

100208192-460

Bogotá, D.C., 17 de abril de 2023.

Tema: Aduanas
Impuesto sobre las ventas

Descriptores: Sociedades de comercialización internacional
Bienes exentos

Fuentes formales: Artículo 5 de la Ley 67 de 1979
Artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario
Artículos 68 y 643 del Decreto 1165 de 2019
Sentencias del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta: C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, del 1° de marzo de 2018, Radicación No. 08001-23-31-000-2014-00057-01(21762); C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, del 10 de octubre de 2018, Radicación No. 05001-23-33-000-2014-00178-01(22337); y C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, del 14 de noviembre de 2019, Radicación No. 25000-23-37-000-2015-00924-01(24029).

Cordial saludo,

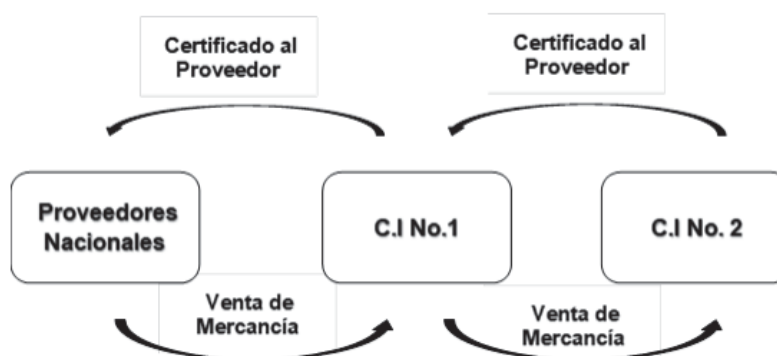
De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección 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, el peticionario plantea la siguiente hipótesis:

“Una comercializadora internacional adquiere bienes corporales muebles de un proveedor, y posteriormente, **enajena los mismos a otra comercializadora internacional**, la cual, **procederá a realizar la exportación** de los bienes corporales muebles dentro de los

términos previstos en el artículo 481 del Estatuto Tributario.” (negrilla y subrayado fuera de texto)

A modo ilustrativo, dicha hipótesis se reflejaría de la siguiente manera:



A la par, agrega que “El orden constitucional y legal colombiano, permite a los sujetos de derecho en virtud de la autonomía de la voluntad y la libertad contractual la celebración de contratos: En el caso en concreto, una comercializadora internacional **podría llevar a cabo la celebración de contratos de colaboración empresarial** (Joint Venture, Consorcio, Cuentas en participación) **o de representación**, tales como (Mandato, Agencia Comercial, Comisión), con otras comercializadoras internacionales, a efectos de adquirir bienes de terceros proveedores en virtud de los contratos referidos, para luego, realizar la respectiva exportación de los mismos en los términos previstos en el artículo 481 del Estatuto Tributario.” (negrilla fuera de texto)

Con base en lo anterior, formula los siguientes interrogantes:

“1.1. ¿Esta actividad de venta entre comercializadoras se considera como una actividad **exenta del impuesto sobre las ventas** condicionada a que el bien sea efectivamente exportado?

1.2. ¿Para que los bienes conserven su calidad de exentos pueden ser exportados por una sociedad de comercialización internacional **diferente a la que obtiene los bienes del proveedor**?

1.3. Para efectos de brindar aplicación al literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario ¿Es procedente efectuar operaciones entre las comercializadoras internacionales mediante la celebración de contratos de **colaboración empresarial**?

1.4. Para efectos de brindar aplicación al literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario ¿Es procedente efectuar operaciones entre las comercializadoras internacionales mediante la celebración de **contratos de representación**?” (negrilla fuera de texto)

Sobre el particular, considera esta Subdirección:



El artículo 479 del Estatuto Tributario y el literal b) del artículo 481 *ibidem* indican que son bienes exentos del IVA, con derecho a devolución, los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional (CI en adelante), siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

A la par, dispone el Decreto 1165 de 2019 lo siguiente:

“ARTÍCULO 68. BENEFICIOS DE LAS SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL. Los beneficios derivados de la autorización como Sociedad de Comercialización Internacional, son los siguientes:

(...)

2. Comprar o adquirir bienes en el mercado nacional exentos del pago de IVA en los términos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, **siempre y cuando estos sean exportados** dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor.

(...)

ARTÍCULO 643. INFRACCIONES ADUANERAS DE LAS SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL Y SANCIONES APLICABLES. Las infracciones aduaneras en que pueden incurrir las Sociedades de Comercialización Internacional y las sanciones asociadas con su comisión son las siguientes:

1. Gravísimas

(...)

1.7 **No exportar dentro de los términos legalmente establecidos** las mercancías respecto de las cuales **se hubiere expedido el certificado al proveedor.**

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, mediante Sentencia del 1° de marzo de 2018, Radicación No. 08001-23-31-000-2014-00057-01(21762), precisó:

“(...) debe tenerse en cuenta que las sociedades de comercialización internacional –CI– son aquellas que **se dedican a la comercialización y venta de productos en el exterior**, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, que tengan inscripción vigente en el registro de comercializadoras internacional de la DIAN.

Cuando las CI reciben de los vendedores los productos, deben expedir un certificado al proveedor –CP–. Con este documento, las CI **se obligan a exportar esos bienes** dentro del término previsto por Gobierno Nacional.

(...)



2.3.2. Es así como debe entenderse, entonces, que para demostrar el derecho a la exención de IVA prevista en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el vendedor **debe aportar el certificado al proveedor que le hubiere expedido la respectiva CI.**

Documento que como se explicó, da cuenta de la venta y exportación de los productos colombianos, así como **de la intervención de la CI en la operación**; condiciones exigidas en la ley para la procedencia del beneficio tributario.” (subrayado fuera de texto)

El mismo año, la referida Corporación, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, en Sentencia del 10 de octubre de 2018, Radicación No. 05001-23-33-000-2014-00178-01(22337), fue enfática en señalar:

“5.3.1. El artículo 5 de la Ley 67 de 1979 prescribe “la realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de comercialización internacional”.

Lo que encuentra explicación en que las CI son una figura creada por la ley para impulsar la exportación de los productos nacionales y, por ende, deben realizarla bajo las modalidades y plazos previstos en la normativa aduanera. Por eso, **no es potestativo para la CI realizar la exportación.**

En consideración a lo anterior, la norma en mención sanciona a las CI que **incumplan con la obligación de exportar la mercancía adquirida de los productores nacionales dentro del término previsto por el Gobierno Nacional**, con el pago de los incentivos y exenciones que tanto ella como el fabricante se hubieren beneficiado, más el interés moratorio fiscal.

5.3.2. Luego entonces, la sanción procede cuando la CI adquiere mercancía de los fabricantes nacionales y: **(i) no exporta la mercancía, o (ii) la exporta por fuera del término dispuesto en la ley.**

(...)

(...) **no es cierto que el artículo 481 del Estatuto Tributario autorice la exención de IVA en las ventas entre CI.** Esa norma lo que señala es que conservaran la calidad de exento los bienes que se vendan a la CI “siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados”, lo que quiere decir que **la CI que los adquiere, y no otra, los puede exportar directamente, o transformarlos, para luego exportarlos.**

(...) esto **no quiere decir que sea improcedente las ventas entre CI**, sino que para obtener la exención de IVA sobre las exportaciones, y evitar la infracción aduanera derivada por el indebido uso del beneficio, **se debe cumplir con el presupuesto de la exportación efectiva de las mercancías realizada por quien expide el certificado al proveedor.**” (negrilla y subrayado fuera de texto)

La Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, también manifestó en Sentencia del 14 de noviembre de 2019, Radicación No. 25000-23-37-000-2015-00924-01(24029):



“(…) en el caso concreto, se debe verificar si la venta de chatarra realizada de la C.I. (…) a C.I. (…) constituye una operación exenta del impuesto sobre las ventas conforme con lo dispuesto en el artículo 481 literal b) del E.T.

(…)

En este caso, la sociedad demandante en su calidad de comercializadora internacional no exportó directamente los bienes que fueron adquiridos a sus proveedores, sino que los vendió a otra comercializadora internacional para posteriormente ser exportados.

Se advierte que **no existe una prohibición legal para efectuar operaciones de venta entre las comercializadoras internacionales** y para efectos de los ingresos exentos por exportación conforme con lo dispuesto en el artículo 481 literal b) del E.T., **solo se requiere que los bienes sean efectivamente exportados por la comercializadora adquirente, quien deberá expedir el certificado al proveedor**, cuyo documento demuestra la exención de IVA establecida para los bienes corporales muebles vendidos a tales C.I.” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Así las cosas, para que proceda la exención del IVA, tanto la normativa -tributaria y aduanera- como la jurisprudencia son claras al indicar que se requiere que los bienes corporales muebles sean efectivamente exportados (dentro del término legal) **directamente** por la CI que los ha adquirido con dicho compromiso y, en consecuencia, ha expedido el certificado al proveedor.

Precisamente, éste es uno de los objetos de las CI, como fuera expresado en el Oficio No. 903357 – interno 515 del 27 de abril de 2022:

“Mediante Ley 67 de 1979 (…) se estableció que “con el fin de **fomentar las exportaciones** de conformidad con los términos de la presente ley y en desarrollo del ordinal 22 del artículo 120 de la Constitución Nacional, el Gobierno podrá otorgar incentivos especiales **a las sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior**”.

(…)

Igualmente, el inciso segundo del artículo 2 ibídem dispone que “entre tales requisitos deberá contemplarse expresamente que **el objeto de tales sociedades esté constituido por la venta de productos colombianos en el exterior**, sea que la sociedad los adquiera en el mercado interno o exporte bienes fabricados por productores que sean socios de la misma”.

(…)

En concordancia con lo anterior, las disposiciones del Decreto 1165 de 2019 establecen para las Sociedades de Comercialización Internacional lo siguiente:

- a. El artículo 3 define el certificado al proveedor - CP, como el “(…) documento en el que consta que las Sociedades de Comercialización Internacional, autorizadas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, **reciben de sus proveedores productos colombianos** adquiridos a cualquier título en el mercado interno o



fabricados por productores socios de las mismas, y **se obligan a exportarlos en su mismo estado o una vez transformados**, dentro de los términos establecidos en el numeral 6 del artículo 69 del presente decreto y de conformidad con lo dispuesto en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario. **Este documento no es transferible a ningún título**".

b. El artículo 65 define a las Sociedades de Comercialización Internacional como "(...) aquellas personas jurídicas que **tienen por objeto social principal la comercialización y venta de productos colombianos al exterior**, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas. En todo caso las demás actividades que desarrolle la empresa **deberán estar siempre relacionadas con la ejecución del objeto social principal** y la sostenibilidad económica y financiera de la empresa".

c. El artículo 69 establece entre otras obligaciones las siguientes:

"1. Fabricar o producir mercancías destinadas al mercado externo o **comprarlas a los productores nacionales para posteriormente exportarlas** dentro de los términos y condiciones que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante resolución de carácter general.

2. Desarrollar el objeto social principal de la Sociedad de Comercialización Internacional. (...)

6. Exportar las mercancías dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor".

d. El artículo 68 establece los beneficios derivados de la autorización como Sociedad de Comercialización Internacional y, entre otros, el siguiente: "2. Comprar o adquirir bienes en el mercado nacional exentos del pago de IVA en los términos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, siempre y cuando estos sean exportados dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor".

(...)

Con todo lo expuesto, si se hace una interpretación sistemática y armónica de la Ley 67 de 1979, el Decreto 1165 de 2019 y los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, forzoso resulta concluir que:

1. Con el fin de fomentar las exportaciones fueron creadas las Sociedades de Comercialización Internacional, **para comercializar en el exterior los productos colombianos adquiridos y producidos internamente en el país**, sin perjuicio de que éstas (sic) sociedades importen bienes o insumos para la fabricación o producción de mercancías nacionales exportables, fabricadas por dichas sociedades o por productores nacionales.

2. La exportación de los productos adquiridos por las Sociedades de Comercialización (sic) Internacional en su mismo estado o una vez transformados, **deberá efectuarse directamente por la Sociedad de Comercialización**



Internacional al exterior, ya que ese es su compromiso cuando adquiere dichos bienes y se les expide un Certificado al Proveedor.

3. La exención con derecho a devolución bimestral de los artículos 479 y literal b) del 481 del Estatuto Tributario, **se otorga únicamente a las Sociedad de Comercialización (sic) Internacional, en relación con los bienes colombianos directamente exportados al exterior por dicha sociedad,** dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor.

(...)” (negrilla y subrayado fuera de texto)

En consecuencia, aunque es cierto que a los particulares les asiste la libertad contractual, es decir, “la capacidad de celebrar los acuerdos que sean necesarios para el desarrollo de la actividad económica” (cfr. Sentencia C-197/12 de la Corte Constitucional, M.P. JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB), no es menos cierto que la misma Ley 67 de 1979 y el Decreto 1165 de 2019, así como el propio Estatuto Tributario, establecen unas condiciones en las que debe llevarse a cabo la exportación para efectos de acceder a la exención del IVA, siendo una de éstas que dicha operación sea efectuada por la misma CI que adquiere los productos nacionales, ya que es precisamente ésta su vocación y finalidad.

Por ende, para que el tratamiento especial de IVA sea aplicable no basta con que la exportación sea llevada a cabo por una CI diferente de aquella CI que adquiere los bienes corporales muebles y que ha expedido el respectivo certificado al proveedor, lo cual -de hecho- daría lugar a la infracción gravísima prevista en el numeral 1.7 del artículo 643 del Decreto 1165 de 2019. Esto, empero, no debe confundirse con una prohibición legal sobre las operaciones de venta de bienes entre CI.

En este sentido, en lo referente a la posibilidad de celebrar contratos de colaboración empresarial o de representación, este Despacho se permite reiterar los siguientes pronunciamientos:

Oficio No. 083472 del 30 de diciembre de 2013:

“(…) este Despacho considera importante distinguir dos aspectos sobre las SCI: el primero es la posibilidad de desarrollar actividades en virtud de contratos de intermediación tales como el mandato o consignación y, el segundo, es el acceso a beneficios fiscales en virtud del ejercicio de actividades derivadas de estos contratos.

Respecto del primer aspecto, tenemos que por regla general las sociedades pueden desarrollar actividades en virtud de la celebración de contratos de intermediación **siempre que estén contemplados en su objeto social**, de acuerdo con la regla de capacidad establecida en el artículo 99 del Código de Comercio.

Sin embargo dado el carácter especial que reviste a las SCI (...) **su objeto social debe estar circunscrito a la adquisición o compra de mercancías que posteriormente van a ser exportadas** y las demás actividades desarrolladas por estas sociedades deben relacionarse con la ejecución del objeto social principal y su sostenibilidad económica y

financiera, razón por la cual **en el caso de las SCI la posibilidad de celebrar contratos de intermediación debe sujetarse al acatamiento de esta regla especial.** (negrilla y subrayado fuera de texto)

Oficio No. 908050 – interno 1312 del 27 de octubre de 2022:

“Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta lo siguiente:

- ¿Es posible que dos sociedades autorizadas como sociedades de comercialización internacional celebren un contrato de consorcio o unión temporal para exportar mercancía adquirida en el mercado nacional?
- ¿La celebración de los referidos contratos podría tipificar una infracción administrativa aduanera para las sociedades de comercialización internacional?

(...)

(...) es posible concluir que:

1. Observados los artículos 3, 32 y 174 del Decreto 1165 de 2019, no se encuentra que los consorcios y/o uniones temporales, distintos a los que se constituyen para la ejecución de contratos en desarrollo de la Ley 80 de 1993, **estén regulados en la normativa aduanera para realizar operaciones de comercio exterior.**

2. La sociedad de comercialización internacional debe exportar directamente (esto es, individualmente) los productos colombianos adquiridos y producidos internamente en el país sobre los cuales haya expedido certificados al proveedor, sin que, para el efecto, **esto se pueda llevar a cabo por intermedio de consorcios o uniones temporales celebrados con otra u otras sociedades de comercialización internacional.** Esto, por cuanto dicha posibilidad **no está contemplada en la Ley 67 de 1979 ni en la normativa aduanera** (cfr. artículos 3, 65 y 69 del Decreto 1165 de 2019) ni tributaria (cfr. artículos 479 y 481 literal b) del Estatuto Tributario).

3. En otras palabras, no es jurídicamente viable que una sociedad de comercialización internacional pueda cumplir con la obligación de exportar (prevista en el numeral 6 del artículo 69 del Decreto 1165 de 2019) y gozar, por ende, de los beneficios tributarios (de que tratan los artículos 2 de la Ley 67 de 1979 y el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario) cuando la exportación -señalada en el punto anterior- **se pretende realizar a través de consorcios o uniones temporales celebrados con otra u otras sociedades de comercialización internacional.**

4. Finalmente, sobre la infracción que pudiese llegar a configurarse, en cada caso particular y concreto deberá atenderse lo dispuesto en el artículo 5 de la Ley 67 de 1979, además de lo previsto en el artículo 643 del Decreto 1165 de 2019 en torno a las infracciones administrativas aduaneras.” (negrilla y subrayado fuera de texto)

Oficio No. 908122 – interno 1358 del 9 de noviembre de 2022:

“Mediante el radicado de la referencia, el peticionario consulta textualmente lo siguiente:

1. ¿Es posible que dos sociedades, habilitadas y calificadas como sociedades de comercialización internacional, celebren contrato de cesión de derechos sobre un certificado al proveedor, obligándose el cedente a transferir los derechos económicos y, por su parte, el cesionario a exportar la mercancía dentro de los términos fijados por la Ley?

2. En el caso de que la anterior respuesta sea afirmativa ¿Cuál es el procedimiento para registrarlo en la correspondiente DEX y en el informe anual de compras bajo beneficios de CI? ¿Dicha cesión se aplica sin realizar la correspondiente retención en el fuente y con los beneficios que otorga la normativa aduanera a las comercializadoras internacionales? ¿Cómo registra el cedente esta operación en el informe anual de compras bajo beneficios de CI?

(...)

(...) es de concluir:

1. De realizarse la cesión de derechos, en los términos planteados, es claro que **la sociedad de comercialización internacional estaría incumpliendo la obligación de exportar directamente la mercancía en el mismo estado en el que la adquirió al proveedor nacional o una vez transformada**, con lo cual no tendría derecho a los beneficios consagrados en el artículo 68 del Decreto 1165 de 2019.

2. A la par, dicha sociedad de comercialización internacional estaría obligada al pago a favor del Fisco Nacional de una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias (cfr. numeral 1.7 del artículo 643 del Decreto 1165 de 2019)." (negrilla y subrayado fuera de texto)

Por ende, es menester concluir que:

- i) Para efectos de la exención del IVA de que tratan los artículos 479 y 481 (literal b) del Estatuto Tributario, es imprescindible que la CI que adquiere bienes en el mercado nacional y ha expedido el correspondiente certificado al proveedor, lleve a cabo **directamente** la exportación dentro de la oportunidad legal prevista para ello.
- ii) De no ser así; es decir, en el evento en que los bienes no se exporten dentro de los términos legalmente establecidos, la CI puede incurrir en la infracción de que trata el numeral 1.7 del artículo 643 del Decreto 1165 de 2019.
- iii) Teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 479 y 481 (literal b) *ibidem*, no es jurídicamente viable que una CI pueda cumplir con la obligación de exportar los bienes -respecto de los cuales ha expedido certificado al proveedor- bajo alguna de las modalidades de contratos de colaboración empresarial.

Lo anterior, en atención a la naturaleza jurídica de las CI y bajo el entendido de que estos bienes deben ser exportados **directamente** por la CI que los adquiere y expide, consecuentemente, el correspondiente certificado al proveedor.

- iv) Lo antepuesto, empero, no implica que la venta de bienes entre CI sea una operación restringida; sin embargo, ésta no se encuentra amparada con la mencionada exención del IVA.

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,

RAMIREZ CASTAÑEDA
ALFREDO

Firmado digitalmente por
RAMIREZ CASTAÑEDA ALFREDO
Fecha: 2023.04.17 18:53:01 -05'00'

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 001471-100138075 del 13/10/2022 y N° 001585-100151992 del 15/11/2022

Proyectó: Luz Ángela Guerrero Salcedo

Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 17/04/2022