

FANNY KERTZMAN

Relatoria

Pág. 1



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co

Dirección de Gestión Jurídica

Bogotá, D.C. 30 DIC. 2013

2013 DEC 30 P 4:05

083472

100202208- 1904

Doctora

FANNY KERTZMAN

fanny.kertzman@estrategia tributarias.com

Calle 1 Sur No. 34- 95 Ap 301

Medellín

Ref: Radicado 02776 del 07/11/2013

Tema	Aduanas
Descriptores	SOCIEDADES DE COMERCIALIZACION INTERNACIONAL - OBJETO SOCIAL
Fuentes formales	Decreto 2685 de 1999 artículos 40-1, 40-2, 40-4, 40-5, 40-6 Estatuto Tributario artículos 479 y 481 Oficio 046831 del 24 de julio de 2012 Oficio 021844 del 17 de abril de 2013 Oficio 037545 del 12 de junio de 2012

Atento saludo Dra. Fanny.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, este Despacho está facultado para absolver en forma general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias, en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Solicita en el escrito de la referencia la reconsideración de los oficios 046831 del 24 de julio de 2012 (Radicado 100004456 del 08/05/2012) y 021844 del 17 de abril de 2013 (Radicado 4572 del 25/01/2013), emitidos por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina y este Despacho, a través de los cuales se analiza la posibilidad que las Sociedades de Comercialización Internacional puedan hacer ventas al exterior de bienes a terceros a través de contratos de mandato, consignación o cualquier otra forma de intermediación, concluyendo que no es posible.

Fundamenta la solicitud de reconsideración en los siguientes argumentos:

- Las Sociedades de Comercialización Internacional se rigen por el Código de Comercio, el cual no les restringe la posibilidad de actuar como partes en negocios jurídicos de intermediación comercial que estén encaminados a adquirir bienes colombianos con destino a la exportación. La finalidad de las normas es incrementar las exportaciones de las compañías colombianas sin que sea determinante la forma como se reciben los bienes que se exportan, por lo que no se puede limitar a operaciones de compraventa.
- La Administración hace una interpretación equivocada del artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999 al considerar que, salvo la excepción de productores fabricantes, las Sociedades de Comercialización Internacional sólo pueden exportar los bienes que hayan sido adquiridos mediante contratos de compraventa. En ese sentido la consultante considera que la palabra "adquirido" de la norma en comento debe interpretarse en un sentido amplio que cubija cualquier contrato mercantil, sin importar que se haga titular o no de su dominio.
- Los oficios desconocen la posibilidad de exportar con base en documentos diferentes a una factura comercial, o un contrato de compraventa, como por ejemplo un contrato de consignación o mandato, con lo que se excede la previsión contenida en el literal a) del artículo 268 del Decreto 2685 de 1999, norma así interpretada mediante concepto 100208221-00729 del 10 de julio de 2012.
- Las normas anteriores al Decreto 380 de 2012 (ej. Resolución 16140 del 28-12-07) permitían a las sociedades de comercialización internacional celebrar contratos de intermediación comercial, como mandato o consignación. Igualmente el mencionado decreto adoptó sin mayores cambios la redacción de estas normas, con lo que no se entiende cómo ahora se restringe vía interpretación la posibilidad de celebrar estos contratos para adquirir bienes con destino a la exportación.
- No se puede considerar que las Sociedades de Comercialización Internacional que actúan como mandataria o consignataria de un proveedor, realizan labores que son de competencia exclusiva las agencias de aduanas.

Sobre el particular se considera:

La tesis expuesta en los oficios, cuya reconsideración se solicita, establece que dentro del objeto social de las Sociedades de Comercialización Internacional (en adelante SCI) no se encuentra el de recibir mercancías amparadas en contratos de mandato, consignación u otra forma de intermediación y que las mercancías recibidas para exportación deben estar amparadas en un contrato de compraventa, como condición "sine qua non" para obtener los beneficios y prerrogativas concedidas tanto para las SCI como a sus proveedores.

La consultante argumenta que el Código de Comercio no le impide a las SCI adquirir bienes colombianos con destino a la exportación, mediante negocios jurídicos distintos a la compraventa como los de intermediación comercial, para lo cual en este caso debe entenderse el verbo "adquirir" en un sentido amplio, que la doctrina desconoce la posibilidad de exportar con base en documentos diferentes a una factura comercial, o un contrato de compraventa y que el marco jurídico anterior al Decreto 380 de 2012 permitía a las SCI celebrar contratos de intermediación comercial, como mandato o consignación.

En esta oportunidad este Despacho procederá a confirmar la tesis expuesta en los oficios 046831 del 24 de julio de 2012 y 021844 del 17 de abril de 2013, por las razones que a continuación se exponen:

El artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999 que establece el objeto social principal de las SCI, esto es la comercialización y venta de productos colombianos al exterior adquiridos en el

mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, debe analizarse de la mano del artículo 40-4 ídem que consagra como uno de los beneficios para estas sociedades la exención de IVA por la compra de bienes, en los términos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, siempre y cuando estos sean exportados dentro de los seis meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor.

Igualmente el artículo 40-5 establece como una de las obligaciones a cargo de las SCI el 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 Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución de carácter general.

Las anteriores precisiones son importantes, pues no estamos frente al simple desarrollo del objeto social de cualquier sociedad regulada por el Código de Comercio, sino de una sociedad que tiene, por expresa disposición normativa, una serie de beneficios fiscales y que fue concebida como un instrumento para la promoción de exportaciones, razón por la cual **el desarrollo de su objeto social debe cumplir con los requisitos a fin de hacerse acreedora a estos beneficios**, además de observar lo señalado en las normas mercantiles.

En ese sentido, 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 se ha señalado a través del artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999 que 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.

Sobre el segundo aspecto este Despacho considera que, aun cuando sea viable celebrar contratos de intermediación para una SCI en desarrollo de su objeto social, no es posible acceder al mencionado beneficio de la exención del IVA y su devolución si se adquieren los bienes con destino a la exportación mediante negocios jurídicos distintos a la compraventa, de acuerdo a lo señalado en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario:

ARTICULO 479. LOS BIENES QUE SE EXPORTEN SON EXENTOS. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; *(el servicio de reencauche y los servicios de reparación a las embarcaciones marítimas y a los aerodinos, de bandera o matrícula extranjera)*, y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados.

ARTICULO 481. BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN BIMESTRAL. <Artículo modificado por el artículo 55 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Para efectos del impuesto sobre las ventas, únicamente conservarán la calidad de bienes y servicios exentos con derecho a devolución bimestral:

a) Los bienes corporales muebles que se exporten.

b) Los bienes corporales muebles que se vendan en el país a las sociedades de comercialización internacional, siempre que hayan de ser efectivamente exportados directamente o una vez transformados, así como los servicios intermedios de la producción que se presten a tales sociedades, siempre y cuando el bien final sea efectivamente exportado."

(Se resalta)

Nótese como los artículos citados suponen la **venta** de los bienes, lo que excluye otros negocios jurídicos como los de intermediación comercial e implica necesariamente que la adquisición de las mercancías se ampare en un contrato de compraventa.

Esta condición también se predica para adquirir el derecho a la devolución del IVA al proveedor de la SCI en relación con los bienes que esta adquiere para exportar, pues recordemos que el artículo 40-6 del Decreto 2685 de 1999 consagra la presunción para el proveedor de la SCI que ha efectuado la exportación desde el momento en que recibe las mercancías, procediendo en consecuencia la solicitud de beneficios tributarios mencionados.

Por lo anteriormente expuesto, no le asiste razón a la consultante en su argumento que las SCI están facultadas para adquirir bienes colombianos con destino a la exportación, mediante negocios jurídicos distintos a la compraventa como los de intermediación comercial, pues los beneficios en comento si requieren que la transacción entre la SCI y su proveedor se ejecute con las connotaciones inherente al título traslativo de dominio, es decir mediante el contrato de compraventa.

Es preciso tener en cuenta que el incumplimiento de esta obligación, puede dar lugar a la imposición de las sanciones consagradas en el artículo 501-2 de Decreto 2685 de 1999, a saber:

Artículo 501-2. 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

(...)

1.4 Expedir Certificados al Proveedor por compras inexistentes.

(...)

1.7 No presentar, o no expedir, o hacerlo extemporáneamente o en forma y condiciones diferentes a las establecidas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los Certificados al Proveedor.

(...)

Para las infracciones previstas en los numerales 1.1 a 1.7, la sanción a imponer será de cancelación de la autorización como Sociedad de Comercialización Internacional, sin perjuicio de la aplicación de la medida cautelar de suspensión provisional de la respectiva autorización.

(Se resalta)

En relación a lo planteado sobre la posibilidad de exportar con base en documentos diferentes a una factura comercial, o un contrato de compraventa, como por ejemplo un contrato de consignación o mandato, que en sentir de la consultante se desconoce por parte de los oficios cuya reconsideración se solicita, es importante precisar que la exportación bajo la figura del mandato supone que éste se hace sin representación, razón por la cual es el mandatario quien debe aparecer registrado como exportador en la declaración de exportación, **con todas las**

obligaciones relativas a tal calidad.

Esta tesis fue expuesta en el oficio 037545 del 12 de junio de 2012, a través del cual se resuelve una consulta sobre la viabilidad jurídica, desde el punto de vista aduanero, para que una persona otorgue mandato sin representación a una sociedad colombiana destinado a que ésta gestione por su cuenta de la exportación de productos nacionales:

Al respecto, es pertinente manifestar en primer término que la legislación aduanera vigente, contenida en el Decreto 2685 de 1999, con sus modificaciones, no consagra ni reglamenta en forma alguna la figura del mandato para actividades que tengan que ver con el transporte, almacenamiento o venta de productos nacionales.

Cosa distinta ocurre con el régimen de exportación de productos nacionales.

El Decreto 2685 de 1999 en su artículo 268, establece como documento soporte de la solicitud de autorización de embarque, "el mandato", cuando actúe como declarante una Agencia de Aduanas o un apoderado.

Sin embargo, es preciso señalar que este mandato aduanero difiere sustancialmente del mandato sin representación a que hace referencia en su consulta.

En efecto, el **mandato aduanero** se otorga por la persona natural o jurídica que tenga la calidad de importador o exportador de mercancía, a una Agencia de Aduanas para que esta, en desarrollo de su función de auxiliar autorizado de la función pública aduanera, actúe como declarante "a nombre y por encargo de los importadores y exportadores", es decir, en desarrollo de un **mandato con representación**.

En cuanto a la segunda inquietud, orientada a determinar si bajo el contrato de mandato sin representación es el mandatario quien debe aparecer registrado como exportador en la declaración de exportación, se precisa:

Al tenor de la normativa civil y comercial vigente, el mandato puede otorgarse con representación o sin representación.

En el mandato con representación el mandatario obra en nombre y por cuenta del mandante, de manera que los efectos jurídicos se producen entre el mandante y los terceros.

En el mandato sin representación, es el mandatario quien obra a nombre y por cuenta propia, obligándose personalmente.

Lo precedente determina que, **en desarrollo de un mandato sin representación, es el mandatario quien debe aparecer registrado como exportador en la declaración de exportación, con todas las obligaciones relativas a tal calidad, incluidas las de tipo cambiario, razón por la cual, en lo atinente a su tercera inquietud, es claro que no puede registrar en la declaración de exportación, características o prerrogativas propias del mandante, por encontrarse actuando en nombre propio y no en nombre y por cuenta de aquel.**

(Se resalta)

En una interpretación armónica con lo hasta ahora analizado por este Despacho tenemos que si bien se ha estudiado la viabilidad jurídica, desde el punto de vista aduanero, de un mandato sin representación para gestionar la exportación de productos nacionales, para el caso de las SCI las normas que regulan los beneficios tributarios anteriormente mencionados exigen la titularidad del derecho de dominio de los bienes que estas sociedades exportan.

Otro de los aspectos puestos a consideración es el relacionado con el marco jurídico anterior al Decreto 380 de 2012, que en criterio de la consultante permitía a las SCI celebrar contratos de intermediación comercial, como mandato o consignación y cómo la interpretación que hace la

FANNY KERTZMAN

Administración restringe esta posibilidad, a pesar que el nuevo marco jurídico que estas sociedades adoptó sin mayores modificaciones la redacción que permitía la realización de estas actividades.

De la lectura del Decreto 380 de 2012, por el cual se adiciona y modifica el Decreto número 2685 de 1999 en el sentido de actualizar el marco normativo que regula las SCI, así como de las normas que regulaban de manera previa este tema (Decreto 1740 de 1994) tenemos que no se puede concluir que se permita la realización de intermediación comercial.

En efecto, el objeto social principal de las SCI (Artículo 40-1 del Decreto 2685 de 1999), esto es la comercialización y venta de productos colombianos al exterior adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas, debe entenderse en armonía con los beneficios derivados de la autorización como SCI (Artículo 40-4 ibídem) dentro de los cuales se menciona la exención de IVA por la compra de bienes, en los términos previstos en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario.

Es en ese sentido que la Administración al interpretar las normas en comento, ha concluido que estas exigen la titularidad del derecho de dominio de los bienes que estas sociedades exportan, pues las normas tributarias que regulan la forma como se obtienen los beneficios tributarios citados suponen la venta estos bienes, lo que excluye negocios jurídicos como los de intermediación comercial.

Con fundamento en las anteriores consideraciones se confirman los oficios 046831 del 24 de julio de 2012 y 021844 del 17 de abril de 2013, emitidos por la Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina y este Despacho.

Finalmente le informamos que tanto la normativa en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: www.dian.gov.co <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos "normativa" - "técnica" y seleccionando los vínculos "Doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


DALILA ASTRID HERNÁNDEZ CORZO
Directora de Gestión Jurídica

Proyectó: lcc
Revisó: Cnyd

RECIBIDO