

**CONCEPTO 32982 DEL 02 DE DICIEMBRE DE 2016**  
**DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

Bogotá, D.C.

Señora  
**MARCELA GARZON AMAYA**  
Calle 100 # 11<sup>3</sup> -35 Piso 3  
Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 017547 del 03/06/2016

**Tema:** Procedimiento  
**Descriptor:** Devolución IVA - Inscripción como Exportador  
**Fuentes Formales:** Decreto 1740 de 1994  
Consejo de Estado Exp. 16524 del 26 de  
noviembre de 2009

Cordial saludo, señora Marcela:

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, es función de esta Dirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias de carácter nacional en lo de competencia de la Entidad.

Solicita usted reconsideración de la doctrina según la cual los proveedores que vendan a Sociedades de Comercialización Internacional, con el objeto de que éstas procedan a exportar los bienes vendidos, deben inscribirse como Exportadores para tener derecho a la devolución del IVA, especialmente consagrada en el Oficio 004457 de 2015 y en el Concepto 033346 de 2004.

Dentro de la argumentación dada por la consultante, es de resaltar la sentencia del Consejo de Estado Sección del 26 de noviembre de 2009 con Exp. 16524, en acción de nulidad contra el artículo 2º. del Decreto 1000 de 1997, en el entiendo que los artículos 507 y 857 del Estatuto Tributario, no les resultan aplicables a quienes vendan bienes corporales muebles en el país a sociedades de comercialización internacionales, para la posterior exportación de ésta a sociedades, siempre y cuando los bienes sean exportados directamente o una vez sean transformados.

Sobre el particular este Despacho considera:

Se debe señalar en primer lugar que el Oficio 004457 de 2015 fue objeto de estudio, previa solicitud de reconsideración y que mediante Oficio 027300 de octubre 2 de 2015 fue reiterado, no obstante se procederá nuevamente a su estudio, en consideración a la nueva argumentación suscrita en la presente consulta.

Considerando que el trámite de devoluciones de impuestos se encuentra regulado en los Decretos 2277 de 2012 y 2877 de 2013, (antes reglamentado por el Decreto 1000 de 1997), y que efectivamente en ninguna parte de dicha normativa se encuentra consagrada la obligación de inscribirse como exportadores para los proveedores que vendan bienes corporales muebles en el país para la exportación a sociedades de comercialización internacional legalmente constituidas, siempre que los bienes sean exportados directamente o una vez transformados.

Igualmente dicha obligación debe estar regulada por disposición legal expresa, y no por facultada reglamentaria del Gobierno Nacional, tal como lo señaló la sentencia del Honorable Consejo de Estado de 2009, veintiséis (26) de noviembre de dos mil nueve Radicación Exp. 16524, en la que expresó:

*"Pues bien, el artículo 481 del Estatuto Tributario, vigente a la fecha de publicación de la norma demandada, esto es, con la modificación del artículo 20 de la Ley 223 de 1995 el artículo 481 del Estatuto Tributario fue adicionado por el artículo 11 de la Ley 863 de 2003 y el artículo 7 de la Ley 1004 de 2005 y modificado por el artículo 62 de la Ley 1111 de 2006, prevé que conservan la calidad de bienes exentos de IVA con derecho a devolución, tanto los bienes corporales muebles **que se exporten** (lit a), como los bienes corporales muebles **que se vendan en el país** a las sociedades de comercialización internacional, **siempre que sean efectivamente exportados** directamente o una vez transformados (literal b).*

*Y, el artículo 479 ibídem también vigente para la fecha del Decreto acusado, señala que se encuentran exentos de IVA, entre otros, los bienes corporales muebles que se exporten y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean efectivamente exportados.*

*Por su parte, los artículos 815 [par] y 850 [par] ibídem, disponen que la compensación y devolución de saldos a favor de IVA sólo puede ser solicitada por los **responsables de los bienes y servicios de que trata el artículo 481 del mismo ordenamiento** y por quienes han sido objeto de retención Los bienes exentos causan el IVA pero se encuentran gravados a la tarifa de cero. No generan IVA cuando se venden por el responsable pero dan derecho a la devolución de las sumas que por IVA*

pagó el productor en la adquisición de bienes y servicios y en las importaciones que constituyan costo o gasto para producirlos o exportarlos.

A su vez, conforme al artículo 255 del Decreto 2666 de 1984, "por el cual se revisa la legislación aduanera" Derogado por el artículo 571 del Decreto 2685 de 1999, por el cual se modificó el régimen de aduanas, vigente cuando se publicó el Decreto 1000 de 1997, se entiende por exportación definitiva el régimen aduanero aplicable a las mercancías de libre circulación **que salen del territorio aduanero para permanecer en el exterior**. Y, según el artículo 1 ibídem, la exportación es **la salida, con destino a otro país**, de mercancías que hayan tenido circulación libre o restringida en el territorio aduanero colombiano.

De acuerdo con las normas en mención, unos son los bienes **que se exportan**, o sea, que salen del país o del territorio aduanero, y los exportadores que los venden, y, otros, los bienes **que se venden en Colombia** con el fin de ser exportados **por las sociedades de comercialización internacional, lo que significa que quienes venden los bienes en el país o proveedores de las comercializadoras internacionales no son exportadores en los términos del artículo 481 [a] del Estatuto Tributario, pues, se insiste, en este caso quienes jurídicamente exportan son las citadas comercializadoras (C.I)**.

Si los proveedores en Colombia fueran **exportadores propiamente dichos, no tendría razón de ser la distinción que hacen los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario entre los bienes que se exportan y los que se venden en el país a las comercializadoras, siempre que se exporten**.

Además, salvo el caso de las zonas francas, la venta en el país no es exportación.

La diferencia en mención se corrobora en la actualidad con el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999, que define la exportación "para efectos de las normas de origen, de los convenios internacionales, del crédito para exportar **y para la exención contenida en el estatuto tributario en los artículos 479 y 481 literal a)**", Esto es, respecto de los bienes que se exporten como la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados por los usuarios industriales y comerciales, en los términos fijados en dicho Decreto. La definición precedente confirma que unos son los bienes exentos que se exportan (artículo 481 [lit a] del Estatuto Tributario) y otros los que se venden en el país a sociedades de comercialización internacional para que éstas los exporten (lit b ibídem).

No obstante, comoquiera que la venta en el país a sociedades comercializadoras no es una actividad ajena a la exportación, a tal punto

que la exención de IVA para quienes vendan tales bienes, procede sólo si los mismos finalmente se exportan (artículo 481 [b] del Estatuto Tributario), para efectos de la devolución y compensación es lógico que "se consideren exportadores", pues, se repite, **si la comercializadora internacional no exporta, los proveedores de éstas no tienen derecho a la exención de IVA**, y, por ende, tampoco a la devolución del citado tributo.

Cabe anotar que el hecho de que la norma "considere" que los vendedores ya citados son exportadores, simplemente corrobora que se entienden como tales sin serlo, porque la exención a su favor sólo se justifica si hay exportación de los bienes que vende.

No obstante, como no son exportadores propiamente dichos, sino que se **considera o se entiende que lo son**, no les resulta aplicable el artículo 507 del Estatuto Tributario según dicha norma, adicionada por el artículo 69 de la Ley 6 de 1992, a partir del 1 de enero de 1993 los exportadores solicitantes de devoluciones o compensaciones de IVA deben inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores previamente a las operaciones que dan derecho a la devolución, que obliga a los exportadores a inscribirse en el Registro Nacional de Exportadores, el artículo 507 del Estatuto Tributario fue derogado por el artículo 555-2 del Estatuto Tributario que creó el registro único tributario, que sustituye los registros de exportadores y de vendedores, los cuales quedaron eliminados. No obstante, al momento de la expedición de la norma acusada, el Registro Nacional de Exportadores se encontraba vigente, por lo que cabe el análisis de legalidad frente a la norma que creó dicho registro. Lo anterior, porque aun cuando el citado registro tiene como propósito, en general, prevenir la elusión y evasión tributarias, al evitar devoluciones improcedentes, y como mecanismo de control permite realizar la justicia y la equidad tributarias Corte Constitucional, sentencia C-170 de 2001 que declaró exequibles los artículos 69 de la Ley 6 de 1992 y 129 de la Ley 223 de 1995 que adicionaron el artículo 507 del Estatuto Tributario, es el legislador y no el Gobierno Nacional, en ejercicio de su facultad reglamentaria, el competente para adicionar sujetos obligados a inscribirse en el mismo.

Tampoco resulta aplicable a los vendedores de bienes a que se refiere la norma acusada, el artículo 857 ibídem, de acuerdo con el cual respecto de los exportadores es causal de rechazo definitivo de la devolución, si el saldo a favor que se solicita corresponde a operaciones realizadas con anterioridad a la inscripción en el Registro Nacional de Exportadores. Ello, porque al no ser exportadores propiamente dichos sino considerarse como tales, no puede la Administración negar la solicitud de devolución por falta del citado registro, dado que sólo el legislador es el llamado a definir las causales de rechazo definitivo de las solicitudes de compensación o devolución." (El subrayado es nuestro)

De acuerdo con lo anterior, considerar como exportador indirecto al proveedor que vende bienes a las Sociedades de Comercialización Internacional para que éstos sean exportados, resulta contrario a lo establecido en el artículo 5º de la Ley 67 de 1979, que dispone:

*"La realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de Comercialización Internacional y por lo tanto, si no se efectúan estas últimas dentro de la oportunidad y condiciones que señale el Gobierno nacional, con base en el artículo 3o. de esta Ley, deberán las mencionadas sociedades pagar a favor del Fisco Nacional una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratoria fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias."*

Por lo tanto, el Derecho a la devolución tiene como soporte documental el CP (definido por el artículo 2o del Decreto 1740 de 1.994 y del Decreto 93 de 3003) y el cumplimiento de los demás requisitos exigidos para las devoluciones de conformidad con los Decretos Reglamentarios 2277 de 2012 y 2877 de 2013, y demás normas del Estatuto Tributario. Se define el certificado al proveedor - CP, en del art 2 del Decreto 1740 de 1994 así:

**"ARTICULO 2o.** Denomínase Certificado al Proveedor, CP, el documento mediante el cual las Sociedades de Comercialización Internacional 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 artículo 3o del presente decreto."

De acuerdo a lo señalado en el artículo 3º del Decreto 390 de 2016, el cual coincide con la argumentación dada en la sentencia y refuerza la tesis de la misma, la exportación: *"Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional cumpliendo las formalidades aduaneras previstas en el presente Decreto. También se considera exportación la salida de mercancías a depósito franco, en las condiciones previstas en este Decreto"*.

Considerando todo lo expuesto los proveedores de las C.I., no deben inscribirse en el RUT como exportadores, en consecuencia se revocan los Oficios 004457 de 2015, 027300 de 2015, y el Concepto 033346 de 2004.

En los anteriores términos se resuelve su consulta. De otra parte le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, 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](http://www.dian.gov.co), la base de los Conceptos en materia Tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, a la cual se puede

ingresar por el icono de "**Normatividad**" - "**Técnica**"-, dando click en el link "Doctrina - Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,

**LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ**

Directora de Gestión Jurídica