**OFICIO N° 023180**

**10-04-2014**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100208221- 000279

Doctor

**LUIS ALFREDO ROJAS PUERTA**

Representante Legal Acomi

Calle 16 No. 41 210 Edf. La Compañía Of 901

Medellín - Antioquia

**Ref:** Radicado 77478 del 30/10/2013

**Tema** Retención en la fuente

**Descriptores** Exportación de oro

**Fuentes Formales** Decreto 1505 de 2011, Decreto 2685/99 arts 40-1 y ss, 260 y ss, 395

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa 0006 de 2009, es función de esta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

En el escrito de la referencia formula varias inquietudes relacionadas con la exportación de oro desde Zonas Francas.

- Los Usuarios de Zonas Francas para exportar oro deben estar constituidos como Sociedades de Comercialización Internacional, y cuáles son los requisitos para la exportación?

Al respecto, los artículos 260 y ss del Decreto 2685 de 1999, contiene las normas relativas a la exportación y a las diferentes modalidades y el trámite de las mismas

"ARTÍCULO 261. EXPORTACIÓN.

Es la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país. También se considera exportación, además de las operaciones expresamente consagradas como tales en este Decreto, la salida de mercancías a una Zona Franca Industrial de Bienes y de Servicios, en los términos previstos en el presente Decreto."

El trámite de la exportación se encuentra regulado en los artículos 266 y ss del mismo texto normativo:

*"ARTÍCULO 266. TRÁMITE DE LA EXPORTACIÓN.*

*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, y 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, el declarante deberá presentar la declaración de exportación correspondiente, en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*ARTÍCULO 267. SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN DE EMBARQUE.*

*<Artículo modificado por el artículo 2 del Decreto 2354 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:> La solicitud de autorización de embarque deberá presentarse ante la administración de aduanas con jurisdicción en el lugar donde se encuentre la mercancía, a través de los servicios informáticos electrónicos, y en la forma y condiciones que establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.*

*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".*

*ARTÍCULO 268. DOCUMENTOS SOPORTE DE LA SOLICITUD DE AUTORIZACIÓN DE EMBARQUE.*

*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 ésta 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 ésta requiera, incluyendo la contenida en los anteriores documentos.*

*PARÁGRAFO. Cuando los vistos buenos o autorizaciones de que trata el literal b) del presente artículo correspondan a los expedidos por el ICA o Invima, o la entidad que haga sus veces, el declarante estará obligado a presentarlos al momento del embarque de las mercancías y a conservarlos durante el término previsto en este artículo.*

*- Parágrafo adicionado por el artículo 1 del Decreto 2490 de 2005, publicado en el Diario Oficial No. 45.974 de 19 de julio de 2005.*

*PARÁGRAFO 2o. No se exigirá la declaración de importación como documento soporte de la solicitud de autorización de embarque, cuando se trate de la exportación de residuos o desechos peligrosos de que trata la Ley 253 de 1996 que aprueba el Convenio de Basilea. Tampoco se exigirá dicho requisito, cuando se trate de la exportación de bienes considerados como Residuos de Aparatos Eléctricos o Electrónicos - RAEES, resultado del cumplimiento de planes de gestión de devolución de productos posconsumo o programas de recolección y gestión de productos posconsumo establecidos o promovidos de manera voluntaria por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, y que se encuentren consagrados en resolución de carácter general expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales …"*

Ahora bien, con el cumplimiento de los requisitos establecidos dependiendo de cada una de las modalidades de exportación, cualquier usuario puede llevar a cabo la exportación, no siendo entonces indispensable que para estos efectos, se constituya como Sociedad de Comercialización Internacional.

De otra parte, las Sociedades de Comercialización Internacional si bien tienen por objeto la comercialización y venta de productos al exterior, que adquieren en el país, no son las únicas autorizadas para realizar exportaciones. Distinto es que para este tipo de sociedades la ley exija el cumplimiento de requisitos sin los cuales no puede operar. Así, los artículos 40-1 a 40-10 del Decreto 2685 de 1999 antes citado, contienen el régimen aplicable para estas Sociedades:

ARTÍCULO 40-1. *SOCIEDADES DE COMERCIALIZACIÓN INTERNACIONAL.* Son 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.

Estas sociedades, podrían contemplar entre sus actividades la importación de bienes o insumos para abastecer el mercado interno o para la fabricación de productos exportables y deberán utilizar en su razón social la expresión "Sociedad de Comercialización Internacional" o la sigla "C.I.", una vez hayan sido autorizadas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y hayan obtenido la correspondiente aprobación y certificación de la garantía ante la mencionada entidad.

PARÁGRAFO 1o. El objeto social deberá indicar los sectores económicos respecto de los cuales desarrollará su actividad como Sociedad de Comercialización Internacional.

PARÁGRAFO 2o. Son importaciones las ventas de mercancías que realice un proveedor instalado en una zona franca a una Sociedad de Comercialización Internacional. Sobre estas operaciones no será posible expedir un certificado al proveedor."

De las normas que se citan podemos observar que no se establece restricción en que se señale que solamente pueden realizar exportaciones aquellas empresas constituidas como Sociedades de Comercialización Internacional.

Adicionalmente, quien pretenda exportar oro y metales preciosos deberá también dar cumplimiento al Decreto 4479 de noviembre 18 de 2009 que modificó el artículo 20 del Decreto 600 de 1996 y estableció medidas de control en cuanto a la exportación de estos metales, especialmente lo concerniente al pago previo de la correspondiente regalía, al respecto remitimos el Oficio 103665 de Diciembre 17 de 2009 y 55013/12

- De otra parte pregunta, cuales son los beneficios tributarios por exportar desde una Zona Franca

De manera general el artículo 395 del Decreto 2685 de 1999 define la EXPORTACIÓN DE BIENES.

*"Artículo modificado por el artículo 22 del Decreto 4051 de 2007. Se considera exportación, la venta y salida a mercados externos de los bienes producidos, transformados, elaborados o almacenados, por los Usuarios Industriales y Comerciales, de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en el presente decreto.*

*Este procedimiento sólo requiere la autorización del Usuario Operador, quien deberá incorporar la información correspondiente en el sistema informático aduanero.*

*Estas operaciones no requieren del diligenciamiento de la solicitud de autorización de embarque ni de declaración de exportación.*

*En todo caso se requiere el diligenciamiento del formulario del Usuario Operador, en donde conste la salida de los bienes a mercados externos, conforme lo establezca la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales."*

“A su tumo, el [artículo 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601) del Estatuto Tributario, consagra los bienes exentos del impuesto sobre las ventas y por ende con derecho a devolución de impuestos:

"[ARTÍCULO 481](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=601). BIENES EXENTOS CON DERECHO A DEVOLUCIÓN BIMESTRAL. 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. (...)"

En tal sentido están exentos del impuesto sobre las ventas los bienes que se exporten y los que se vendan a sociedades de comercialización internacional, siempre que sean en efecto exportados, por que en caso contrario se encontrarán gravados con el impuesto sobre las ventas, a la tarifa que le corresponda.

No ha establecido la ley, beneficios adicionales, a los que se consagran para todos los exportadores, por el hecho de que la exportación se realice desde una Zona Franca

- Pregunta igualmente si los usuarios y proveedores de zonas francas deben contar con la póliza de garantía global de prevista en el Decreto 2766 de 2012 y la Resolución 112 de 2013

El artículo 40-3 del Decreto 2685 de 1999 adicionado por el Decreto 380 de 2012, exige para las Sociedades de Comercialización Internacional la constitución de una garantía global bancaria o de compañía de seguros, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 40-3. *GARANTÍAS.* Las Sociedades de Comercialización Internacional deberán constituir y entregar a la autoridad aduanera, dentro de los quince (15) días siguientes a la ejecutoria del acto administrativo en que se otorga la autorización, una garantía global, bancaria o de compañía de seguros, en los términos que indique la autoridad aduanera, cuyo objeto será garantizar el pago de los impuestos, gravámenes y sanciones a que haya lugar por el incumplimiento de las obligaciones y responsabilidades consagradas en este decreto. (...)".

En tal sentido, esta garantía global de que tratan las normas mencionadas, deberá ser tomada y presentada a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, solamente por las Sociedades de Comercialización Internacional.

- En relación con su inquietud sobre si procede la práctica de la autorretención por exportación de oro, para los usuarios proveedores de Zonas Francas, le informamos que la retención establecida en el Decreto 1505 de 2011 aplica para quienes exporten hidrocarburos y demás productos mineros, sin que se haya establecido tratamientos exceptivos.

Sobre el tema, se anexan los oficios 15176 de marzo 12 de 2013 y 29554 / de 2012.

- Cuales son los beneficios para los exportadores de metales preciosos que se encuentren en zona Franca?

Como se señaló en la pregunta sobre los beneficios de los exportadores que se encuentren en Zona Franca, adicional a lo allí señalado en cuanto al impuesto sobre las ventas, no existe beneficio adicional por exportación de oro y demás materiales preciosos.

- Finalmente solicita se le informe las diferencias en materia tributaria y fiscal que existe entre los usuarios de zona franca y una sociedad de comercialización internacional que no se encuentra en la misma.

Sobre el particular hay que señalar que tanto en el impuesto sobre la renta, CREE, como impuesto sobre las ventas y el régimen aduanero, existe un tratamiento diferencial entre las Zonas Francas y los Usuarios Industriales y los contribuyentes que se encuentran ubicados en el resto del territorio nacional, respecto del impuesto sobre la sobre la (sic) renta, el artículo (sic) [artículo 240-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del Estatuto Tributario, señala:

***"***[***ARTÍCULO 240-1***](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311)***. TARIFA PARA USUARIOS DE ZONA FRANCA.*** *Fíjase a partir del 1o de enero de 2007,* ***en un quince por ciento (15%) la tarifa única*** *del impuesto sobre la renta gravable,* ***de las personas jurídicas*** *que* ***sean usuarios de Zona Franca.***

*PARÁGRAFO. La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de Zona Franca será la tarifa general vigente.*

Para los demás contribuyentes del impuesto incluidas aquellas constituidas como sociedades de comercialización internacional, la tarifa será la general, que para el año 2013 y ss es del 25%.

En cuanto al impuesto sobre la renta para la equidad CREE, el artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 consagra igualmente una excepción para los usuarios de zona franca, al señalar que no son sujetos pasivos del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), entre otros, las sociedades declaradas como zonas francas al 31 de diciembre de 2012, o aquellas que hubieren radicado la respectiva solicitud ante el Comité Intersectorial de Zonas Francas- los Usuarios que se hayan calificado o se califiquen a futura en estas que se encuentren sujetos a la tarifa especial del impuesto sobre la renta del 15% establecida en el inciso primero del [artículo 240-1](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) del Estatuto Tributario que son los Industriales.

*"... El legislador mediante la Ley 1004 de 2005 estableció un régimen especial para las zonas francas el cual contempla un tratamiento diferente en materia tributaria, aduanera y comercio exterior, dentro del cual, se contemplaron beneficios y prerrogativas para aquellos empresarios que opten por desarrollar sus actividades industriales dentro de dicha área geográfica.*

*En efecto dichos beneficios se predican no solo respecto de la tarifa del Impuesto sobre la renta, la cual se estableció en el 15% para el usuario operador y para los usuarios industriales tanto de bienes como de servicios, sino del impuesto sobre las ventas, y el tratamiento establecido respecto a la introducción de mercancías a la zona franca.*

*Con el fin de dar un tratamiento integral a estas zonas de producción de bienes y servicios, se establece el mismo tratamiento fiscal de exportación, a las ventas de materias primas, partes, insumos y bienes terminados necesarios para el desarrollo del objeto social de los usuarios industriales de bienes o de servicios, que se realicen desde el territorio aduanero nacional a dichos usuarios de las zonas francas, o que se realicen entre dichos usuarios.*

*Teniendo en cuenta que existe un régimen especial consagrado para las zonas francas, éste se debe aplicar de manera integral a todos los empresarios que decidan desarrollar dentro dicha área geográfica su actividad empresarial de bienes o de servicios, independientemente de la actividad que desarrollen, es decir que el usuario industrial de servicios ubicado en una zona franca que preste servicios hoteleros se debe acoger en su integridad al régimen especial de zonas francas.*

*(…)*

*En efecto el* [*artículo 240-1*](http://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=311) *del Estatuto Tributario, adicionado por el artículo 5o de la Ley 1004 de 2005, dispone:*

***"Tarifa para usuarios de zona franca.*** *Fíjase a partir del 1o de enero de 2007, en un quince por ciento (15%) la tarifa única del impuesto sobre la renta gravable, de las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca."*

*PAR- La tarifa del impuesto sobre la renta gravable aplicable a los usuarios comerciales de zona franca será la tarifa general vigente."*

*Como se observa el régimen especial para los usuarios de zonas francas comporta un régimen integral de prerrogativas no solo en el aspecto tributario sino que también incorpora el trato aduanero y el cambiario, preferenciales, el cual se diferencia del régimen general y ordinario aplicable a quienes se encuentran ubicados fuera de la zona franca.*

*De manera que el régimen preferencial implica unos beneficios tributarios diferentes a los del régimen ordinario, tanto en materia de impuesto sobre la renta, sobre las ventas y arancelarios por razón de la ubicación de los contribuyentes, dentro del cual se encuentra la tarifa de renta.*

*…*

*Así tenemos que la regulación de las zonas francas en los términos de la Ley 1004 de 2005, aplica de manera preferente sobre otras disposiciones, en cuanto se trata de una Ley especial para los usuarios de zona franca, con la excepción allí consagrada para los usuarios comerciales. Dicha aplicación tiene sustento en la regla 1 del artículo 5o de la ley 57 de 1887, en cuanto la disposición relativa a un asunto especial prefiere a la que tenga carácter general.*

*(...)*

*De esta manera, para los usuarios industriales de servicios se aplica la tarifa del 15% en materia de impuesto sobre la renta, teniendo en cuenta que la Ley 1004 de 2005 reguló de manera integral y especial, el tratamiento para esta clase de usuarios en materia de impuesto sobre la renta ...."*

Sobre este régimen, el Oficio No. 106103 de Diciembre 28 de 2009, se refiere al impuesto sobre las ventas y al régimen aduanero, en aras de la unidad doctrinal se anexa para su ilustración, precisando que los demás contribuyentes no sometidos a este régimen, se someten al régimen tributario aplicable en el resto del territorio nacional.

Atentamente,

**EDY ALEXANDRA FAJARDO MENDOZA**

Subdirectora de Gestión Normativa y Doctrina (E)