos de tipo escolar que no distinguía entre los productos nacionales y los importados, gozando ambos de la devolución de dicho impuesto por las ventas posteriores (artículos 477 y 481 del Estatuto Tributario colombiano modificado por el Decreto Extraordinario 1855 de 1991, reiterados posteriormente por la Ley 223 de 1995 y 788 de 2002).

- [39] Esta indiferenciación subjetiva del beneficio tributario, también se aprecia en el artículo 18 del Decreto 1794 de 2013, el cual tampoco distingue entre productores e importadores de cuadernos de tipo escolar.
- [40] Se aprecia, sin embargo que fue con la modificación normativa efectuada por el artículo 55 de la Ley 1607 que introdujo el concepto de “productores” en el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario que se empezó a distinguir entre los productores de cuadernos y los importadores de cuadernos para mantener la exoneración tributaria a los primeros y para incorporar en el universo gravable a los segundos.
- [41] En este orden de ideas, el Oficio 060432 del 27 de octubre de 2014 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN contenido en el Requerimiento Especial Aduanero de fecha 12 de marzo de 2015, confirmó que, en efecto, tal reforma legal en efecto introdujo una diferencia de trato entre los productores y los importadores de cuadernos de tipo escolar. Y es que, desde un punto de vista exegético y de acuerdo con la historia normativa, contexto de la disposición y sentido lógico del cambio, no resultaba dable interpretar que el legislador colombiano modificó la norma existente hasta entonces, para continuar en lo mismo, pues tal postura hubiera implicado hacer inútil el cambio normativo introducido. Por lo demás se encuentra que este tipo de interpretación, aunque desfavorable para la integración andina, a los efectos del derecho interno colombiano, es consistente con los principios interpretativos establecidos por sus más altos tribunales para las normas tributarias y que han señalado que las exoneraciones tributarias se interpretan de manera taxativa, limitativa y restrictiva¹.
- [42] A mayor abundamiento y según refiere el gobierno del Ecuador, este concepto confirmatorio de la DIAN del sentido del cambio normativo, se volvió a ratificar al año siguiente, como resultado del derecho de petición interpuesto por una empresa ecuatoriana.
- [43] Se verifica que la DIAN, de manera consistente con el nuevo mandato legal, no sólo exigió e hizo efectivo el cobro de la tarifa general del 16%, a las importaciones ecuatorianas y peruanas de cuadernos de tipo escolar de la subpartida NANDINA 48.20.20.00.00., sin exigir similar pago a los productores locales de cuadernos de tipo escolar, sino que instauró, además, sendas acciones administrativas para la recuperación del impuesto no pagado por importaciones anteriores².

¹ Corte Constitucional SC1107 del 24 de octubre de 2001 y SC 748 de 20 de octubre de 2009. Expediente del Consejo de Estado N° 15919 del 17 de abril de 2008.

² Lo que se demostró mediante sendas pruebas obrantes en el expediente entre las que se puede mencionar:

- Copia del Requerimiento Especial Aduanero 0400 y 0401 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN.
- Copia del Oficio N° 1-90-201-238-0008 del 05 de enero de 2015.
- Copia del Oficio N° 1-90-201-238-0009 del 05 de enero de 2015.
- Copia de las Facturas emitidas por la empresa Papelera Nacional S.A. y las Declaraciones Aduaneras de Mercancías.
- Copia del Comunicado de la empresa SIACOMEX LIMITADA.
- Copia del derecho de petición de fecha 06 de febrero de 2015.
- Copia de los tiquetes de venta N° JD14 0056377, JD12 0056579 y 08CN 0000393589.
- Copia del Oficio N° 1-04-238-0457-0042, del 24 de febrero de 2015.
- Copia del Oficio N° 100208221-00001155, del 24 de octubre de 2014.



[44] Se encuentra así que en efecto la Ley 1607 crea una diferencia de trato entre lo producido y lo importado, diferencia que es luego confirmada por los conceptos de la DIAN, la cual se hizo efectiva durante dicho lapso.

[45] Respecto de lo segundo, esto es, si tal diferencia de trato encuadra en lo dispuesto en el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena, éste artículo dispone lo siguiente:

“En materia de impuestos, tasas y otros gravámenes internos, los productos originarios de un País Miembro gozarán en el territorio de otro País Miembro de tratamiento no menos favorable que el que se aplica a productos similares nacionales.”(El subrayado es nuestro)

[46] El Trato Nacional es concebido en la Comunidad Andina como uno de los estándares del principio de “No Discriminación” que debe regir, de manera transversal y amplia el comportamiento de los bienes originarios de la zona de libre comercio, significando, como lo ha indicado el Tribunal Andino, que no se debe imponer a los productos importados de la subregión, en comparación con los nacionales, una situación desfavorable.

“Los conceptos emitidos por el Tribunal sobre lo que significa el trato discriminatorio concierne a la conducta de un Estado que mediante normas internas impone condiciones de cualquier orden a los productos importados o extranjeros, los cuales como consecuencia de ello se encuentran en una situación desfavorable en comparación con el trato o beneficios concedidos a favor de los productos nacionales (...). En consecuencia (...) los productos originarios de los Países Miembros deben disfrutar de trato nacional y no discriminatorio, no solo en materia de impuestos, tasas y otros gravámenes, sino en lo concerniente a cualquier ley, reglamento o prescripción que afecte la oferta para la venta, la compra, el transporte, la distribución y uso de estos productos en el mercado interior’ según el lenguaje de la OMC y del G-3 (...).” (Sentencia emitida en el proceso 3-AI-97, publicada en la G.O.A.C. N° 422 de 30 de marzo de 1999)³.

[47] De acuerdo con esta disposición, habrá violación del Trato Nacional, si el régimen aplicable a un impuesto interno genera que los productos originarios de la subregión se encuentren en una condición menos favorable que los productos similares nacionales. A tal efecto, se debe verificar la concurrencia de las siguientes condiciones:

- i. que la medida consista en un impuesto, tasa u otro gravamen internos;
- ii. que el producto importado sea originario de otro País Miembro;
- iii. que el trato no sea menos favorable;
- iv. que se aplique o trate de productos idénticos o similares.

[48] En el presente caso, la medida aplicada por el gobierno de Colombia constituye un impuesto al valor agregado del 16%. El impuesto al valor agregado es un tributo interior

- Copia del Oficio N° 00205, del 02 de febrero de 2015.

³ Además de las señaladas el Tribunal se ha pronunciado sobre el principio del Trato Nacional en los siguientes procesos: 3-AI-97. Sentencia del 21 de julio de 1999, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 422, de 30 de marzo de 1999; 52-AI-2002. Sentencia de 27 de agosto de 2003, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 990, de 1 de octubre de 2003; 3-AI-97. Sentencia de 7 de diciembre de 1998, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 422, de 30 de marzo de 1999; 132-AI-2003. Sentencia de 13 de enero de 2005, publicada en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena N° 1171, de 3 de marzo de 2005.



de acuerdo con la definición comunitaria recogida en las Decisiones 330 y 599⁴, en cuya tipología se incluye la posibilidad de su cobro a las operaciones de importación⁵ sin que esto último desvirtúe su naturaleza jurídica. Recordemos al efecto que los productos importados son cargados con el IVA de acuerdo con el criterio del país de destino (ver el artículo 1 de la Decisión 388⁶) y en tal sentido, el impuesto se causa, a los efectos del presente caso, en Colombia por cuanto es allí donde se consume el bien. Esta caracterización como tributo interno (y no como gravamen a las importaciones), es por lo demás internacionalmente aceptada para los impuestos sobre el valor agregado⁷ como el que concierne al presente caso. Concurriendo de este modo con lo indicado por la reclamada, se anota que el gobierno de Colombia no disputó esta caracterización, por lo que no existe controversia al respecto.

- [49] De la misma manera, tampoco se disputa que el producto importado sea originario del Ecuador y del Perú respectivamente, según acreditan los documentos de importación reconocidos por la aduana colombiana que obran en el expediente.
- [50] En lo concerniente al trato, se encuentra que de acuerdo con las reglas de la zona de libre comercio andina, los productos de la subregión deben poder circular dentro del territorio integrado en igualdad de condiciones. En tal sentido, las políticas tributarias de los Países Miembros no deben generar diferencias competitivas entre tales productos.
- [51] Sin embargo, a partir de la dación de la Ley 1607 se generó como se indicó antes, una diferencia de trato legal entre los productos nacionales y los importados que supuso la obligación jurídica de estos últimos de soportar una carga tributaria a la cual no estaban sujetos los productos nacionales en el mercado local colombiano.
- [52] Asimismo, se hizo efectivo el cobro de la exacción tributaria en cabeza de los importadores, cobro que se mantuvo, hasta la emisión de la comunicación de la DIAN N° 100202208-0414 del 07 de mayo de 2015 que a su turno modificó el Oficio N° 060432 de 2014, concepto que cesó dicho cobro a las importaciones originarias de la subregión al incorporar el derecho comunitario al análisis precedente efectuado por esa misma corporación y hacer primar las disposiciones del primero respecto de las normas internas vigentes, por efecto de la supranacionalidad, aún cuando con ello, en estricto se extendió por vía de interpretación, el ámbito y letra de la disposición legal interpretada.

⁴ **“Artículo 13[Decisión 330].-** A los efectos de la presente Decisión, se entenderán como impuestos directos (...)

Asimismo, se entenderán como impuestos indirectos, los impuestos sobre las ventas o sobre el consumo, tales como a las ventas, al consumo, al valor agregado y los demás impuestos distintos de los impuestos directos. Se excluye de la presente clasificación a los gravámenes a las importaciones, los cuales se regirán por las normas referidas a Regímenes Aduaneros que establece el Capítulo VI de la presente Decisión.”

“Artículo 3[Decisión 599].- Régimen de armonización andino sobre imposición indirecta al consumo.

El régimen de armonización de la imposición indirecta al consumo para los Países Miembros estará comprendido por los siguientes tributos:

1. La imposición tipo valor agregado, y
2. La imposición de tipo selectivo al consumo.”

⁵ Parte final del Artículo 5 de la Decisión 599 y el numeral 4 del artículo 15 de la misma Decisión.

“Artículo 5.- Bienes y servicios sujetos a imposición.

Los impuestos tipo valor agregado se generan en la venta o transferencia de bienes, la prestación o utilización de servicios en el territorio nacional, acorde con el artículo 12 de esta Decisión, y la importación de bienes corporales muebles.(el subrayado es nuestro)

⁶ Sobre la definición de “impuesto indirecto” que incluye a los impuestos al valor agregado véase el segundo párrafo del artículo 13 de la Decisión 330 y 3 de la Decisión 599 modificada por la Decisión 635.

⁷ GATT. Report by the Working Party on Border Tax Adjustments L2/034 November 1970. Como ilustración de idéntico concepto, véase el caso “China Medidas que afectan la importación de partes de automóvil”. Disputa N°DS342 Informe del Cuerpo de Apelación del 15 de diciembre de 2008.

- [53] A pesar que el análisis del Trato Nacional no requiere que el reclamante acredite el efecto de la medida en el comercio o su efecto proteccionista a favor de producciones locales; se toma nota del hecho que tanto la parte reclamante como la parte coadyuvante han señalado que esta diferencia de trato afectó la competitividad de sus productos en el mercado local colombiano, alegato que no ha sido disputado por la parte reclamada. En cualquier caso, no escapa a la Secretaria General el conocimiento de que toda medida tributaria tiene la capacidad de alterar las condiciones de competencia en el mercado relevante por desviación de la demanda, particularmente en productos de alta elasticidad del precio.
- [54] Se agrega que dicho tratamiento diferencial además contrarió el principio de neutralidad fiscal que trasunta a la armonización comunitaria expresada en las Decisiones 330, 388 y 599.
- [55] Finalmente, en cuanto a la condición de similitud entre los productos se encuentra que el presente caso versa sobre cuadernos de tipo escolar que son productos, cuyo uso final, hábitos de consumo, propiedades, naturaleza y clasificación arancelaria son no sólo similares sino idénticos.
- [56] Con base en lo expuesto y teniendo presente que el trato tributario menos favorable evidenciado en el presente caso, tanto de hecho (mediante el cobro), como de derecho (mediante la ley interna), tuvo como base el origen de la mercadería, se concluye que la modificación del literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario de Colombia, efectuada por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 concordado con el artículo 18 del Decreto 1794 y cuyos alcances fueron ratificados mediante el Oficio 060432 del 27 de octubre de 2014 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN contenido en el Requerimiento Especial Aduanero de fecha 12 de marzo de 2015, tipifica una conducta contraria al artículo 75 del Acuerdo de Cartagena⁸.
- [57] El gobierno de Colombia alega que el Oficio N° 100202208-0414 del 07 de mayo de 2015 que adjunta como prueba a su escrito de contestación, emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia – DIAN, complementó el Oficio N° 060432 del 2014 aclarando que todos los cuadernos de producción nacional o importados desde los Países Miembros de la CAN reciben el mismo trato impositivo, es decir, están exentos del IVA, por lo que dicho País Miembro no habría incumplido el artículo 75 del Acuerdo de Cartagena.
- [58] El señalado Oficio indica lo siguiente:

“(…) Por tal motivo, y atendiendo al principio de “Trato Nacional”, consagrado en el acuerdo [de Cartagena] ya reseñado, la importación de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 4820.20.00.00, estará exento del Impuesto sobre las Ventas (siempre que se acredite la producción nacional del país exportador, protegiendo al productor nacional de dichos países), y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 439 del E.T., su posterior comercialización se considera excluida de dicho gravamen, por tal razón no será responsable del IVA, y no tendrá derecho a impuestos descontables; la anterior aclaración aplicará para aquellos países Miembros de la Comunidad Andina de Naciones – CAN-“

⁸ A título de ilustrativo y referencial puede verse en similar sentido los resultados del caso “Corea-Medidas que afectan las importaciones de Carne fresca, refrigerada y congelada. Disputa DS161 de la Organización Mundial de Comercio. Informe del Cuerpo de Apelaciones del 11 de diciembre del año 2000.



- [59] La Secretaría General entiende que en efecto el Oficio N° 100202208-0414 acata la precedencia de las normas comunitarias y, por la vía interpretativa ha integrado el derecho comunitario que desconoció el texto de la Ley 1607, para extender la aplicación de la excepción allí dispuesta a las importaciones originarias de la subregión. Es en función de dicha interpretación extensiva, que ha dispuesto, por lo tanto, cesar las acotaciones del IVA que de ordinario la DIAN exigiría a las importaciones de cuadernos de tipo escolar de la subpartida 4820.20.00.00 originarios de la subregión andina.
- [60] Si bien se comparte la integración realizada y se entiende que este segundo concepto de la DIAN resulta arreglado al derecho comunitario, preocupa la estabilidad y permanencia en el tiempo del mismo, pues según se ha podido verificar, los conceptos de la DIAN son actos internos de esa administración que si bien explicitan al público su entendimiento de la normativa tributaria y por lo tanto obligan a sus funcionarios a acatarlos en tanto no se modifiquen; carecen de la capacidad para modificar o sustituir a la Ley, por razones de jerarquía normativa y principio de legalidad, a los que se suman los principios de literalidad, tipicidad e interpretación restrictiva que subyacen a la materia tributaria.
- [61] Asimismo entiende que si bien estos conceptos de la DIAN pueden llegar a generar una suerte de efecto reglamentario aunque de rango inferior a los Decretos, en tanto estén vigentes, su propia permanencia y observancia depende de la voluntad de la autoridad que los expide o de una autoridad superior administrativa o jurisdiccional, quienes los pueden modificar en cualquier momento⁹.
- [62] Lo señalado lleva a concluir que si bien a la fecha de emisión del presente Dictamen y desde el mes siguiente de interpuesta la reclamación que lo motiva, la responsabilidad del Estado colombiano cesó en cuanto al cobro del impuesto a las importaciones subregionales de cuadernos de tipo escolar por efecto del Oficio N° 100202208-0414; el señalado cobro discriminatorio se hizo efectivo entre la fecha de entrada en vigencia de esa Ley y la emisión del oficio N° 100202208-0414, tal como ha quedado acreditado en el expediente; y que, en tanto subsista el artículo 481 del Estatuto Tributario en los términos modificados por el artículo 55 de la Ley 1607 que distingue entre los importadores y los productores de cuadernos de tipo escolar, para exonerar sólo a éstos últimos del pago del IVA, sin incluir a los importadores de cuadernos de tipo escolar originarios de la subregión andina, continuará vigente la posibilidad de que el estándar legal discriminatorio generado por la Ley 1607 se reactive, bien por la propia DIAN o bien por orden de alguna autoridad superior, dado que la discrepancia de la norma interna con el derecho comunitario se mantiene.

b) Sobre el alegado incumplimiento del artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia del Acuerdo de Cartagena.

- [63] El artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina dispone lo siguiente:

⁹ En su Concepto 015975 del año 2015 la Sub Dirección Jurídica de la DIAN ha señalado lo siguiente: *"los conceptos que emite la Sub Dirección Jurídica de la DIAN, constituyen la expresión de manifestaciones, juicios, opiniones o dictámenes sobre la interpretación de las normas jurídicas tributarias, en materia aduanera, de comercio exterior o de control de cambios, bien hayan sido producidos a instancia de los administrados, en ejercicio de derecho de petición o para satisfacer las necesidades o requerimientos de las autoridades tributarias correspondientes. No se les puede considerar, en consecuencia, en principio, como actos administrativos, porque carecen de un poder decisorio, no obstante que, como lo ha sostenido la jurisprudencia constante del Consejo de Estado, pueden tener tal carácter cuando poseen un alcance normativo que se revela por la obligatoriedad de su aplicación por la Administración y por la posibilidad o exigencia de sujeción a ellos de los administrados, con lo cual adquieren la categoría propia de los actos reglamentarios, aunque en un rango inferior a los que expide el Presidente de la República (,,,)".*

“Los Países Miembros están obligados a adoptar las medidas que sean necesarias para asegurar el cumplimiento de las normas que conforman el ordenamiento jurídico de la Comunidad Andina.

Se comprometen, asimismo, a no adoptar ni emplear medida alguna que sea contraria a dichas normas o que de algún modo obstaculice su aplicación.”

[64] Como bien ha señalado el Tribunal andino, esta disposición impone a los Países Miembros tanto una obligación de hacer como de no hacer de las cuales se deriva que el acatamiento del derecho comunitario debe producirse no sólo de hecho, sino también de derecho.

[65] Así en la sentencia del Proceso 16-AI-2000 (*Proceso 16-AI-2000, de 24 de noviembre de 2000, Secretaría General contra Colombia, publicada en la G.O.A.C. N° 639 de 9 de febrero de 2001*) ha señalado con relación al precitado artículo que:

“Una simple lectura del artículo 4° del Tratado de Creación del Tribunal permite deducir que son dos los principios fundamentales del derecho comunitario que por él se tutelan: el de su aplicación directa y el de su preeminencia. Por el primero se entiende la capacidad jurídica de la norma comunitaria para generar derechos y obligaciones que los ciudadanos de cada País puedan exigir ante sus tribunales nacionales. Por el de la preeminencia, que se deriva de la aplicación directa, se comprende la virtud que tiene la norma comunitaria de ser imperativa y de primar sobre la de derecho interno.

Estos principios o características del derecho comunitario se materializan en el artículo 4° del tratado (sic) Fundacional cuando su texto impone a los países que integran la Comunidad Andina las dos obligaciones básicas de “hacer” y de “no hacer” a que él se refiere.

Por la primera de las obligaciones citadas, los Países Miembros adquieren el compromiso de adoptar toda clase de medidas –sean de tipo legislativo, judicial, ejecutivo, administrativo, o de cualquier otro orden- que contengan manifestaciones de voluntad del Estado expresadas en leyes, decretos, resoluciones, decisiones, sentencias o en general actos de la administración, destinados a garantizar el cumplimiento del ordenamiento jurídico comunitario. Por la segunda deben abstenerse de adoptar toda medida, o de asumir cualquier conducta que pueda contrariar u obstaculizar dicho ordenamiento. Por lo demás, lo dicho abarca también los niveles regionales y descentralizados del estado (sic) y, por supuesto, a los particulares nacionales de dichos Estados, quienes también son sujetos de tal ordenamiento en las materias que lo conforman.

Debe precisarse, así mismo, que las obligaciones previstas en el artículo 4° del Tratado de Creación del Tribunal, están referidas al cumplimiento de la totalidad del ordenamiento jurídico comunitario expresamente definido en el artículo 1° del mismo Tratado. De donde se concluye que bien sea que se trate de normas de derecho primario o de normas de derecho derivado, deben por igual ser respetadas y acatadas tanto por los organismo (sic) y funcionarios de la Comunidad como, y sobre todo, por los Países Miembros”. (El énfasis es nuestro)

[66] Como quiera que se ha determinado que la reclamada ha adoptado una medida legislativa que es contraria al artículo 75 del Acuerdo, corresponde también determinar el incumplimiento del artículo 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina en ese punto.



VI. CONCLUSIONES SOBRE EL ESTADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES COMUNITARIAS

- [67] Con base en lo expuesto, el análisis efectuado y lo obrante en el expediente, se dictamina que, en cuanto a sus obligaciones de derecho para con el ordenamiento jurídico comunitario, la República de Colombia mediante la dación de la Ley 1607 y concretamente su artículo 55 en la parte que modifica el literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario colombiano, al introducir una distinción de trato entre los productores nacionales y los de los demás Países Miembros, incumple lo dispuesto en los artículos 75 del Acuerdo de Cartagena y 4 del Tratado de Creación del Tribunal de Justicia de la Comunidad Andina.
- [68] Sin perjuicio de ello y en atención a que con el Oficio N° 100202208-0414 del 7 de mayo de 2015 el gobierno de Colombia cesó el cobro del Impuesto al Valor Agregado a los cuadernos de tipo escolar correspondientes a la subpartida 48.20.20.00.00 originarios del Ecuador y del Perú, se declara la sustracción de la materia respecto de lo reclamado en este extremo, dejando a salvo el derecho de las empresas reclamantes a recurrir a la vía resarcitoria nacional por los cobros efectuados en contravención de la normativa comunitaria, durante el lapso que medió entre la entrada en vigencia de la Ley 1609 y el indicado Oficio, si así lo consideran.

VII. MEDIDAS APROPIADAS PARA CORREGIR EL INCUMPLIMIENTO

- [69] A fin de corregir el incumplimiento dictaminado en el punto anterior, se recomienda al gobierno de Colombia lo siguiente:
- a) Mantener la inejecución del cobro del IVA a las importaciones de cuadernos de tipo escolar originarios de la subregión andina, de acuerdo con el concepto contenido en el Oficio N° 100202208-0414 del 07 de mayo de 2015 de la DIAN.
 - b) En adición a lo anterior y con la finalidad de proveer la debida correspondencia normativa con las disposiciones comunitarias y proveer la seguridad y estabilidad jurídicas suficientes a los operadores comerciales de la subregión, adoptar cualquiera de las siguientes medidas:
 - (i) Dejar sin efecto la modificación del literal f) del artículo 481 del Estatuto Tributario efectuada por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012 y reponer el texto preexistente de dicho Estatuto;
 - (ii) Modificar el señalado artículo 55 para incluir en la exoneración a los importadores de cuadernos de tipo escolar correspondientes a la subpartida 48.20.20.00.00 originarios de los Países Miembros de la Comunidad Andina, elevando de esta manera el concepto de la DIAN del 7 de mayo de 2015 a nivel de ley, a fin de darle estabilidad y plenos efectos a dicho concepto.
 - (iii) En caso que el ordenamiento jurídico interno colombiano permita legalmente integrar sus leyes tributarias por la vía reglamentaria, expedir el Decreto correspondiente que especifique lo señalado en el punto anterior.

VIII. PLAZO PARA REMITIR INFORMACIÓN

- [70] De conformidad con el artículo 21 del Reglamento de la Fase Prejudicial de la Acción de Incumplimiento, se establece un plazo de quince (15) días hábiles, contados a partir del día siguiente a la publicación del presente Dictamen en la Gaceta Oficial del Acuerdo de Cartagena, para que el gobierno de Colombia informe a la Secretaría General la medida



que ha adoptado o que se encuentre adoptando dirigida a corregir el incumplimiento, acompañando la prueba que acredite la adopción de tal correctivo.

Walker San Miguel Rodríguez
Secretario General