**OFICIO Nº 1501 [015475]**

**13-06-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

100208221 – 001501

Bogotá, D.C.

**Ref:**Radicado 100037977 del 09/07/2018

**Tema**Procedimiento Tributario

**Descriptores**Factura de Exportación

**Fuentes formales**Estatuto Tributario, artículos [615](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=755), [616-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=758) modificado por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016; Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, artículos: 1.6.1.4.1.1 y 1.6.1.4.1.18 que incorpora los artículos 1 y 18, respectivamente, del Decreto 2242 de 2015; Decreto 2685 de 1999, artículos 266, 268, 269.

Cordial saludo, señor Pineda.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 4048 de 2008 este despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted que:

Las empresas exportadoras realizan la factura de venta al exterior al momento de tener todos los documentos aduaneros que la soportan. Con el fin de cumplir con la factura electrónica tendría que emitirse la factura sin tener documentos como el conocimiento de embarque (BL), quedando la factura anterior o posterior a la fecha del mismo.

Manifiesta que en Oficio DIAN 100210226 - 0443 de febrero 26 de 2014, se indica que:

*“Teniendo en cuenta lo anterior, si la factura es el documento soporte que acredita la operación debe tener fecha anterior o igual a la solicitud de embarque.”*

En consecuencia, solicita aclarar ¿cuál sería el procedimiento para la facturación electrónica de las compañías exportadoras y la factura comercial que soporta la negociación de las mercancías exportadas? y, ¿si puede expedirse en fecha anterior o posterior al embarque?

Al respecto se considera lo siguiente:

Consultado el Oficio DIAN 100210226 - 0443 de febrero 26 de 2014, al que se refiere en su solicitud, emitido por la Subdirección de Gestión de Comercio Exterior, se observa que frente a una consulta referida, precisamente, a si las facturas de venta pueden tener fecha anterior o posterior al BL (conocimiento de embarque), en la respuesta se parte de lo dispuesto en los artículos 268 y 269 del Decreto 2685 de 1999, haciendo énfasis en que la DIAN valida la consistencia de los datos informados en la Solicitud de Autorización de Embarque con los documentos soporte.

Así mismo, en el oficio se hace referencia a la doctrina sobre el tema, entre otra, la contenida en el Oficio 538 de 2000 que, precisa cómo el documento soporte de la SAE, puede ser *“la factura comercial expedida por el vendedor fabricante, el contrato celebrado entre las partes, o cualquier otro documento que permita establecer el tipo de negociación.”;*el Concepto 167 de 2001, donde se indica que el documento soporte puede ser la factura comercial o cualquier otro documento que demuestre lo exigido por la norma y, el Concepto 081 de 2001, que reafirma que la factura comercial no necesariamente es el documento soporte de la solicitud de autorización de embarque, para precisar a partir de lo anterior que, si lo es, debe tener una fecha igual o anterior a la SAE.

Al respecto se observa que, si bien el consultante manifiesta que **la factura comercial** se expide cuando se tienen todos los documentos que la soportan, incluido el BL (conocimiento de embarque), finalmente la pregunta se concreta en que si la factura que soporta la negociación puede ser anterior o **posterior al embarque.**

Ahora bien, el Decreto 2685 de 1999 en el artículo primero, trae entre otras definiciones, las siguientes:

***“Documento de Transporte:****Es un término genérico que comprende el documento marítimo, aéreo, terrestre o ferroviario que el transportador respectivo o el agente de carga internacional, entrega como certificación del contrato de transporte y recibo de la mercancía que será entregada al consignatario en el lugar de destino y puede ser objeto de endoso.”*

***“Conocimiento de embarque:****Es el documento que el transportador marítimo expide como certificación de que ha tomado a su cargo la mercancía para entregarla, contra la presentación del mismo en el punto de destino, a quien figure como consignatario de esta o a quien la haya adquirido por endoso total o parcial, como constancia del flete convenido y como representativo del contrato de fletamento en ciertos casos. Los conocimientos de embarque de la carga consolidada los expide el agente de carga internacional.”*

Este documento, el conocimiento de embarque (BL), lo emite dentro del proceso de exportación, el transportador. Técnicamente este documento tiene lugar, a la entrega de la mercancía por el exportador al transportador, da cuenta del contrato de transporte, de la mercancía entregada y de la mercancía embarcada.

Sin perjuicio de lo anterior, tratándose del proceso de salida de mercancías, acorde con el artículo 266 del Decreto 2685 de 1999, **el mismo inicia con la presentación y aceptación de la solicitud de autorización de embarque,**veamos:

***“Artículo 266.****El trámite de una exportación se inicia con la presentación y aceptación, de una solicitud de autorización de embarque, a través de los servicios informáticos electrónicos en la forma y con los procedimientos previstos en este capítulo. Autorizado el embarque, embarcada la mercancía y certificado el embarque por parte del transportador, la solicitud de autorización de embarque se convertirá para todos los efectos en la declaración correspondiente.*

*La solicitud de autorización de embarque podrá realizarse como embarque único, con datos definitivos o provisionales, o podrá efectuarse en forma global con embarques fraccionados, con datos definitivos o provisionales.*

***Parágrafo.****La solicitud de autorización de embarque que ampare las modalidades de tráfico postal y envíos urgentes, exportación temporal de obras de arte de que trata el artículo 264-1, muestras sin valor comercial, temporales realizadas de viajeros, y menaje, se presentará con la información mínima de la operación de conformidad con las normas establecidas para el efecto". (Subrayado fuera de texto)*

Por su parte, el artículo 268 del mismo decreto, señala los documentos soporte de la Solicitud de Autorización de Embarque, así:

*“Para efectos aduaneros, el declarante está obligado a conservar por un período de cinco (5) años contados a partir de la fecha de presentación y aceptación de la Solicitud de Autorización de Embarque, el original de los siguientes documentos, los cuales deberá poner a disposición de la autoridad aduanera cuando esta así lo requiera:*

*a) Documento que acredite la operación que dio lugar a la exportación.*

*b) Vistos buenos o autorizaciones cuando a ello hubiere lugar.*

*c) Mandato, cuando actúe como declarante una Sociedad de Intermediación Aduanera o un apoderado.*

*En la Solicitud de Autorización de Embarque, el declarante deberá suministrar a la Aduana toda la información que esta requiera, incluyendo la contenida en los anteriores documentos.*

*(…).” (Subrayado fuer (sic) de texto)*

Adicionalmente, el artículo 269 ibídem, consagra las causales para no aceptar la solicitud de autorización de embarque:

***"Artículo 269. Causales para no aceptar la solicitud de autorización de embarque.****El servicio informático electrónico de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, validará la consistencia de los datos de la solicitud de autorización de embarque antes de aceptarla, e informará al declarante las discrepancias advertidas que no permitan la aceptación. No se aceptará la solicitud de autorización de embarque, respecto de la cual se configure alguna de las siguientes situaciones:*

*(…)*

*c) Cuando no se incorpore la información relativa a los documentos soporte de que trata el artículo anterior, salvo cuando estos correspondan a vistos buenos expedidos por el ICA o Invima o por la entidad que haga sus veces". (Subrayado fuer (sic) de texto)*

De acuerdo con lo anterior, la Solicitud de Autorización de Embarque (SAE) debe estar soportada con documentos que acrediten la operación que da lugar a la exportación y, según lo ha precisado la doctrina, entre otros, en conceptos como el 167 de 2001, la factura no es el único documento soporte para efectos de la exportación.

Lo anterior podría afirmarse, en primer lugar, porque como bien lo señala el dicho oficio, no toda exportación está enmarcada en operaciones comerciales de venta de mercancías.

En segundo lugar, porque aun tratándose de una operación comercial de venta al exterior, es factible, dentro de las modalidades de exportación, que se trate de exportaciones definitivas, con embarque únicos con datos definitivos o provisionales, o de exportaciones globales con embarque fraccionados igualmente con datos provisionales o definitivos (Artículo 267 del Decreto 2685 de 19999 (sic)).

Si se trata, por ejemplo, de exportaciones con datos provisionales (que correspondan a operaciones comerciales de venta), es posible que no se acompañe como soporte de la Solicitud de Autorización de Embarque la factura definitiva, en todo caso, habrá algún otro documento como soporte de la misma y, cuando tenga lugar la declaración definitiva, deberá aportarse la factura que soporta la respectiva operación comercial. En todo caso, de acuerdo con las mismas disposiciones aduaneras, las exportaciones que admiten datos provisionales se justifican, según el parágrafo 2 del artículo 272 del Decreto 2685 de 1999, únicamente para las mercancías que, por su naturaleza, características físicas o químicas o circunstancias inherentes a su comercialización, no permitan que el exportador disponga de la información definitiva al momento del embarque.

Es decir, los datos provisionales no son caprichosos, deben obedecer a razones como las señaladas en la norma.

Ahora bien, el Estatuto Tributario, en el [artículo 615](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=755) establece la obligación de expedir factura, así:

***“***[***Art. 615***](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=755)***- Obligación de expedir factura.****Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a estas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales.*

*(…).” (Subrayado fuera de texto)*

Esta norma establece la regla general en materia de facturación, de acuerdo con la cual las operaciones comerciales de venta de bienes y servicios suponen la **expedición de la factura al momento de la operación.**

Lo antes señalado, en armonía con la norma tributaria, permite entender que cuando efectivamente tenga lugar la operación comercial debe facturarse, factura que, en todo caso, incide para efectos tributarios en la determinación de ingresos. No obstante, tratándose de operaciones de comercio exterior, pueden darse situaciones como las indicadas que impliquen una facturación posterior a la exportación, pero que no riñe con el concepto de realización de la operación, ya que por efecto de las circunstancias que rodean la operación, la misma se materializa después.

Es así como, si se trata, por ejemplo, de exportaciones con datos definitivos y la factura es el documento soporte de la Solicitud de Autorización de Embarque, la fecha de la factura será necesariamente anterior o concomitante a la fecha de la misma. Luego, si bien se admiten otros documentos como soporte de dicha solicitud, así mismo, se desprende que si para efectos de esta solicitud se va a utilizar como documento soporte la factura, la misma debe ser anterior a la SAE y por tanto anterior al embarque. En el formulario 602 correspondiente a la SAE, debe identificarse, actualmente, en la casilla 57 el valor de la factura en moneda de transacción, dato que permite verificar la correspondencia de la información suministrada con los documentos que la soportan.

Así mismo, debe tenerse en cuenta que, si bien el conocimiento de embarque (BL) da cuenta del contrato de transporte y de la mercancía objeto de exportación puesta a disposición del transportador, para efectos de la exportación se exige el trámite de la Solicitud de Autorización de Embarque. Además, autorizado el embarque y embarcada la mercancía se requiere la certificación del embarque por parte del transportador. De modo que, si tiene lugar una operación de venta de bienes hacia el exterior y la factura es el soporte de la SAE, igualmente es anterior al embarque y a la certificación del mismo. Si el documento soporte es otro y, acorde con las normas aduaneras, no se cuenta con datos definitivos es factible que la factura tenga una fecha posterior que, sin embargo, debería aportarse al momento de presentación de la declaración de exportación definitiva.

Ahora bien, si el documento soporte de la SAE es la factura, la misma será física o electrónica, según el exportador, sea o no, un sujeto obligado a expedirla por ese medio.

En efecto, el [artículo 616-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=758) del Estatuto Tributario, se refería a la factura electrónica como un documento equivalente. Por su parte, el Decreto 2242 de 2015, reglamenta su masificación, señalando en el artículo primero (incorporado al Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, en el artículo 1.6.1.4.1.1), su “Ámbito de aplicación”, así:

***“ARTÍCULO 1. Ámbito de aplicación.****Este Decreto aplica a:*

*1. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y sean seleccionadas por la DIAN para expedir factura electrónica.*

*2. Las personas naturales o jurídicas que de acuerdo con el Estatuto Tributario tienen la obligación de facturar y opten por expedir factura electrónica.*

*3. Las personas que no siendo obligadas a facturar de acuerdo con el Estatuto Tributario y/o decretos reglamentarios, opten por expedir factura electrónica.*

*(...)."*

La Ley 1819 de 2016, a través del artículo 308, modificó el [artículo 616-1](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=758) del Estatuto Tributario, comprendiendo varios temas en relación con la factura y los documentos equivalentes. Entre otros aspectos, reconoce la factura electrónica como un sistema de facturación y, en el parágrafo transitorio 1, dispone que:

***“Parágrafo transitorio 1°.****Los requisitos, condiciones y procedimientos establecidos en el presente artículo, serán reglamentados por el Gobierno Nacional;****entre tanto aplicarán las disposiciones que regulan la materia antes de la entrada en vigencia de la presente ley.”*** (Resaltado fuera del texto)

La misma norma, en el parágrafo transitorio 2, establece:

***“Parágrafo transitorio segundo.****Los contribuyentes obligados a declarar y pagar el IVA y el impuesto al consumo deberán expedir factura electrónica a partir del 1 de enero de 2019 en los términos que establezca el reglamento. Durante las vigencias fiscales del 2017 y 2018 los contribuyentes obligados por las autoridades tributaria para expedir factura electrónica serán seleccionados bajo un criterio sectorial conforme al alto riesgo de evasión identificado en el mismo y del menor esfuerzo para su implementación.” (Subrayado fuera del texto)*

Efectivamente, en la actualidad hay sujetos facturando electrónicamente, algunos seleccionados por la DIAN y, otros voluntarios, de acuerdo con las disposiciones del Decreto Reglamentario 2242 de 2015, que rige, acorde con el parágrafo transitorio 1 del artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, mientras no se expida un nuevo reglamento sobre la materia. De tal manera que para facturar electrónicamente deben cumplirse los procedimientos y condiciones señaladas en el Decreto 2242 incorporado al Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

Es posible que, entre los sujetos que actualmente expiden factura electrónica, haya responsables del Impuesto sobre las Ventas y/o al Impuesto al Consumo. No obstante, lo que agrega el parágrafo transitorio 2 del artículo 308 de la Ley 1819 de 2016, es que, a partir de la fecha allí señalada, ya no habrá responsables de tales impuestos por fuera de la factura electrónica.

Si entre quienes en la actualidad facturan electrónicamente, se encuentran obligados a facturar seleccionados por la DIAN o voluntarios, incluyendo responsables del impuesto sobre las ventas e impuesto al consumo, así como entre quienes deban comenzar a expedir factura electrónica, en virtud de la disposición legal, **tengan la condición de exportadores, igualmente deben facturar las operaciones de venta al exterior en forma electrónica.** Precisamente el artículo 18 del Decreto 2242 de 2015 incorporado al artículo 1.6.1.4.1.18 del Decreto 1625 de 2016, prevé la factura electrónica de comercio exterior, en los siguientes términos:

***“Artículo 1.6.1.4.1.18. La factura electrónica de comercio exterior.****Los sujetos obligados a facturar electrónicamente en el ámbito del presente decreto, deberán cuando sea del caso, soportar con factura electrónica la venta de bienes y/o servicios desde cualquier zona geográfica del territorio nacional hacia mercados externos. Lo anterior incluye las operaciones de venta de bienes y/o servicios desde zonas francas al exterior.*

*La entrega de la factura electrónica al adquirente del exterior podrá realizarse, previo acuerdo, en el formato electrónico de generación en las condiciones del presente decreto, y a través de los medios igualmente acordados o los que disponga el obligado a facturar electrónicamente. En caso contrario, el obligado a facturar electrónicamente deberá generarla en este formato y entregarla al adquirente en representación gráfica en formato impreso o digital. En todo caso, el obligado a facturar electrónicamente deberá entregar a la DIAN el ejemplar en formato electrónico de generación.*

*Lo anterior en concordancia con las disposiciones en materia aduanera de orden nacional o supranacional, de comercio electrónico y sin perjuicio de lo dispuesto en tratados internacionales.*

***Parágrafo.****En las operaciones de venta de bienes y/o servicios al interior de zonas francas o desde zonas francas hacia el resto del Territorio Aduanero Nacional y desde hacia zonas francas, aplican en general, las disposiciones del presente Decreto.” (Subrayado fuera del texto)*

En este contexto, es claro frente al obligado a expedir factura electrónica que, si efectúa operaciones de exportación, en cuanto las mismas correspondan a operaciones comerciales de venta, debe expedir la respectiva factura electrónica. En estos eventos **cambia el medio** de expedición, ya no tiene lugar la expedición de una factura en papel sino en forma electrónica en las condiciones del Decreto 2242 de 2015. Sin embargo, esto no modifica las disposiciones aduaneras, nótese el *“cuando sea del caso”* que trae el inciso primero de la norma en cita, así como el inciso tercero de la misma disposición que, indica: ***“Lo anterior en concordancia con las disposiciones en materia aduanera de orden nacional o supranacional, de comercio electrónico y sin perjuicio de lo dispuesto en tratados internacionales.”***

Precisamente, la obligación de expedir factura electrónica, incluso para operaciones de ventas al exterior, no modifica los procedimientos, regímenes de exportación, ni las modalidades existentes, que continúan operando bajo la normativa aduanera, solo que, en la medida que se requiera la expedición de la respectiva factura, si el exportador es un obligado a facturar electrónicamente, **deberá expedirse en el momento que corresponda,** la respectiva factura electrónica en los términos del Decreto 2242 de 2015 o las normas que lo modifique o adicionen, en todo caso, en armonía con las disposiciones aduaneras.

En los anteriores términos se atienden las consultas referenciadas.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica – Nivel Central

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia - DIAN