

[<< Volver](#)

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

CONCEPTO 007857 int 923 DE 2025 JUNIO 18

Aduanero

Banco de Datos

[Consultar Documento Jurídico](#)

Aduanas

Problema Jurídico

¿Una sociedad **de** comercialización internacional puede celebrar contratos **de** cuentas en participación y no expedir certificados al proveedor?

Tesis Jurídica

Sí, una sociedad **de** comercialización internacional puede celebrar contratos **de** cuentas en participación, siempre y cuando (i) la celebración **de** este tipo **de** contratos se circunscriba a su capacidad, esto es, al **desarrollo del** objeto social principal; y (ii) actúe como partícipe gestor ante la DIAN. Sin embargo, la celebración **de** este tipo **de** contratos no exime a la sociedad **de** comercialización internacional **del** cumplimiento **de** la obligación **de** expedir el certificado al proveedor.

▼ Descriptores

Sociedades **de** comercialización internacional
 Exportación **de** oro
 Certificado al proveedor
 Contrato **de** cuentas en participación

▼ Fuentes Formales

LEY 67 **DE** 1979 ARTÍCULOS 1, 2, 3, 4 Y 5
 DECRETO 1165 **DE** 2019 ARTÍCULOS 3, 65, 68, 69 Y 70
 RESOLUCIÓN NO. 046 **DE** 2019 ARTÍCULOS 88, 93, 94, 97 Y 99

▼ Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas **de** manera general, sobre la interpretación y aplicación **de** las normas tributarias, aduaneras y **de** fiscalización cambiaria, en lo **de** competencia **de** la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será **de** carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 **de** la Ley 2010 **de** 2019².

PROBLEMA JURIDICO No. 1

2. ¿Una sociedad **de** comercialización internacional puede celebrar contratos **de** cuentas en participación y no expedir certificados al proveedor?

TESIS JURÍDICA

3. Sí, una sociedad **de** comercialización internacional puede celebrar contratos **de** cuentas en participación, siempre y cuando (i) la celebración **de** este tipo **de** contratos se circunscriba a su capacidad, esto es, al **desarrollo del** objeto social principal; y (ii) actúe como partícipe gestor ante la DIAN. Sin embargo, la celebración **de** este tipo **de** contratos no exime a la sociedad **de** comercialización internacional **del** cumplimiento **de** la obligación **de** expedir el certificado al proveedor.

FUNDAMENTACIÓN

4. El objeto social principal **de** las sociedades **de** comercialización internacional (en adelante "la/las S.C.I.") es la comercialización y venta **de** productos colombianos al exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios **de** las mismas³. Lo anterior, en el marco **de** los sectores económicos respecto **de** los cuales la S.C.I. **desarrollará** su actividad, **de** acuerdo con el párrafo 1 **del** artículo 65 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

5. **De** igual manera, conforme lo dispuesto en el artículo 3 **de** la Ley 67 **de** 1979, la venta **de** bienes corporales muebles que realicen fabricantes o productores nacionales a una S.C.I. – siempre que sean efectivamente exportados – está exenta **de** IVA, con **derecho a devolución** bimestral, según lo previsto en el numeral 2 **del** artículo 68 **del** Decreto 1165 **de** 2019, el artículo 479 y literal b) **del** artículo 481 **del** Estatuto Tributario (en adelante "E.T").

6. Con ocasión **de** dicha venta, la S.C.I. **debe** expedir el correspondiente certificado al proveedor en los términos **de** los numerales 3⁴, 6⁵ y 8⁶ **del** artículo 69 **del** Decreto 1165 **de** 2019, y con ello surge la obligación **de** realizar la exportación **del** bien(es) correspondiente(s) al exterior, en los términos **del** artículo 5 **de** la Ley 67 **de** 1979⁷.

7. Ahora bien, **de** acuerdo con el artículo 3 **del** Decreto 1165 **de** 2019, el certificado al proveedor es el documento en el que consta que la S.C.I. recibió **de** su(s) proveedor(es) productos colombianos adquiridos en el mercado interno. Además, este **debe** expedirse a

través **de** los servicios informáticos electrónicos **de** la DIAN en la forma, contenido y términos establecidos por esta Entidad.

8. **De** manera que, a la luz **de** lo dispuesto en el artículo 1 y el inciso segundo **del** artículo 2 **de** la Ley 67 **de** 1979, el inciso primero **del** artículo 65 y el numeral 1 **del** artículo 69 **del** Decreto 1165 **de** 2019, es clara la obligación **de** las S.C.I. **de** exportar directamente al exterior los bienes colombianos respecto **de** los cuales expidió certificados al proveedor, **dentro de** los seis (6) meses siguientes a la fecha **de** su expedición⁸, con el fin **de** acceder al beneficio tributario mencionado.

9. En todo caso, es preciso recordar que, para la exportación **de** metales preciosos como el oro, se **debe** observar lo previsto en el artículo 367 **de** la Resolución No. 46 **de** 2019⁹.

10. Por otro lado, el contrato **de** cuentas en participación es un contrato típico en el ordenamiento mercantil colombiano, cuenta con una regulación autónoma e independiente en los artículos 507 a 514 **del** Código **de** Comercio y corresponde a un negocio jurídico colaborativo que no da lugar a una persona jurídica¹⁰. Dicho contrato tiene por objeto que dos o más sujetos integrados en sus extremos por el gestor y el(los) partícipe(s) oculto(s) o inactivo(s) *"tomen interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas"*.

11. En este contrato hay un partícipe gestor, quien se considera como único dueño **del** negocio frente a terceros; mientras que los **demás** partícipes son ocultos. Por lo tanto, en principio, los terceros solo tendrán acción contra el gestor y los partícipes ocultos no tendrán acción frente a terceros¹¹.

12. Conforme a lo dispuesto por el Consejo **de** Estado¹² la celebración **de** contratos **de** cuentas en participación, que realicen los particulares en ejercicio **de** la autonomía **de** la voluntad privada, es válida; siempre que no vulneren disposiciones legales, normas **de** orden público o las buenas costumbres¹³.

13. **De** igual manera, el Consejo **de** Estado¹⁴, con ocasión **de** los pactos o convenciones **de** los particulares frente a un tercero **de** buena fe –como la DIAN–, ha manifestado que: *"no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera"*. Lo anterior, por cuanto los hechos económicos realizados tienen efectos fiscales, que no son negociables ni transigibles.

14. Así las cosas, las S.C.I. podrían celebrar contratos **de** cuentas en participación, siempre y cuando la celebración **de** este tipo **de** contratos se circunscriba a su capacidad¹⁵, esto es, al **desarrollo de** su objeto social principal (la comercialización y venta **de** productos colombianos al exterior), acatando lo previsto en los artículos 1 y 2 **de** la Ley 67 **de** 1979, el inciso primero **del** artículo 65 y el artículo 69 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

15. Sobre el particular, mediante el Oficio No. 061463 **del** 04 **de** noviembre **de** 2014, se indagó si las S.C.I. pueden celebrar contratos **de** cuentas en participación, frente a lo cual se concluyó que:

*"Dentro de este Contexto resulta válido afirmar que **no existiría impedimento legal para que las Sociedades de Comercialización Internacional actúen como socios gestores dentro de un contrato de cuentas en participación**, en la medida éste socio es quien asume la representación, obligaciones y responsabilidades externas del negocio tal como lo señala el Código de Comercio y la Jurisprudencia de la Corte Constitucional y por tanto será este quien pueda utilizar los beneficios fiscales que son propios de quienes realizan exportaciones."* (Énfasis propio)

16. **De** acuerdo con la doctrina citada, las S.C.I. pueden celebrar contratos **de** cuentas en participación, siempre y cuando ante la DIAN actúen como partícipes gestores. En consecuencia, al momento **de** estructurar el negocio, se **debe** analizar si las operaciones claramente **determinadas** que van a constituir el objeto **del** contrato **desbordan** o no su capacidad. Adicionalmente, se **debe** evaluar si el contrato es utilizado como instrumento conexo para el **desarrollo del** objeto social principal, que la S.C.I. se comprometió a **desarrollar** en los sectores económicos en los que ejerce su actividad¹⁶.

17. Por último, en lo que tiene que ver con el tratamiento tributario y contable **de** este tipo **de** contratos (artículo 18 **del** E.T.), se reitera que por lo dispuesto en el artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020, este **Despacho** no tiene competencia para resolver asuntos particulares ni prestar asesoría tributaria específica. En consecuencia, en cada caso, corresponderá a los contribuyentes en su situación particular **determinar** los efectos tributarios y contables **de** sus negocios jurídicos –respecto al nacimiento **de** la obligación tributaria y **del** cumplimiento **de** deberes formales– pues estos se atribuyen a partir **de** la proyección **de** las normas generales que regulan el hecho generador **del** impuesto **de** que se trate.

18. **De** lo expuesto, es dable concluir que:

18.1. Las personas jurídicas autorizadas como S.C.I. tienen la obligación **de** expedir los certificados al proveedor en **debida** forma, **de** manera consecutiva y en la oportunidad legal.

18.2. La expedición **del** certificado al proveedor es requerida para establecer el cabal cumplimiento **de** la obligación **de** la S.C.I. **de** realizar la exportación **de** los bienes nacionales adquiridos¹⁷ al exterior y verificar que dicha exportación se efectúe **dentro de** los seis (6) meses siguientes a la expedición **del** certificado¹⁸.

18.3. El certificado al proveedor es documento soporte **de** la **declaración de** exportación al exterior en el caso **de** las S.C.I., en los términos **del** numeral 1 **del** artículo 349 **del** Decreto 1165 **de** 2019. En caso **de** no contar con este, **de** acuerdo con el numeral 3 **del** artículo 350 *ibidem*, la solicitud **de** autorización **de** embarque no será aceptada.

18.4. Para obtener la exención **de** IVA sobre las exportaciones al exterior y evitar la infracción aduanera **derivada** por el uso indebido **del** beneficio, la S.C.I. que adquiriere los bienes nacionales, y no otra, **debe** exportarlos directamente, o transformarlos, para luego exportarlos.¹⁹

18.5. Las S.C.I. podrán celebrar contratos **de** cuentas en participación, siempre y cuando estos se circunscriban a su capacidad y al **desarrollo de** su objeto social principal, **de** acuerdo con lo previsto en el primer inciso **del** artículo 65 y los numerales 1 y 2 **del** artículo 69 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

18.6. En todo caso, es posible identificar algunos supuestos en los que no se expide el certificado al proveedor, por lo que, se adjuntan los siguientes conceptos y oficios para consulta **de** la peticionaria: Concepto No. 009014 (Int. 1052) **del** 20 **de** noviembre **de** 2024, Concepto No. 15215 **del** 15 **de** septiembre **de** 2023, Oficio No. 903357 (Int. 515) **del** 27 **de** abril **de** 2022 y Oficio No. 906700 (Int. 1068) **del** 02 **de** septiembre **de** 2022.

20. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y **de** fiscalización cambiaria, en lo **de** competencia **de** esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

1 **De** conformidad con el numeral 4 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

2 **De** conformidad con el numeral 1 **del** artículo 56 **del** Decreto 1742 **de** 2020 y el artículo 7-1 **de** la Resolución DIAN 91 **de** 2021.

3 Cfr. Artículos 1 y 2 **de** la Ley 67 **de** 1979 y artículo 65 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

4 "Expedir en **debida forma, de manera consecutiva y en la oportunidad legal los Certificados al Proveedor**".

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

6 "Presentar en la forma y condiciones establecidas por la Unidad Administrativa Especial Dirección **de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los Certificados al Proveedor**".

7 "ARTICULO 5o. 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 moratorio fiscal, sin perjuicio **de** las sanciones previstas en las normas ordinarias."

8 Cfr. Numeral 2 **del** artículo 68 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

9 Modificado por el artículo 132 **de** la Resolución No. 39 **de** 2021.

10 Cfr. Artículo 509 **del** Código **de** Comercio.

11 Cfr. Artículos 510 y 511 **del** Código **de** Comercio.

12 Ver sentencia **del** 01 **de** abril **de** 2004 (13724), Sección Cuarta, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Consejo **de** Estado y **del** 12 **de** octubre **de** 2006 (15272), Sección Cuarta, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Consejo **de** Estado, C.P.

María Inés Ortiz B.

13 Cfr. Artículo 16 **del** Código Civil.

14 Ver sentencias **del** 11 **de** febrero **de** 2000 (9743), C.P. Daniel Manrique Guzmán; 7 **de** septiembre **de** 2001 (12184), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 22 **de** febrero **de** 2002 (12323), C.P. Germán Ayala Mantilla; 12 **de** diciembre **de** 2014 (19121), **del** 15 **de** septiembre **de** 2016 (20555), **del** 2 **de** agosto **del** 2017 (20701), y **del** 27 **de** junio **del** 2018 (21745), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y **del** 16 **de** julio **de** 2020 (22390), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, Sección Cuarta, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Consejo **de** Estado.

15 Cfr. Artículo 99 **del** Código **de** Comercio.

16 Cfr. Parágrafo 1 **del** artículo 65 **del** Decreto 1165 **de** 2019.

17 En los términos **del** artículo 70, se presume que el proveedor efectúa la exportación, **desde** el momento en que la S.C.I. recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor.

18 El Oficio No. 902155 (Int. 338) **del** 17 **de** marzo **de** 2022 considera que el dato que indica que la mercancía salió efectivamente **del** país, corresponde a la(s) fecha(s) **del** manifiesto **de** carga que certificó el embarque.

19 Ver sentencia **del** 14 **de** noviembre **de** 2019 (24029), C. P. Milton Chaves García y **del** 10 **de** octubre **de** 2018 (22337), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Sección Cuarta, Sala **de** lo Contencioso Administrativo, Consejo **de** Estado.