



Análisis de la exención del impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, a la luz del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC)

Analysis of the Exemption from Sales Tax to Suppliers of International Marketing Companies in Colombia, in Light of the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures of the World Trade Organization (WTO)

Análise da isenção de imposto sobre vendas a fornecedores de empresas de marketing internacional na Colômbia, à luz do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio (OMC)

EFRAÍN RAFAEL SARMIENTO CERVANTES*

* Abogado de la Universidad del Atlántico y profesional en Comercio y Negocios Internacionales de la Universidad Simón Bolívar. Magíster en Tributación Internacional, Comercio Exterior y Aduanas de la Universidad Externado de Colombia. Correo electrónico: lawyerse@hotmail.com. Enlace Orcid: <https://orcid.org/0009-0008-8646-3773>. DOI: <https://doi.org/10.18601/16926722.n25.03>

Resumen

El presente artículo tiene por objeto analizar la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a efectos de determinar si constituye o no una subvención según el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Palabras claves: exención, impuesto sobre las ventas, proveedor, sociedad de comercialización internacional, Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

Abstract

The purpose of this paper is to analyze the sales tax exemption for suppliers of international trading companies in Colombia, regulated for in articles 479 and 481 of the Tax Statute, in order to determine whether or not it constitutes a subsidy, according to the Agreement on Subsidies and Countervailing Measures of the World Trade Organization (WTO).

Keywords: Exemption, Sales Tax, Provider, International Marketing Society, Agreement on Subsidies and Countervailing Measures of the World Trade Organization (WTO).

Resumo

O objetivo deste trabalho é analisar a isenção no imposto sobre vendas de fornecedores de empresas de marketing internacional na Colômbia, prevista nos artigos 479 e 481 do Estatuto Tributário, a fim de determinar se constitui ou não um subsídio, de acordo com Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Palavras chaves: isenção, imposto sobre vendas, provedor, sociedade internacional de marketing, Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Introducción

“La economía global está basada en un mundo en el cual la ausencia de fronteras ha dejado de ser un sueño, o una opción, para convertirse en una realidad” (Ohmae, 2012, p. 23). La comercialización internacional es una de sus manifestaciones. Esta se define como “el conjunto de actividades comerciales que encausan el flujo de mercancías y servicios desde

el productor hasta el consumidor o usuario en los mercados externos” (Vergara Cortina, 2012, pp. 227-228).

La comercialización internacional genera el incremento del comercio exterior de un país, en especial de las exportaciones, por lo que los Estados buscan incentivarla, ya que las exportaciones “son el motor de desarrollo de la economía de un país [...], y generan un mayor desarrollo, mejoran la calidad de vida y proporcionan un ambiente sano” (Espinosa Piñeros & Villegas Calderón, 2000, p. 6). No obstante, “para exportar no solo es suficiente producir con calidad y con precios competitivos, el éxito está en asegurar una comercialización exitosa” (Ceballos Ramírez, 2007, p. 121).

Es por ello que, mediante la liberación comercial¹, los Estados buscan “reducir o eliminar las barreras de acceso al mercado con el fin de incentivar el comercio y exponer al productor nacional a una mayor competencia” (Ibarra Pardo, 2018, p. 55). Sin embargo,

La apertura comercial² de casi la totalidad de los países del mundo, y el sentido de competencia y de dominio de los diferentes actores del mercado mundial han impulsado a los comerciantes, los Estados y las empresas a crear no solo tecnologías y procesos sino a armar una serie de operaciones y mecanismos, no siempre éticos ni lícitos, que coadyuvan a la prosecución de sus particulares intereses de la manera más rápida y efectiva, sin importar la limpieza y honestidad del mercado (Sierralta Ríos, 2014, p. 138).

En tal sentido, Barral, Michels y Perrone (2007) manifiestan que

Uno de los dos principales efectos de la internacionalización de las relaciones económicas ha sido la proliferación, por todo el mundo, de regímenes tributarios destinados a atraer capitales externos o al aumento de la competitividad de las empresas locales. Esos regímenes se materializan en la forma de normas tributarias que conceden beneficios a inversores internacionales y exportadores. Pero en algunas ocasiones estos regímenes acaban configurando subvenciones ilegales a la luz de los acuerdos internacionales vinculados al comercio internacional, en especial aquellos que componen el conjunto normativo de la Organización Mundial del Comercio (OMC) (p. 19).

De igual forma, Richardson Peña (2016) indica que

-
- 1 Sobre este punto, Ibarra Pardo (2018) manifiesta: “la liberalización comercial significa la exposición de la rama de producción nacional a una mayor competencia y también a todas sus distorsiones, toda vez que la interdependencia de las economías entre los Estados es mayor y que las industrias ubicadas en un país serán más sensibles a las prácticas restrictivas de la competencia que originen en otro” (p. 55).
 - 2 Low y Murina (2016) indican que este fenómeno obedece, entre otros factores, a los “avances en tecnologías de información, de transporte y la introducción de políticas económicas abiertas en la mayoría de los países” (p. 37).

Las diversas medidas tributarias que se imponen por los países miembros y que afectan los Acuerdos OMC, se estructuran de forma tal que no se generan en el hecho en sí mismo de que el producto sea importado o foráneo, sino que, en su mayoría, otorgan exenciones especiales a los desarrollos u operaciones que, de una u otra manera, beneficien a la industria nacional. Ello se observa, tanto en materia de tributos indirectos, *verbi gracia*, el IVA, como en los beneficios otorgados respecto de tributos directos (pp. 210-211).

En razón de lo anterior, los países “miembros del organismo multilateral de la Organización Mundial del Comercio (OMC) han prestado atención especial a los subsidios y a su virtualidad para generar distorsiones en el comercio exterior” (Monroy, 2021, p. 415), puesto que las “subvenciones [...] modifican, moderan y afectan el contenido y alcance para el cumplimiento de las obligaciones aduaneras” (Forero Medina, 2014, p. 107). Por lo tanto, “uno de los grandes desafíos que tienen por delante los Estados en la actualidad es el de conciliar beneficios tributarios concedidos y obligaciones asumidas en el ámbito de los acuerdos internacionales” (Barral *et al.*, 2007, p. 20).

Así las cosas, es necesario aclarar que “las subvenciones no se encuentran prohibidas por el ASMC de la OMC, únicamente están prohibidas aquellas subvenciones que estén supeditadas a los resultados de la exportación o al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados” (Barral *et al.*, 2007, p. 159); a su vez, que si bien la Organización Mundial del Comercio (OMC) reconoce que los subsidios “pueden ser elementos útiles en políticas de desarrollo y para cubrir deficiencias en los mercados de los miembros” (Torres, 2016, p. 465), regula su uso, “porque pueden tener efectos de distorsión en el comercio” (p. 465)³.

El presente artículo tiene por objeto analizar la exención en el impuesto sobre las ventas⁴ de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a efectos de determinar si

3 Sobre este punto, Torres (2016) indica: “Una subvención puede alterar el equilibrio competitivo en el mercado al eliminar las ventajas comparativas de las que puede gozar un bien no subvencionado, lo cual va en contra de los principios que rigen el sistema multilateral de comercio. Además, ciertos tipos de subvenciones, tales como subvenciones a la exportación y para la sustitución de importaciones, están expresamente diseñadas para modificar los flujos de comercio internacional y en este caso si son prohibidas” (p. 465). A su vez, Ibarra Pardo (2018) manifiesta: “Los subsidios falsean la competencia, [...] porque son ayudas del Estado que confieren una ventaja artificial al exportador que los recibe. En consecuencia, quien goza de las mayores posibilidades de competir en el mercado internacional no es el productor más eficiente, sino aquel que pertenece al país que cuenta con el tesoro más fuerte y recibe más beneficios gubernamentales” (p. 162).

4 De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE, 2021): “Se utilizan los términos ‘impuesto sobre el valor agregado’ e ‘IVA’ para designar todo impuesto nacional, sea cual sea su denominación o sigla (por ejemplo impuesto a los bienes y servicios, en inglés Goods and Services Tax o GST), que presente las características básicas de un impuesto sobre el valor agregado, a saber: un impuesto general sobre el consumo final, recaudado a través de las empresas, aunque a priori no soportado por éstas, a través de un procedimiento recaudatorio plurifásico, independientemente del método que se utilice para determinar la obligación fiscal (por ejemplo, el método de deducción financiera o el método de sustracción)” (p. 4).

constituye o no una subvención según el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC)⁵.

Este artículo se estructura en dos apartados. En el primero se determina el tratamiento tributario de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en el impuesto sobre las ventas en Colombia, partiendo de exponer la regulación de las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores, pasando luego a establecer el tratamiento de los mismos en el impuesto sobre las ventas, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia colombiana. En el segundo se analiza el tratamiento tributario de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en el impuesto sobre las ventas, a la luz del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio. Para lograr dicho objetivo, inicialmente se contextualiza el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, haciendo énfasis en el concepto de subvención y sus elementos esenciales, tales como: (1) contribución financiera otorgada por el gobierno o cualquier organismo público, (2) beneficio y (3) especificidad. Así mismo se hace alusión a los tipos de subvención, todo lo anterior apoyados en los anexos, notas del mismo Acuerdo y en la doctrina y jurisprudencia del Órgano de Solución de Diferencias de la Organización Mundial del Comercio.

En este punto se aclara que, si bien las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores son objeto de diferentes tributos en Colombia, tales como el impuesto sobre la renta y el impuesto de industria y comercio, entre otros, únicamente se hace alusión al tratamiento en materia de impuesto sobre las ventas. Eso, en razón a las particularidades en que se cimienta la exención dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, esto es, en la ficción jurídica, que hace presumir una exportación sobre la venta de bienes corporales muebles o la prestación de servicios intermedios de la producción que realizan los proveedores a las sociedades de comercialización internacional en Colombia, sin que se dé el hecho conocido en el mundo aduanero como exportación.

A su vez, se indica que, solo se hará énfasis a las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores regulados en el Decreto 1165 de 2019 y Resolución 046 de 2019 de la DIAN, y no en aquellas regladas en el Decreto 1451 de 2017, es decir, a las sociedades de comercialización internacional que comercialicen bienes de las micro, pequeñas y medianas empresas. Lo anterior, por razones metodológicas y de delimitación del tema, toda vez, que para las sociedades de comercialización internacional gobernadas por el Decreto 1451 de 2017 operan ciertas particularidades en su autorización u operación, que no son objeto del presente trabajo. No obstante, se manifiesta que para ambas clases de sociedades de comercialización internacional y sus proveedores, la exención

5 Sobre este tema, Pardo Carrero (2016) indica: “La organización Mundial del Comercio (OMC) se creó en la ciudad de Marrakech, Marruecos, el 15 de abril de 1994 y su Acuerdo entró en vigor el primero de enero de 1995, constituyéndose en el organismo rector del comercio mundial. Fue el resultado de un arduo proceso de negociación, constituido por varias reuniones y rondas, todo lo cual comenzó a finales de la Segunda Guerra Mundial pero solo se materializó en el marco de la Ronda Uruguay en el año 1994” (p. 275).

del impuesto sobre las ventas en Colombia, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, opera de igual manera, con el diferencial que para las codificadas en el Decreto 1451 de 2017, los proveedores y bienes producidos o servicios prestados deben ser provistos por micro, pequeñas y medianas empresas, según lo establecido la normatividad pertinente

I. Tratamiento tributario de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en el impuesto sobre las ventas en Colombia

A. Regulación y conceptos fundamentales de las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores en Colombia

Las sociedades o empresas de comercialización internacional conocidas internacionalmente como *trading companies*, son “especialistas que cubren la operatividad de exportación e importación” (Llamazares, 2018, p. 1). Estas “trabajan sobre tres áreas de gestión” (Ceballos Ramírez, 2007, p. 122), las cuales son:

- La comercialización de productos diversos realizando oferta directa o indirecta de bienes a precios al por mayor⁶.
- La investigación de mercados para realizar un análisis de los consumidores y las tendencias del mercado a penetrar, para luego visualizar y elaborar estrategias que le permitan a los productos de sus representados, adecuarse y ser colocados en los mercados objetivos⁷.
- La asesoría empresarial de gestión y de comercio exterior a través de la capacitación y transferencia de la tecnología de exportación (Ceballos Ramírez, 2007, pp. 122-123)⁸.

Su importancia radica en que son “motor indiscutible para lograr ofrecer en los mercados externos productos propios de todos los sectores industriales que no tenían la oportunidad de salir a dichos mercados o que aun siendo exportados no lograban ser competitivos” (Lorenzo Ortiz, 2019, p. 1). Además, en que “brindan asistencia a las empresas nacionales y extranjeras que deseen establecer alianzas estratégicas, hacer negocios, exportar sus productos o conectar industrias, ya que cuentan con la profesionalidad, experiencia y confiabilidad” (Gutiérrez Bacci, 2014, p. 11). Igualmente, a

6 De acuerdo con Ceballos Ramírez (2007): “Por lo general, las comercializadoras internacionales (CI) no venden artículos al detal, pues no cuentan con establecimientos de comercio para tal fin” (p. 122).

7 De acuerdo con Ceballos Ramírez (2007): “Entre las investigaciones más comunes están: las de producto, de competencia, perfil sectorial del país destino, empaques, embalajes, normas de cumplimiento, canales de distribución, estudio, estrategias de precios, marcas y presentación” (p. 122).

8 De acuerdo con Ceballos Ramírez (2007): “Se trata de asesorías especializadas en cada fase del proceso de la exportación, funciona como una guía para reforzar el trabajo de las empresas que exportan y facilitan la transición de las que comienzan en el camino” (p. 123).

la gestión que estas realizan en el campo de las exportaciones, puesto que brindan la oportunidad de agrupar a varios proveedores de un mismo sector y sirven de canal para investigar mercados, buscar nuevas oportunidades de negocios, asesorar en adecuación de productos y exportar como mayoristas en mercados o “nichos” exigentes y puntuales, impulsando de esta manera las exportaciones (Procolombia, 2019, p. 1)

Las sociedades de comercialización internacional “se remontan al siglo XVII, cuando las principales potencias europeas constituyeron [...] empresas para gestionar el comercio con sus colonias” (Llamazares, 2018, p. 2). Actualmente, “están especializadas en países de difícil acceso en zonas de Asia, África o América Latina”, siendo Japón “el país en que cuentan con mayor presencia” (p. 2) y en el cual son conocidas como *sogo shoshas*. Igualmente, se destaca su regulación en la República Federativa de Brasil, donde son conocidas como empresas comerciales exportadoras o *trading companies*⁹.

En Colombia, mediante la Ley 67 de 1979, se instauró el régimen de las sociedades de comercialización internacional como un instrumento para fomentar las exportaciones (Lorenzo Ortiz, 2019, p. 23) mediante “la creación de empresas especializadas que pudieran exportar, apoyar o desarrollar la vocación exportadora de empresas productoras que pudieran vender sus bienes en el exterior” (Fuentes Ibarra, 2017, p. 729). En dicha ley se dictaron las normas generales a las que deberá sujetarse el presidente de la República para fomentar las exportaciones a través de las sociedades de comercialización internacional.

En el artículo 1.º se estableció que “el Gobierno podrá otorgar incentivos especiales a las sociedades nacionales o mixtas que tengan por objeto la comercialización de productos colombianos en el exterior”. En el artículo 2.º se indicó que

Para disfrutar de los incentivos especiales que se establezcan conforme al artículo anterior, además de los requisitos generales fijados por el Código de Comercio y demás normas comunes sobre la materia, las sociedades de comercialización internacional deberán satisfacer las condiciones específicas que sobre su constitución, funcionamiento y régimen de inspección y vigilancia establezca el Gobierno.

En el artículo 3.º se estipuló que

Las operaciones de venta de mercancías que realicen fabricantes o productores nacionales a una sociedad de comercialización internacional, para que esta las exporte, darán derecho a que aquellos se beneficien de los incentivos fiscales y aduaneros otorgados conforme a esta Ley, en la oportunidad y en las condiciones que determine el Gobierno.

Y en el artículo 5.º se consagró que

9 Al respecto, en el siguiente link se puede encontrar información más detallada: <http://www.investexportbrasil.gov.br/empresas-comerciales-brasilenas?!=es>.

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 3.º 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.

De acuerdo con Castrillón Velasco y Rojas Rozo (2014), en su génesis, las sociedades de comercialización internacional

fueron concebidas como formas de colaboración y asociatividad empresarial, como compañías que contribuirían a la formalización de las exportaciones del país permitiendo que pequeñas y medianas empresas, de forma asociada o como proveedores en la cadena, accedieran a la realización de exportaciones a los mercados internacionales a través de un tercero especializado en el manejo de este tipo de operaciones contando, adicionalmente, con una relación comercial directa y estable con compradores del exterior (p. 66).

A su vez, para la creación de las sociedades de comercialización internacional:

el Gobierno tuvo en cuenta dos fenómenos que tanto a nivel nacional como internacional se venían presentando en los últimos años. En cuanto al primero, el país se estaba enfrentando, por un lado a que las empresas grandes debían dedicar importantes recursos y esfuerzos en la búsqueda de nuevos mercados y mejores condiciones de competencia externa y por el otro, que las exportaciones nuevas habían perdido el impulso que traían desde 1967, aparte de que las empresas pequeñas y medianas operaban con una participación mínima en el contexto de nuestras exportaciones, tanto por deficiencias en la producción como porque adolecen de una infraestructura comercial adecuada, lo que no les permite entrar al comercio internacional con una rentabilidad deseable. En cuanto al segundo fenómeno, en el plano internacional se observaba el excesivo proteccionismo de los países a sus industrias a veces mediante prácticas de *dumping* (Arce Parra, 1983, p. 2).

La finalidad de las sociedades de comercialización internacional, de acuerdo con

el artículo 1.º de la Ley 67 de 1979 es fomentar las exportaciones, y para conseguir tal fin da la posibilidad al Gobierno de otorgar incentivos a las personas jurídicas que se constituyan con el objeto de comercializar productos nacionales en los mercados externos. De la misma manera tienen la posibilidad de importar bienes del exterior para abastecer el mercado interno o para elaborar bienes que con posterioridad serán exportados (Prada Díaz & Santacruz Escudero, 2002, p. 107).

Del mismo modo, mediante este instrumento de promoción al comercio exterior, se pretende “que los medianos y pequeños productores puedan exportar sin incurrir en costos demasiados altos, entregando su mercancía, su producto terminado a una entidad que se llama sociedad de comercialización internacional” (Velásquez Restrepo, 1990, p. 43). Así mismo, se busca “la racionalización del producto exportable, garantizando a los pequeños y medianos productores mejores condiciones y mayores ventajas en el mercado internacional” (p. 43).

Las sociedades de comercialización internacional en Colombia se encuentran reguladas por la Ley 67 del 26 de diciembre de 1979, el Decreto 1165 del 7 de julio de 2019 y la Resolución 46 de 2019 con sus modificaciones; y actualmente se definen en artículo 65 del Decreto 1165 de 2019, así:

Artículo 65. 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 podrán 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 el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo y hayan obtenido la correspondiente aprobación y certificación de la garantía ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

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

Parágrafo 2.º. 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.

En este punto, es importante aclarar que únicamente las personas jurídicas —entendidas como aquella “persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente”, tal como las define el artículo 633¹⁰ del Código Civil colombiano— son quienes pueden ser autorizadas por

10 *Artículo 633. Definición de persona jurídica.* Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter.

el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo¹¹ como sociedades de comercialización internacional en Colombia.

A su vez, que los requisitos generales y especiales que deben cumplir las personas jurídicas que pretendan ser autorizadas como sociedades de comercialización internacional por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, son los dispuestos en los artículos 66^[12] y 119^[13] del Decreto 1165 del 2 de julio de 2019, reglamentados por los artículos 88 y 89 de la Resolución 046 de 2019.

-
- 11 Actualmente, la competencia para efectuar la autorización como sociedad de comercialización internacional en Colombia se encuentra en el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto 210 de 2003, modificado por el artículo 3.º del Decreto 1289 de 2015.
- 12 *Artículo 66. Requisitos especiales.* La persona jurídica que pretenda ser autorizada como sociedad de comercialización internacional por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, deberá cumplir además de los señalados en el artículo 119 del presente decreto, con los siguientes requisitos:
1. Acreditar que, al 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la presentación de la solicitud, posee un patrimonio líquido cuyo valor sea igual o superior al equivalente a cuatro mil quinientas unidades de valor tributario (4.500 UVT). En el caso de la sociedad de comercialización internacional que sea constituida en el mismo año en que presenten la solicitud de autorización, bastará con que acrediten que su patrimonio neto contable es igual o superior al indicado en el presente numeral.
 2. Presentar los estudios de mercado que incorporen su plan exportador en la forma y condiciones previstas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.
 3. No haber sido sancionado por infracciones tributarias, aduaneras gravísimas, o cambiarias de las contempladas en los numerales 2, 3, 4, 5, 7, 8 y 9 del artículo 3.º del Decreto 2245 de 2011 durante los cinco (5) años anteriores a la presentación de la solicitud.
 4. Contar con un sistema de control de inventarios que permita efectuar las verificaciones y controles sobre las mercancías nacionales, importadas y exportadas por las sociedades de comercialización internacional.
- Parágrafo.* Para efectos de lo previsto en el numeral 1 del presente artículo no se tendrán en cuenta las valorizaciones de activos fijos.
- 13 *Artículo 119. Requisitos generales para obtener inscripción, autorización o habilitación.* Los usuarios o auxiliares de la función aduanera que se encuentren sujetos a inscripción, autorización o habilitación para realizar actividades bajo control aduanero, además de los requisitos especiales señalados en este decreto, deberán cumplir con los siguientes:
1. Presentación de una solicitud suscrita por la persona natural o por el representante legal de la persona jurídica que pretenda la inscripción, autorización o habilitación.
 2. Estar domiciliados o representados legalmente en el país.
 3. Certificado de existencia y representación legal, de la respectiva persona jurídica expedido por la Cámara de Comercio cuando la Cámara de Comercio que los expida no esté conectada al Registro Único Empresarial (RUE) o no sea posible su consulta por parte de la entidad, o mención de la norma que acredite la creación de la entidad de derecho público.
 4. Estados financieros, cuando haya lugar a demostrar patrimonio mínimo o capital social, certificados por revisor fiscal o contador público (*modificado por el artículo 36 del Decreto 360 del 7 de abril de 2021*).
 5. Comprometirse a constituir y entregar la garantía bancaria o de compañía de seguros en los términos y montos señalados en el presente decreto o en las normas reglamentarias, cuando así se exija, una vez obtenida la autorización, inscripción o habilitación.
 6. Manifestación bajo la gravedad del juramento de la persona natural o representante legal de la persona jurídica, en el sentido de que ni ella, ni sus representantes o socios, han sido sancionados con cancelación de la autorización para el desarrollo de la actividad de que se trate y en general por violación dolosa a las normas penales, durante los cinco (5) años anteriores a la presentación de la solicitud.
 7. Presentar las hojas de vida de la totalidad de los socios, personal directivo y de los empleados que actuarán en calidad de agentes de aduanas o auxiliares ante las autoridades aduaneras, si fuere del caso, y

Es de anotar que, a efectos de la autorización de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, la persona jurídica solicitante deberá acreditar lo dispuesto en el numeral 2.º del artículo 66 del Decreto 1165 de 2019 y en el numeral 4.6 de la Resolución 046 de 2019, es decir, indicar:

para cada proveedor el tipo de productos y/o servicios; especificando si se trata de materia prima, insumos, producto terminado o servicio, acompañada de una certificación comercial original de cada uno de ellos donde se indique: nombres y apellidos completos o razón social del proveedor, NIT, profesión, oficio o actividad económica, dirección, teléfono, tiempo que llevan de relación comercial, infraestructura y capacidad de producción de los bienes a proveer.

Los beneficios que otorga la autorización como sociedad de comercialización internacional, tal como lo dispone el artículo 68 del Decreto 1165 de 2019, son: (1) obtener el Certificado de Reembolso Tributario (CERT) por las exportaciones realizadas, cuando lo determine el Gobierno; (2) comprar o adquirir bienes corporales muebles y obtener la prestación de servicios intermedios de la producción en el mercado nacional exentos del pago del impuesto sobre las ventas (IVA), en los términos previstos en los artículos 479^[14] y 481^[15] del Estatuto Tributario, siempre y cuando los bienes sean exportados dentro de los seis meses siguientes a la fecha de expedición del correspondiente certificado al proveedor; y (3) efectuar compras no sujetas a retención en la fuente, en los términos establecidos por el artículo 1.2.4.6.2^[16] del Decreto 1625 de 2016.

8. No tener deudas en mora en materia aduanera, tributaria o cambiaria, a favor de la Unidad Administrativa Dirección Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), al momento de la presentación de solicitud, a menos que cuente con un acuerdo de pago sobre las mismas o se paguen con ocasión del requerimiento.

9. Cuando se trate de habilitación de áreas, aportar los planos en los términos y condiciones que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

Los requisitos previstos en los numerales 6.º y 7.º del presente artículo, no se exigirán para los accionistas, cuando la persona jurídica se encuentre constituida como una sociedad anónima o sociedad por acciones simplificada (*modificado por el artículo 36 del Decreto 360 del 7 de abril de 2021*).

Parágrafo (modificado por el artículo 36 del Decreto 360 del 7 de abril de 2021). La Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) podrá establecer mediante resolución de carácter general requisitos especiales para obtener inscripción, autorización o habilitación.

- 14 *Artículo 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.
- 15 *Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral.* [...] 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.
- 16 *Artículo 1.2.4.6.2. Retención en la fuente por compras de sociedades de comercialización internacional.* Las compras efectuadas por sociedades de comercialización internacional no están sujetas a retención en la fuente. No están sometidos a la retención en la fuente de que tratan los artículos 1.2.4.9.1 inciso primero y 1.2.4.10.5 de

Por su parte, los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, de acuerdo con el artículo 70 del Decreto 1165 de 2019, tienen como beneficio que se presume “que el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la Sociedad de Comercialización Internacional recibe las mercancías y expide el Certificado al Proveedor¹⁷”, haciéndolos acreedor de la exención y devolución del impuesto sobre las ventas, según los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario.

En virtud de lo anterior, es factible concluir que el régimen de las sociedades de comercialización internacional y de sus proveedores ha estado fundado bajo pilares similares a pesar del paso del tiempo: (1) la exigencia que el objeto social principal de la persona jurídica autorizada como sociedad de comercialización internacional sea la exportación de bienes producidos o adquiridos en el mercado colombiano; (2) el requerimiento de autorización previa por parte de autoridad competente para obtener la condición de sociedad de comercialización internacional o proveedor de estas, y acceder a los beneficios que otorga este instrumento de promoción al comercio exterior; (3) la exención del impuesto a las ventas a las exportaciones realizadas por las sociedades de comercialización internacional; (4) la exención del impuesto sobre las ventas por la enajenación de bienes corporales muebles o prestación de servicios intermedios de la producción a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional; (5) la obtención del Certificado de Reembolso Tributario (CERT) por las exportaciones realizadas; y (6) efectuar compras no sujetas a retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta.

En este punto se indica que, a efectos del presente artículo, nos centramos en la exención del impuesto sobre las ventas por la compra o adquisición de bienes corporales muebles, o la prestación de servicios intermedios de la producción en el mercado nacional a las sociedades de comercialización internacional por sus proveedores, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario. Esto, entendido como exención, de acuerdo con Marín Elizalde (2015), del supuesto, según el cual “no se produzcan las consecuencias

este decreto, los pagos o abonos en cuenta que efectúen las sociedades de comercialización internacional, por concepto de compras con destino a la exportación, siempre y cuando dichas sociedades expidan al vendedor, el certificado de compra a que se refiere el artículo 14 del Decreto 509 de 1988, en el cual se obligan a exportar el producto o productos adquiridos. La certificación deberá conservarse por parte del vendedor como soporte de su contabilidad (artículo 1.º, Decreto 0653 de 1990).

- 17 De acuerdo con el artículo 3.º del Decreto 1165 de 2019: “*Certificado al Proveedor - CP*. Es el documento en el que consta que las sociedades de comercialización internacional, autorizadas por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, 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 numeral 6 del artículo 69 del presente decreto y de conformidad con lo dispuesto en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario. Este documento no es transferible a ningún título. Cuando el proveedor se catalogue como no responsable del IVA, a la luz de lo determinado por la Ley 1943 de 2018, en el certificado al proveedor se anotará la siguiente leyenda: “Proveedor no responsable del IVA. Este documento no es válido para solicitar devolución del impuesto sobre las ventas (IVA)”. Los certificados al proveedor serán expedidos a través de los servicios informáticos electrónicos de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en la forma, contenido y términos establecidos por esta entidad. Los certificados al proveedor son documentos soporte de la declaración de exportación cuando el exportador sea una sociedad de comercialización internacional.

jurídicas asociadas a la realización del hecho generador, aun cuando se haya realizado”; es decir, que “ante un supuesto sujeto al impuesto, porque puede ser subsumido en la definición abstracta del hecho generador de un tributo, [...] el legislador excluye del pago del gravamen” (p. 335), estableciendo el gravamen a tarifa cero¹⁸.

B. El impuesto sobre las ventas a las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores en Colombia

En aras de explicar el tratamiento tributario de las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores en el impuesto sobre las ventas en Colombia, debemos mencionar que este tiene como hechos generadores¹⁹,

la venta e importación de bienes corporales, [...] la prestación de servicios en Colombia o desde el exterior y la operación de juegos de suerte y azar. A partir de la Ley 1819 también hacen parte del hecho generador la venta de intangibles referidos a la propiedad industrial (Piza Rodríguez, 2017, p. 42).

También es necesario precisar que, en Colombia, el impuesto sobre las ventas es tipo valor agregado²⁰, lo cual quiere decir, en palabras de Plazas Vega (2015), que

En esta modalidad de la tributación sobre las ventas el impuesto gravaría ya no la totalidad del precio o el precio global en todas las “entregas” del bien, como ocurre con el

18 Al respecto, Plazas Vega (2015) indica: “El régimen de ‘tasa cero’ (*zero rated*), como su nombre lo indica, parte de la base de considerar que los bienes materia del beneficio están gravados pero con tarifa cero. En términos simples, en virtud de este sistema el impuesto generado por la operación de venta de los bienes de que se trate, por parte del productor equivale a cero (0), resultado de aplicar la tarifa cero (0) a la base ‘gravable’. Y como la operación queda cobijada por el ordenamiento por estar sometida al impuesto, aunque con tarifa cero (0), quien la realiza es titular de los derechos y las obligaciones previstas en las normas del IVA. Como tal, debe presentar declaración tributaria y tiene la facultad de descontar los impuestos repercutidos. En definitiva, dado que el impuesto generado es cero (0), sus declaraciones tributarias, en lo que atañe a las operaciones exentas, arrojan saldo a favor y no a cargo. La devolución de ese saldo a favor, por parte del Estado, es el resultado concreto del régimen de ‘tasa cero’” (p. 377).

19 Con relación al concepto de hecho generador, Marín Elizalde (2015) expresa: “es el presupuesto abstracto fijado por la ley para configurar cada tributo; es el supuesto de hecho que, por ser indicativo de capacidad económica, ha sido seleccionado por el legislador para vincular a su realización el nacimiento de una obligación de pago de un tributo” (p. 320).

20 Sobre este punto, la OECD (2021) indica: “La característica esencial del diseño del IVA, rasgo al que debe su nombre, radica en el hecho de que el impuesto se recaude a través de un procedimiento plurifásico. Toda empresa de la cadena de suministro participa del proceso de control y recaudación del impuesto, siendo responsable de la parte del tributo que grava su margen, esto es, la diferencia entre el IVA que grava la adquisición de sus insumos y el IVA que grava sus ventas o servicios. Por consiguiente, el impuesto se cobra y aplica inicialmente sobre el ‘valor agregado’ en cada fase de producción y distribución. En este sentido, el IVA difiere de un impuesto sobre las ventas minoristas, que grava el consumo a través de un impuesto monofásico aplicado teóricamente tan solo en el punto de venta final” (p. 13).

impuesto “plurifase sobre el valor pleno”, sino únicamente el “valor agregado” o “valor añadido” en cada uno de los estadios del proceso de fabricación y distribución al por mayor y al por menor del producto. El gravamen recae en cada caso sobre el mayor valor del bien (pp. 50-51).

De igual manera, que, en materia de ventas de bienes corporales muebles, según Insignares Gómez (2017), “La regla general es que todos los bienes se encuentren gravados y solo se consideran exentos y excluidos los expresamente señalados en la ley” (pp. 67-68). Así mismo, que, en el caso de los servicios, de acuerdo con Muñoz Martínez (2017),

la obligación tributaria relacionada con el pago del IVA por prestación de servicios surge cuando se ejecuta cualquier actividad remunerada, a menos que se trate de una actividad calificada por la normatividad del impuesto como excluida o como exenta, o de que se trate de un supuesto de no sujeción (p. 113).

En cuanto a la sujeción pasiva de las sociedades de comercialización internacional, debemos expresar que estas son consideradas sujetos pasivos principales, es decir, contribuyentes²¹ del impuesto sobre las ventas, puesto que son personas jurídicas y realizan actividades gravadas con el impuesto. No obstante, dado que realizan, como regla general, un hecho gravado con tarifa cero, como son las exportaciones²², conlleva

que sean considerados como “responsables” del régimen común, lo que implica que deben registrarse en el RUT como tales y que podrán solicitar devoluciones o compensaciones de los saldos a favor que se originan en la adquisición de bienes y servicios incorporados o utilizados en el desarrollo de la actividad exportadora (Castro Arango, 2017, p. 334).

El mismo tratamiento se predica del proveedor que “habitualmente vende a sociedades de comercialización internacional bienes corporales muebles gravados o exentos” (Castro

21 Con relación al concepto de contribuyente, Marín Elizalde y Castro Arango (2015) expresan: “es la persona natural, jurídica o ente sin personería jurídica que realiza el hecho generador y, por tanto, asume la posición deudora en la obligación que nace” (p. 353).

22 Sobre este punto, Londoño Gutiérrez (2019) manifiesta: “Las exportaciones exentas a tasa cero implican devoluciones del IVA de todo el proceso. Si fuera un impuesto monofásico a las exportaciones en la última etapa no habría lugar a tales devoluciones.
De otra parte, para que las compras destinadas a productos que se exporten queden libres de gravamen, se han implementado varios mecanismos:
-Eximir del IVA la compra de los insumos o bienes terminados, como ocurre en Colombia con las llamadas sociedades de comercialización internacional, que adquieren los bienes sin IVA con el compromiso de exportarlos.
-Gravar los insumos y reintegrar, a través de algún mecanismo, el impuesto pagado por ello, como ocurre en Colombia con la generalidad de las exportaciones. Este mecanismo es de aplicación universal” (p. 312).

Arango, 2017, p. 334). También, de quienes realizan la prestación de servicios intermedios de producción a dichas sociedades, “puesto que quien presta un servicio de estas características será considerado responsable, y en tanto el servicio es exento, tendrá derecho a los impuestos descontables a que haya lugar” (p. 335).

Pues bien, referente al impuesto sobre las ventas en las exportaciones, hay que tener en cuenta, que:

En la generalidad de la normativa de los países se grava con el impuesto del valor agregado la importación de mercancía, en tanto que la exportación se encuentra exenta o excluida. Esto en virtud del principio de aplicar los gravámenes al consumo en el país dentro del cual los productos efectivamente se consumen y con el objeto de no someter la producción nacional a gravámenes internos al consumo cuando la mercancía no va a ser consumida en el país, pues no tiene sentido someterla a un gravamen interno para que salga a competir en el mercado internacional con mercancía idéntica o similar que no está sujeta a gravamen y por tanto puede ser más competitiva.

El principio del gravamen en el país del consumo en materia de impuesto sobre las ventas va unido al principio de exención o tasa cero para los bienes y servicios exportados, de manera que los exportadores, al trasladar el consumo de bienes o servicios fuera de su territorio, tengan también el derecho de poder recuperar “los impuestos repercutidos con motivo de la adquisición de bienes o la utilización de servicios vinculados a la exportación” (Pardo Carrero, 2018, pp. 503-504).

La exención de IVA a las exportaciones de bienes y servicios resulta de la lógica de no hacer menos competitivos los productos nacionales y se compatibiliza con las normas de la OMC, que promueven la imposición en destino al impedir los gravámenes a la importación que no respeten el trato nacional [Richardson Peña, 2016] y al considerar que no es un subsidio prohibido la devolución de impuestos asumidos antes de la exportación²³. De lo anterior se deriva que el IVA es un tributo que puede aplicarse en el marco de la OMC, siempre que grave la importación en una forma equivalente a como se aplicaría respecto de productos internos y no grave la exportación (Castro Arango & Ibarra Pardo, 2018, pp. 458-459).

Igualmente, es importante aclarar que, salvo disposición en contrario, las operaciones de exportación en Colombia se encuentran exentas del impuesto sobre las ventas, así:

23 Artículo XVI GATT: “No serán consideradas como una subvención la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando este se destine al consumo interior, ni la remisión de estos derechos o impuestos en un importe que no exceda de los totales adeudados o abonados”.

En Colombia es posible para los exportadores acceder a la devolución de los IVA pagados en la producción de los bienes exportados. Constituye una excepción al principio de asociación entre IVA generado-IVA descontable, pues el exportador no genera IVA en la venta/exportación.

El exportador tiene derecho a solicitar devolución o compensación de los saldos a favor generados por impuestos que de otra manera serían descontables y que correspondan solamente al impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes y/o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes y/o servicios efectivamente exportados.

Para tal efecto, el responsable deberá discriminar en su contabilidad el impuesto sobre las ventas imputable directamente a los bienes y/o servicios exportados, frente al impuesto que no tiene vinculación directa con las operaciones exentas (Oundjian Barros & Barbosa Mariño, 2009, pp. 193-194).

En el caso de las sociedades de comercialización internacional, tal como ya revisamos, aplica dicha generalidad, es decir, las exportaciones que realicen se gravan a tarifa cero, por considerarse exentas; en cambio, para los proveedores que venden bienes corporales muebles o presten servicios intermedios de la producción a las sociedades de comercialización internacional, en razón de lo dispuesto, entre otras normas, en el artículo 70 del Decreto 1165 de 2019, opera una presunción de que realizan una exportación desde que la sociedad de comercialización internacional expide el certificado al proveedor, con lo cual se hacen acreedores de la exención y devolución del impuesto sobre las ventas dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario.

No obstante, dicha presunción no implica que materialmente se realice una exportación por parte de los proveedores, por cuanto en el sentido técnico de la palabra, no se da “la salida de un producto de un determinado país con destino a otro, atravesando las diferentes fronteras o mares que separan las naciones” (Castro Figueroa, 2008, p. 109), ni tampoco como lo define el artículo 1.º del Decreto 1165 de 2019: “la salida de mercancías del territorio aduanero nacional con destino a otro país” o “la salida de mercancías a una zona franca y a un depósito franco”, sino que opera una ficción jurídica que determina que los bienes vendidos o los servicios prestados en el país a las sociedades de comercialización internacional en Colombia, se entienden exportados desde dicho momento, sin necesidad que se dé el hecho conocido en el mundo aduanero como exportación²⁴, ni ninguno de los

24 Sobre este punto, Guadalupe Báscones (2019) indica: “Normalmente el término ‘exportación’ suele asociarse a la salida definitiva de mercancías del país. No obstante, en términos generales, dicha exportación podría estar asociada también a retiros temporales sea para su utilización, reparación o transformación. Este tipo de regímenes temporales, que se encuentran asociadas con operaciones de corte industrial/productivo (servicios de maquila, etc.) o de alquiler de bienes, han experimentado un desarrollo muy significativo en las últimas décadas, circunstancia que deriva en la necesidad de regularlos de manera específica, así como de establecer controles aduaneros particulares (aplicados tanto a la salida como al retorno al país [reimportación] de las mercancías)” (p. 650).

modos de exportación de servicios²⁵ que establece la normatividad de la Organización Mundial del Comercio (OMC).

En ese sentido, consideramos que la ficción jurídica, a través de la cual se establece el tratamiento de exportación a la venta de bienes corporales muebles o prestación de servicios intermedios de la producción a las sociedades de comercialización internacional por sus proveedores, podría estar extralimitando los supuestos para otorgar una exención a las exportaciones en el impuesto sobre las ventas, según la regulación de la Organización Mundial del Comercio, por lo cual, al realizar el análisis en el segundo apartado, haremos énfasis sobre este punto.

De otra parte, es importante anotar que, según algunas particularidades en la regulación del impuesto sobre las ventas en Colombia y en la estructuración de la exención dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, podrían generarse en ciertos eventos tratamientos tributarios disímiles para los proveedores de los sujetos que realicen la actividad económica de comercialización internacional en Colombia. Dichas peculiaridades son las siguientes: (1) en la regulación del impuesto sobre las ventas en Colombia se utiliza la categoría de bienes o servicios excluidos (supuestos de no sujeción²⁶) sobre bienes o servicios que, por regla general, deberían estar gravados o exentos, por lo que dicha categorización genera problemas en la neutralidad del tributo, ya que no permite a los responsables del mismo repercutir o solicitar la devolución de los impuestos pagados en etapas anteriores del ciclo económico, conllevando a que el mayor valor que genera el impuesto en el precio de los bienes o servicios se incluya como un gasto que incrementa el valor de los mismos; (2) la estructuración de la exención del impuesto sobre las ventas dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, conforme a un criterio subjetivo y no real²⁷, podría generar que los proveedores de sujetos que realicen la actividad económica

25 Al respecto, Castro Figueroa (2008), indica: “1. Suministro transfronterizo: es la modalidad bajo la cual un servicio es exportado a otro país sin la necesidad de movilizar personas. El caso más claro es el telemercado, los *call centers*, la interconexión eléctrica entre Colombia y Ecuador, etc.

2. Movimiento de personas: es la modalidad bajo la cual para prestar el servicio se tiene que desplazar el personal de manera temporal mientras cumple la función que va a desarrollar en el exterior. Ejemplo de ello es la consultoría o capacitación en el exterior.

3. Movimiento de consumidores: es la modalidad bajo la cual, para que el servicio sea prestado, la persona del exterior tiene que moverse al país local. El caso más concreto en este punto es cuando una persona del exterior viene a Colombia a que se le preste un servicio médico u odontológico.

4. Presencia comercial: en este caso, para poder prestar el servicio, la empresa debe establecer una sede o sucursal en un país extranjero. Tal cosa ocurre en el caso de las empresas del sector financiero y de seguros que, para poder operar en el exterior, deben establecer la presencia comercial a través de sedes o sucursales en el país donde van a prestar sus servicios” (pp. 124-125).

26 Al respecto, Marian Elizalde (2015) manifiesta: “la no sujeción se refiere a la no realización del hecho generador. La consecuencia jurídica de que un determinado hecho no esté sujeto al tributo es clara: de su realización no derivan las consecuencias jurídicas asociadas al hecho generador pues este nunca se realiza y, por lo tanto, no nace a la vida jurídica la relación jurídico-tributaria” (p. 335).

27 Al respecto Piza Rodríguez (2017) indica: “El elemento objetivo en el IVA es asunto capital, como quiera que se trata de un impuesto indirecto, en cuyo diseño se gravan todas las operaciones económicas sobre su materia

de comercialización internacional de bienes colombianos tenga tratamientos tributarios diferentes, dependiendo de si realizan la operación con personas jurídicas que cuenten o no, con la autorización como sociedad de comercialización internacional por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

El tratamiento de exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores que vendan bienes corporales muebles o presten servicios intermedios de la producción a las sociedades de comercialización internacional, se encuentra consagrado en los artículos 479 481.b del Estatuto Tributario de Colombia, así:

Artículo 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 [...]*.

Artículo 481. Bienes exentos con derecho a devolución bimestral. [...] 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 (bastardillas fuera del original).

En referencia a la venta de bienes corporales muebles a las sociedades de comercialización internacional, Plazas Vega (2015) manifiesta que:

De acuerdo con el literal b) del artículo 481 del Código tributario, precedentemente transcrito, las ventas de bienes a sociedades de comercialización internacional están exentas del IVA siempre y cuando los bienes en cuestión “hayan de ser efectivamente exportados” (p. 385).

El mismo autor, expresa que:

En consecuencia, parece claro que el proveedor que venda bienes para exportación a una sociedad de comercialización internacional queda cobijado por el régimen de tasa cero simplemente por el hecho de la venta, la entrega de los bienes y la expedición a su nombre del certificado correspondiente. Y si la sociedad compradora no realiza la exportación dentro del término mencionado, suya, y no del vendedor, será la responsabilidad que se derive del incumplimiento (p. 386).

imponible: bienes y servicios. Es decir, en el IVA tienen preponderancia los hechos gravados, y poco o casi nada las condiciones personales de los sujetos que realizan tales hechos” (p. 42).

Ahora, en relación con los servicios intermedios de la producción, entendidos como aquellas: “actividades intermedias de la producción”; es decir, labores o trabajos propios de la producción de un bien que no se realizan directamente por el fabricante, sino que “se encomiendan a terceros especializados en ellos”, su exención, tal como manifiesta Plazas Vega (2015), “obedece a la estrecha relación que hay entre los servicios intermedios de la producción y la producción misma de un bien corporal mueble” (p. 485).

En el caso de los servicios intermedios de la producción²⁸ prestados a las sociedades de comercialización internacional: “cabe destacar el hecho de que se considere ‘exportación’ la venta a una entidad establecida en el territorio nacional, solo explicable por la condición de que el bien sea efectivamente exportado” (Plazas Vega, 2015, p. 485).

Sobre estos mismos puntos, Pardo Carrero (2018) manifiesta:

de acuerdo con el artículo 479 del Estatuto Tributario, los bienes que se exporten son exentos. También se encuentran exentos del impuesto, los bienes corporales muebles que se exporten; y la venta en el país de bienes de exportación a sociedades de comercialización internacional siempre que hayan de ser efectivamente exportados. Y que para efectos del impuesto sobre las ventas, de acuerdo con el artículo 481, 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 (p. 539).

Igualmente, el Consejo de Estado, mediante sentencia de Radicación 76001-23-24-000-1999-0998-01(13859)²⁹, expresó en relación con el tratamiento tributario de las sociedades de comercialización internacional en el impuesto sobre las ventas lo siguiente:

No procede, a juicio de la Sala, considerar como lo hace la DIAN, de que en tratándose de las comercializadoras internacionales, solo los que le venden a ellas bienes corporales muebles, con el compromiso de ser exportados, tiene derecho a la devolución porque así lo previó el legislador; pues al lado de esta disposición, el legislador también

28 Tal como lo manifiesta Ortiz Dicelis (2017): “hay bienes que dependen en su proceso productivo de las obligaciones de hacer (servicios) para que puedan producirse y tenerse en condiciones de utilización o terminación. Motivo por el cual, el proceso económico y el impuesto sobre las ventas debe responder a esta natural relación de ‘servicio-bien’, y la regla general el denominado servicio intermedio de la producción (Estatuto Tributario, parágrafo art. 476), importante elemento que se contempló por el legislador desde la concepción misma del impuesto al gravar bienes, relación económica que trasciende a la aplicación práctica dada la incidencia económica del impuesto en cadena” (pp. 22-23).

29 Dicho criterio fue reiterado en la sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación número 76001-23-31-000-1999-01562-01(14403), C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

previó que los bienes corporales muebles que se exporten tienen la calidad de exentos y señaló para el exportador el derecho a la devolución de los impuestos descontables que contabilice, sin que en este aspecto haya excluido de tales responsables a las comercializadoras internacionales.

A su vez, la misma corporación, en sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo, radicación número: 25000-23-37-000-2014-00081-01(23703)³⁰, en relación con la exención del impuesto a las ventas establecida en el artículo 481.b del Estatuto Tributario, indicó:

Conforme el marco jurídico anterior, para ser beneficiario de la exención del impuesto a las ventas establecida en el artículo 481 literal b) del Estatuto Tributario, el vendedor debe probar: (i) la venta en Colombia de bienes corporales muebles; (ii) que la venta se haga a una sociedad de comercialización internacional, y (iii) la exportación efectiva de las mercancías enajenadas.

Ahora bien, en relación con la presunción de exportaciones establecida para los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, a efectos de acceder a la exención del impuesto sobre las ventas, el Consejo de Estado, en radicación 08001-23-31-000-2014-00057-01(21762)³¹, manifestó:

el Decreto 1740 de 1994³² — artículo 2.º —, que reguló este tipo de sociedades, dispuso que se presume la exportación cuando la CI recibe la mercancía y expide el “certificado al proveedor”. Presunción que es de carácter de legal y, por tanto, admite prueba en contrario³³.

Todo lo anterior, llevó a que en el decreto se estableciera que para los efectos previstos en el artículo 481 del Estatuto Tributario, *el certificado al proveedor es el documento suficiente para demostrar la exención del impuesto sobre las ventas*³⁴.

2.3.2. Es así como debe entenderse, entonces, que para demostrar el derecho a la exención de IVA prevista en el literal b) del artículo 481 del Estatuto Tributario, el vendedor debe aportar el *certificado al proveedor* que le hubiere expedido la respectiva CI.

30 Dicho criterio fue reiterado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en los expedientes: 24029, 24342 y 23780, C. P. Milton Chaves García

31 Dicho criterio fue reiterado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, en los expedientes: 24029, 24342 y 23780, C. P. Milton Chaves García, y radicación número: 73001-23-33-000-2013-00453-02(22105), C. P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, entre otras.

32 Actualmente el artículo 70 del Decreto 1165 de 2019.

33 La presunción es un indicio determinado por la ley que puede ser legal o de derecho, conforme se infiere del artículo 66 del Código Civil. La presunción legal admite la prueba en contrario, la presunción de derecho, no.

34 Parágrafo 1.º del artículo 2.º del Decreto 1740 de 1994.

Documento que como se explicó, da cuenta de la venta y exportación de los productos colombianos, así como de la intervención de la CI en la operación; condiciones exigidas en la ley para la procedencia del beneficio tributario (bastardillas fuera de original).

De igual forma, cabe anotar, que la exención en el impuesto sobre las ventas, dispuesta en el artículo 481.b del Estatuto Tributario, únicamente procede sobre bienes fabricados en Colombia, tal como lo indicó el Consejo de Estado en radicación 76001-23-33-000-2015-00280-01(22897)³⁵, así:

En consecuencia y sin perjuicio de que, por regla general, el IVA se cause en sede del consumidor (lo que explica que las exportaciones suelen estar exentas del tributo), encuentra la Sala que la desgravación debatida (*i.e.* aquella contemplada en la letra *b* del artículo 481 del ET) es aplicable exclusivamente a mercancías fabricadas en Colombia, pues de otra forma no quedaría satisfecha la finalidad orientadora del especial régimen jurídico que disciplina las operaciones de comercio exterior logradas con la intermediación de las SCI. Por esas razones y dado que las partes coinciden en que los productos enajenados en el territorio nacional a una SCI por la demandante no fueron fabricados en el territorio nacional, se impone concluir que el caso no reúne las condiciones contempladas en la ley para conceder el beneficio pretendido.

Con fundamento en lo anterior, podemos concluir que el tratamiento tributario de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en el impuesto sobre las ventas en Colombia, establecido en los artículos 479 y 481.b del Estatuto Tributario, se supedita a que el vendedor deba probar: (1) la venta en Colombia de bienes corporales muebles o la prestación de servicios intermedios de la producción; (2) que la venta del bien corporal mueble o prestación del servicio intermedio de la producción se realice o preste a una sociedad de comercialización internacional; (3) que se dé la exportación efectiva de las mercancías enajenadas o sobre los cuales se prestó el servicio intermedio de la producción; (4) que la normatividad actual establece una presunción de exportación a la venta de bienes corporales muebles o prestación de servicios intermedios de la producción que realicen los proveedores a las sociedades de comercialización internacional, la cual se deriva de la emisión del certificado al proveedor por parte de la sociedad de comercialización internacional; y (5) que la aludida exención, únicamente procede sobre bienes fabricados en Colombia.

Finalmente, es importante aclarar que, a efectos del presente artículo, la exención del impuesto sobre las ventas, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, constituye, en nuestro criterio y de acuerdo con el análisis realizado en este apartado y los

35 Dicho criterio fue reiterado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación número: 76001-23-33-000-2015-00572-01(23058), C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

pronunciamientos doctrinales y judiciales sobre dichos conceptos, un beneficio tributario³⁶ y no una aminoración estructural³⁷, toda vez, que: (1) la medida tiene como propósito la consecución de fines extrafiscales, ya que, a través de la misma, se busca incentivar la actividad económica de comercialización internacional o exportación de bienes corporales muebles colombianos; (2) crea una situación de privilegio en consideración a los demás contribuyentes del impuesto sobre las ventas, al establecer un tratamiento diferenciado para las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores; y (3) es de aplicación taxativa, limitada, personal e intransferible, dado que solo aplica a operaciones de venta de bienes corporales muebles o a la prestación de servicios intermedios de la producción de los proveedores a las sociedades de comercialización internacional en Colombia.

II. Análisis de la exención del impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, a la luz del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio

A. Generalidades del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio

En el primer apartado, se determinó y explicó el tratamiento de exención en el impuesto sobre las ventas de los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia. En el presente aparte se analizará si dicho tratamiento tributario constituye o no una subvención, a la luz del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio.

En razón de lo anterior, debemos indicar que Colombia es miembro de la Organización Mundial del Comercio y que mediante la Ley 170 de 1994^[38] incorporó a la normatividad

36 Al respecto, la Corte Constitucional, en sentencia C-989 del 12 de 2004, indicó: “para que una determinada disposición se pueda considerar como un beneficio tributario, debe tener esencialmente el propósito de colocar al sujeto o actividad destinataria de la misma, en una situación preferencial o de privilegio, con fines esencialmente extrafiscales”.

37 Al respecto, la Corte Constitucional, en Sentencia C-540 de 2005, indicó: “Las minoraciones estructurales, a pesar de suponer un tratamiento diferente de los sujetos gravados, se caracterizan porque no tienen como propósito principal incentivar o crear preferencias sino coadyuvar a la definición y delimitación del tributo y a la aplicación práctica de los principios de tributación. Su finalidad no es incentivar, estimular o preferir determinados sujetos o actividades sino simplemente ‘no perjudicar’, es decir, realizar los principios de justicia, equidad, progresividad y capacidad económica. Por eso operan al interior del tributo y contribuyen a la exacta definición y cuantificación del supuesto de hecho, de la base gravable y del monto de la tarifa tributaria, por lo tanto, afectan a la riqueza o al sujeto gravado con base en consideraciones que obedecen fundamentalmente a su aptitud para contribuir a sufragar los gastos públicos [María Silvia Velarde Aramayo; Beneficios y minoraciones en Derecho Tributario, Madrid, Marcial Pons, 1997, p. 67]”.

38 Sobre este punto, Cortes Pastrana (2013) indica que: “mediante la Ley 170 del 15 de diciembre de 1994, el Congreso de Colombia aprobó el acuerdo por el que se establece la Organización mundial del Comercio y los acuerdos multilaterales anexos (en donde se incluye el Acuerdo SMC). Posteriormente, después de cumplirse

interna el Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio³⁹, suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, así como sus acuerdos multilaterales anexos y el acuerdo plurilateral anexo sobre la carne de bovino; por lo tanto, se encuentra obligada a cumplir con dicha normatividad⁴⁰.

En ese sentido, si bien es cierto que en el artículo XVI del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994⁴¹ y sus notas y disposiciones suplementarias al artículo XVI del Anexo 1A, contenido en los Acuerdos Multilaterales del Anexo 1A del Acuerdo por el cual se establece la Organización Mundial de Comercio, se consagran

los trámites constitucionales respectivos, el Gobierno nacional depositó los instrumentos de ratificación el 31 de marzo de 1995. De este modo, el Acuerdo de la OMC que entró en vigencia el primero de enero de 1995, comenzó a otorgarle derechos y obligaciones a Colombia el 30 de abril de 1995 (30 días después de la ratificación). Por lo tanto, a partir de esta fecha, Colombia se encuentra obligada a las disposiciones consagradas en el Acuerdo SMC” (p. 5).

39 Sobre este punto, expresa Polanco (2016): “El Acuerdo sobre la OMC, firmado el 15 de abril de 1994 y vigente desde el 1.º de enero de 1995, es el tratado más ambicioso y extensivo en materia de regulación del comercio internacional jamás concluido. Si bien consta de breves 16 artículos, en sus extensos anexos se incluyen diversos acuerdos y entendimientos complementarios de su texto.

El Anexo 1 está dividido en tres sub-anexos: el Anexo 1A, sobre Acuerdos Multilaterales sobre el Comercio de Mercancías; el Anexo 1B, que contiene el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios y Anexos (AGCS), y el Anexo 1C, sobre los Aspectos de los Derechos de Propiedad Intelectual relacionados con el Comercio (ADPIC).

Dentro de los denominados Acuerdos Multilaterales del Anexo 1A se incluyen: el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1994), el Acuerdo sobre la Agricultura (AG), el Acuerdo sobre la Aplicación de Medidas Sanitarias y Fitosanitarias (MSF), el Acuerdo sobre Obstáculos Técnicos al Comercio (OTC), el Acuerdo sobre las Medidas en materia de Inversiones relacionadas con el Comercio (MIC), el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VI del GATT 1994 o Acuerdo Antidumping (AD), el Acuerdo relativo a la Aplicación del artículo VII del GATT 1994 o Valoración en Aduana, el Acuerdo sobre Inspección Previa a la Expedición, el Acuerdo sobre Normas de Origen, el Acuerdo sobre Procedimientos para el Trámite de Licencias de Importación, el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (SMC) y el Acuerdo sobre Salvaguardias (SG). Asimismo, las listas de concesiones arancelarias del GATT 1994 y las Listas de compromisos específicos del AGCS, forman parte integrante de esos respectivos acuerdos.

Por su parte, el Anexo 2 contiene el Entendimiento relativo a las normas y procedimientos por los que se rige la solución de diferencias (ESD) y el Anexo 3, el Mecanismo de Examen de las Políticas Comerciales (MEPC). El Anexo 4 se refiere a los Acuerdos Comerciales Plurilaterales, encontrándose actualmente vigentes el Acuerdo sobre Contratación Pública y el Acuerdo sobre el Comercio de Aeronaves Civiles” (pp. 94-95).

40 Tal como lo manifiesta Pardo Carrero (2016): “este marco o conjunto de normas jurídicas obligatorias, vincula a todos los miembros de la OMC desde el momento en que cada uno de ellos cumpliendo con sus propios mecanismos jurídicos internos, se adhiere y es aceptado como miembro. [...] En suma, la mencionada adhesión a la OMC supone la vinculación con el Acuerdo OMC como tal, con los acuerdos comerciales multilaterales anexos al mismo; y con aquellos acuerdos plurilaterales que un miembro de la OMC específicamente suscribe. En otros términos, y salvo lo que se refiere a los acuerdos plurilaterales, no le es dado a ninguno de los miembros de la OMC escoger que parte del Acuerdo OMC aceptan o que parte de los acuerdos multilaterales lo obligan, puesto que el Acuerdo de Marrakech y los Acuerdos Comerciales Multilaterales Anexos, se deben considerar como un todo y son vinculantes u obligan” (pp. 283-284).

41 De acuerdo con Unger (2016): “GATT es el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT 1947 o GATT de 1994). Este acuerdo forma parte del Acuerdo de Marrakech, por el que se establece la Organización Mundial del Comercio (OMC) por ser su Anexo 1A y es el acuerdo principal vigente sobre el comercio de mercancías” (p. 192).

disposiciones en relación a las subvenciones⁴², es importante anotar, que “el tratamiento a las subvenciones por parte del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1947 (GATT) se caracterizó por ser controversial, insuficiente y ausente de claridad” (Cortés Pastrana, 2013, p. 6), conllevando,

a que las disputas relativas a las subvenciones que se daban entre las Partes Contratantes del GATT fueran de difícil tratamiento hasta el surgimiento del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Acuerdo SMC) bajo la Organización Mundial del Comercio (OMC) que ahora se encarga de regular específicamente las subvenciones y las medidas compensatorias (Cortés Pastrana, 2013, p. 7).

Es por ello que en el presente artículo nos ceñiremos a lo dispuesto en el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, el cual “es uno de los acuerdos incluidos en el Anexo 1A del Acuerdo por el que se establece la Organización Mundial del Comercio” (Luengo Hernández, 2006, p. 127), que “complementa notoriamente la regulación escasa e inexacta de los artículos VI y XVI del GATT que regulaban las subvenciones y medidas compensatorias” y “constituye un significativo progreso en la regulación de este tema que se caracterizaba por su insuficiencia y ausencia de claridad” (Cortés Pastrana, 2013, p. 14).

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio tiene como objetivos o finalidades principales “eliminar cualquier intervención del Estado que se dé a través de la concesión de subvenciones en materia de exportaciones, buscando de esa forma minimizar e incluso eliminar las distorsiones en los mercados internacionales” (Barbosa Mariño & Bernal Corredor, 2007, p. 159). A su vez, busca “establecer ciertas reglas para la adopción de incentivos a las exportaciones con la finalidad de propiciar una competencia sana, sin distorsiones ni decisiones discrecionales” (Espinosa Piñeros & Villegas Calderón, 2000, p. 141).

Es importante anotar que “el ASMC es un acuerdo sobre bienes y no sobre servicios sobre subsidios agrícolas, lo que significa que únicamente las subvenciones sobre bienes se rigen por el ASMC” (Barbosa Mariño & Bernal Corredor, 2007, p. 160), por lo cual “las subvenciones otorgadas con respecto a servicios son materia de regulación en el Acuerdo General sobre Comercio y Servicios” (Luengo Hernández, 2006, p. 127).

42 De acuerdo con Torres (2016): “Estas disciplinas se enfocaban en aquellas subvenciones que tuviesen como efecto aumentar las exportaciones del producto o reducir sus importaciones, obligando a su notificación y en caso de que se determinase que estas causan un perjuicio grave a otra parte contratante, ‘invitaba’ a examinar su reducción. El mismo artículo también establece una prohibición a “subvenciones a la exportación” de cualquier producto no-primario que resultasen en un precio a la exportación menor al precio del producto vendido en el mercado interno. En cuanto a los subsidios a la exportación de productos primarios, estos estaban cubiertos solo por una obligación de mejores esfuerzos por evitarlos y a no aplicarlos de manera que resultaran en un incremento de la participación del comercio mundial que fuese más que equitativa. Uno de los mayores problemas con las normas del artículo XVI GATT era que en las mismas no se definía lo que se considera una subvención ni tampoco cuando exista un perjuicio grave” (p. 465).

El Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio se encuentra dividido en 11 partes y contiene siete anexos, así:

La parte I del ASMC comienza definiendo el objeto del Acuerdo, i. e., la definición de “subvención”.

[...] las partes II, III y IV del ASMC establecen tres categorías de subvenciones —prohibidas, recurribles y no recurribles— al igual que procedimientos detallados para cada categoría en el marco del sistema de solución de diferencias de la OMC.

[...] La parte V del ASMC contiene los requisitos sustantivos y formales para el establecimiento de derechos compensatorios por parte de los miembros de la OMC. La parte VI crea una serie de instituciones para la operatividad del Acuerdo, en concreto el Comité sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias (Comité SMC) y el Grupo de Expertos Permanente (GEP) para emitir dictámenes sobre la existencia de subvenciones requeridas [...]. La parte VII establece la obligación para los Miembros de la OMC de notificar todas sus subvenciones al Comité SMC al igual que informar sobre los derechos compensatorios establecidos.

La parte VIII modifica ciertas obligaciones con respecto al otorgamiento de subvenciones por parte de países en desarrollo Miembros de la OMC. [...] La parte IX contiene disposiciones transitorias para las subvenciones en vigor en el momento en que el ASMC entro en vigor (1.º de enero de 1995) y para los países en transición a economías de mercado. [...] la parte X establece la aplicabilidad del sistema de solución de diferencias de la OMC a las controversias derivadas del ASMC.

Además, el ASMC contiene los siguientes anexos: Anexo I, Lista Ilustrativa de subvenciones a la exportación; Anexo II, Directrices sobre los insumos consumidos en el proceso de producción; Anexo III, Directrices para determinar si los sistemas de devolución constituyen subvenciones a la exportación en casos de sustitución; Anexo IV, Calculo total de subvención *ad valorem* [párrafo 1.a del art. 6]; Anexo V, Procedimientos para la obtención de información relativa al perjuicio grave; Anexo VI, Procedimiento que debe seguirse en las investigaciones *in situ* realizadas conforme al párrafo 6 del art. 12; Anexo VII, Países en desarrollo Miembros a los que se refiriere el párrafo 2.a) del art. 27. (Luengo Hernández, 2006, pp. 128-130).

Es así como el Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio “sigue un desarrollo bastante claro y lógico” (Luengo Hernández, 2006, p. 130), y en el artículo 1.º se define *subvención* así:

Definición de subvención. A los efectos del presente Acuerdo, se considerará que existe subvención:

a.1. Cuando haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un Miembro (denominados en el presente Acuerdo “gobierno”), es decir:

I. Cuando la práctica de un gobierno implique una transferencia directa de fondos (por ejemplo, donaciones, préstamos y aportaciones de capital) o posibles transferencias directas de fondos o de pasivos (por ejemplo, garantías de préstamos).

II. Cuando se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales);

III. Cuando un gobierno proporcione bienes o servicios —que no sean de infraestructura general [...] o compre bienes.

IV. Cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación, o encomiende a una entidad privada una o varias de las funciones descritas en los incisos i) a iii) *supra* que normalmente incumbirían al gobierno, o le ordene que las lleve a cabo, y la práctica no difiera, en ningún sentido real, de las prácticas normalmente seguidas por los gobiernos; o

a.2. Cuando haya alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios en el sentido del artículo XVI del GATT de 1994; y

b. Con ello se otorgue un beneficio.

1.2. Una subvención, tal como se define en el párrafo 1, solo estará sujeta a las disposiciones de la Parte II o a las disposiciones de las Partes III o V cuando sea específica con arreglo a las disposiciones del artículo 2 (bastardillas fuera del original).

De la definición transcrita nos centramos en definir el concepto de *subvención*, incluyendo sus tres elementos básicos: (1) una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un miembro; (2) que otorgue un beneficio; y (3) que sea específica. A su vez, haremos alusión a las clases de subvenciones.

Pues bien, se ha entendido como *subsidio* o *subvención* “las ayudas económicas o financieras, directas o indirectas, que el Estado o, en general, el denominado sector público, otorga a las empresas o a las actividades privadas nacionales”. Estas, “tienen por objeto tanto la producción como a la exportación” (Basaldúa, 2007, p. 305-306):

Las primeras pueden consistir en sumas de dinero otorgadas por el sector público a los productores, tomando en consideración diversas realizaciones o resultados que se quieran alentar.

Las subvenciones a la exportación consisten en ayudas del sector público destinadas a alentar las exportaciones de las mercaderías producidas por las empresas situadas en el país de que se trate (Basaldúa, 2007, p. 307).

Del concepto referenciado en el artículo 1.º del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatoria de la Organización Mundial del Comercio se extraen cuatro supuestos en los cuales habría una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un miembro que configurarían una subvención, los cuales son: (1) cuando la práctica de gobierno implique transferencia directa de fondos, o posibles transferencias directas de fondos o pasivos; (2) cuando se condonen o no se recauden ingresos

públicos; (3) cuando un gobierno proporcione bienes o servicios que no sean de infraestructura general; y (4) cuando un gobierno realice pagos a un mecanismo de financiación.

En el presente artículo haremos énfasis únicamente en el segundo postulado de contribución financiera, es decir, cuando “se condonen o no se recauden ingresos públicos que en otro caso se percibirían (por ejemplo, incentivos tales como bonificaciones fiscales)” el cual, según Barral, Michels y Perrone (2007, p. 20), abarca los beneficios de naturaleza tributaria.

En ese sentido, inicialmente debemos definir qué se entiende por contribución financiera, para lo cual partimos de “la siguiente premisa: no todas las contribuciones financieras por parte de un gobierno constituyen subvenciones”, por cuanto, “es posible que un gobierno realice una contribución financiera que no conferirá ningún beneficio. De igual forma, es posible que un gobierno proporcione beneficios por medios distintos a una contribución financiera” (Cortés Pastrana, 2013, p. 22). Sobre este tema, Barón Ruiz (2016) indica:

de acuerdo con la jurisprudencia, no es suficiente que exista una contribución financiera únicamente para que exista un subsidio. Es necesario también la existencia de un beneficio (Brasil-aeronaves). Este concepto fue ratificado por varias decisiones más, en donde se establece claramente que estos dos conceptos se refieren a dos elementos legales completamente diferentes que combinados determinan la existencia de un subsidio (Estados Unidos-limitaciones de las exportaciones). Precisamente al tratarse de elementos legales diferentes, no toda medida del gobierno que genere beneficios se puede considerar subsidio, de lo contrario no habría necesidad del artículo 1.º pues cualquier acción del gobierno que genere beneficios sería subsidio (Estados Unidos-limitaciones de las exportaciones). El subsidio entonces se compone por la contribución financiera, realizada de cualquiera de las formas mencionadas, pero que signifique una ventaja para la empresa o persona que la reciba (p. 21).

Ahora bien, referente al concepto de contribución financiera, cuando se realice la condonación o no recaudación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían dispuesto en el numeral 1.1.a.1.ii del artículo 1.º del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, Cortes Pastrana (2013) manifiesta:

La segunda categoría de contribución financiera enunciada en el artículo 1.1.a.1 consiste en condonaciones o la no recaudación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían. En primer lugar y de acuerdo con el análisis realizado en el informe del Órgano de Apelación en Estados Unidos - Trato fiscal aplicado a las empresas de ventas en el extranjero, la condonación de los ingresos que en otro caso se percibirían significa que el gobierno ha renunciado a la facultad de percibir mayores ingresos de los que habría recaudado en una situación distinta, es decir, “en otro caso”. Sin embargo, de acuerdo al Órgano de Apelación [OMC, 2002]:

Esto no puede ser una facultad en abstracto porque los gobiernos pueden en teoría gravar todos los ingresos. Por lo tanto, debe haber algún punto de referencia normativo, definido, que permita hacer una comparación entre los ingresos realmente percibidos y los ingresos que “en otro caso” se habrían percibido. [...] coincidimos con el Grupo Especial en que el término “en otro caso se percibirían” implica cierto tipo de comparación entre los ingresos que se perciben en virtud de la medida impugnada y los ingresos que se percibirían en alguna otra situación. También coincidimos con el Grupo Especial en que la base de la comparación deben ser las normas fiscales aplicadas por el Miembro en cuestión [...]. Por lo tanto, los ingresos que “en otro caso se percibirían” dependen de las normas fiscales que cada Miembro haya establecido libremente.

Respecto de lo anterior hay varias aclaraciones por hacer. Primero, la contribución financiera no se produce simple y llanamente por que un gobierno deje de percibir ingresos que podía haber recaudado, pues no siempre los ingresos no recaudados se hubieran podido percibir en otro caso. En otras palabras, “el mero hecho de que desde una perspectiva fiscal los ingresos públicos no ‘se percibirían’ no determina si esos ingresos se percibirían o no ‘en otro caso’ en el sentido del párrafo 1.a.1.ii del artículo 1.º del Acuerdo SMC” [OMC, 2002].

Segundo, el elemento “que en otro caso se percibirían” significa que para el análisis de una medida se requiere una comparación con otra medida similar o como lo llama el mismo Órgano de Apelación, con un punto de referencia normativo definido. Lo anterior con el fin de determinar si la medida impugnada conlleva efectivamente la condonación de ingresos que en otra situación se percibirían (pp. 24-25).

Igualmente, en el artículo 1.º del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio se hace alusión al término “Gobierno o cualquier organismo público”, el cual se debe entender “como aquellos que ostentan, ejercitan o están investidos de autoridad gubernamental (Estados Unidos-derechos anti-dumping y compensatorios (China)” (Barón Ruiz, 2016, p. 24).

El segundo concepto de la definición de subvención es el referente al beneficio, el cual es “esencial y necesario para que haya lugar a una subvención a la luz de las disposiciones de la OMC” (Cortés Pastrana, 2013, p. 32), y se debe entender, de acuerdo con el sentido corriente de esta palabra, es decir, según el diccionario, en el cual se define,

beneficio es bien, provecho, utilidad, ganancia. Por lo tanto, el sentido corriente de esta palabra supone algún tipo de ventaja y para determinar si una contribución financiera en el sentido del artículo 1.1.a.1 del Acuerdo SMC confiere un beneficio o una ventaja, es necesario verificar si el receptor de la contribución financiera se encuentra en una posición más ventajosa de que la habría tenido de no ser por ella [OMC, 2 de agosto de 1999]. [...] Así las cosas, como se mencionó anteriormente, la palabra “beneficio” implica algún tipo de comparación y es el mercado el que proporciona las herramientas para determinar si se ha otorgado un beneficio, pues [...] los posibles efectos de distorsión

del comercio de una contribución financiera pueden identificarse determinando si el receptor ha recibido una contribución financiera en condiciones más favorables que las que hubiera podido obtener en el mercado [OMC, 12 de marzo de 2012]. (Cortés Pastrana, 2013, pp. 32-34).

El tercer elemento para que una medida se considere como una subvención es que debe ser específica, es decir, es necesario que la misma se encuentre enmarcada en el artículo 2.º del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, ya sea, porque esta “dirigida hacia una rama específica de la producción, un grupo de empresas, o únicamente a una empresa” (Barbosa Mariño & Bernal Corredor, 2007, p. 168), o porque se considere como una subvención prohibida, tal como lo dispone el artículo 2.3 del Acuerdo, así: “Artículo 2. Especificidad. [...] 2.3. *Toda subvención comprendida en las disposiciones del artículo 3 se considerará específica*” (bastardillas fuera del original).

Sobre este punto, es importante traer a colación el caso Indonesia sobre determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil (OMC, 2 de julio de 1998, pp. 223-225), en el cual se menciona la especificidad de las subvenciones, así:

En este caso las medidas objeto de estudio consistían en exenciones del pago de derechos de importación y del impuesto sobre la venta de artículos de lujo de que se benefician los automóviles CBU Timor importados de Corea por PT TPN; las exenciones de los derechos de importación sobre las piezas y componentes utilizados o que han de utilizarse en el montaje del automóvil Timor en Indonesia; y las exenciones del impuesto sobre la venta de artículos de lujo de que se benefician los automóviles Timor montados en Indonesia.

Las anteriores exenciones fueron consideradas subvenciones en la medida en que constituían una condonación de ingresos públicos en el sentido del artículo 1.1.a.ii del Acuerdo SMC. De igual forma, se consideró que estas medidas otorgaban a PT TPN un beneficio. Ahora, al haber determinado que las subvenciones se encontraban supe-ditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados (artículo 3.1.b), estas medidas se consideraron específicas en virtud del artículo 2.3 del Acuerdo, pues como ya se mencionó según este, toda subvención comprendida en el artículo 3.º se considera específica (Cortés Pastrana, 2013, pp. 38-39).

A su vez, es necesario, tener en cuenta, que,

La consecuencia de que una subvención sea específica es que está sujeta a las disciplinas previstas en el Acuerdo y pueden ser cuestionadas bajo el mecanismo de solución de diferencias o pueden ser contrarrestadas por el Miembro que sufra daño a su industria nacional a causa de las mismas. Asimismo, el acuerdo prescribe que toda subvención específica debe ser notificada al Comité SMC de la OMC (Torres, 2016, p. 474).

Ahora bien, referente a la clasificación de las subvenciones, es necesario indicar, que el Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio clasifica las subvenciones en prohibidas, recurribles y no recurribles; y para su comprensión:

se puede utilizar la metáfora del semáforo [...] las prohibidas o “luz roja” (artículos 3.º y 4.º SMC), las recurribles o “luz amarilla” (artículos 5.º, 6.º y 7.º SMC) y las no recurribles o “luz verde” (artículos 8.º y 9.º SMC) (Torres, 2016, p. 475).

Las subvenciones prohibidas son aquellas “subvenciones específicas *de iure* o *de facto* supeditados a los resultados de exportación y aquellas supeditadas *de iure* o *de facto* al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados” (Forero Medina, 2017, p. 753). Las subvenciones recurribles son aquellas: “subvenciones específicas, no prohibidas, toda vez que no favorecen a las exportaciones ni sustituyen las importaciones. Sin embargo, puede configurar una subvención justificable, siempre y cuando genere efectos desfavorables para los Intereses de otros países” (Forero Medina, 2017, p. 753).

Por su parte, las subvenciones no recurribles son aquellas que “tienen efectos adversos mínimos sobre el comercio internacional o efectos adversos que son compensados por otros efectos favorables que justificaban su utilización” (Torres, 2016, p. 483). Es importante anotar “que en virtud del artículo 3.1 SMC, los artículos que contemplaban las subvenciones no recurribles expiraron a finales del año 1999” (Torres, 2016, p. 475).

Referente a las subvenciones prohibidas, en las cuales hacemos énfasis, Pardo Carrero (2009) indica:

En lo que atañe a la clasificación más común de las subvenciones, es decir, las subvenciones a la exportación y las subvenciones nacionales o internas, frente a las primeras se puede afirmar que las mismas son prohibidas, pues se consideran las más perjudiciales en el comercio internacional. El problema que estas ocasionan no consiste, dentro de este entorno, en las deficiencias y distorsiones que se producen en el país que subvenciona, sino en las que se provocan en la economía de los otros países a los cuales llega importado el producto subvencionado, en donde la subvención a la exportación puede causar la sustitución de productos nacionales por productos subvencionados en origen y evitar al país que sufre la subvención su posibilidad de exportación.

En cuanto a las subvenciones nacionales (“*domestic subsidies*”), es decir, las que se otorgan para beneficiar la producción de ciertos productos con independencia de si son o no exportados, se hace, dentro de este ámbito, más compleja su determinación, en la medida en que las mismas juegan con una política estatal de desarrollo (pp. 96-97).

Las subvenciones prohibidas, se encuentran definidas por el artículo 3.º del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, así:

Artículo 3.º. Prohibición

3.1. A reserva de lo dispuesto en el Acuerdo sobre la Agricultura, las siguientes subvenciones, en el sentido del artículo 1v, se considerarán prohibidas:

a. *Las subvenciones supeditadas de jure o de facto*⁴³ a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I⁴⁴.

b. *Las subvenciones supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre otras varias condiciones.*

3.2. Ningún Miembro concederá ni mantendrá las subvenciones a que se refiere el párrafo 1.º (bastardillas fuera del original).

Las subvenciones prohibidas supeditadas al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, como condición única o entre varias condiciones, son aquellas “que van destinadas a reducir las importaciones de productos de otros países favoreciendo a la producción nacional” (Luengo Hernández, 2006, p. 192), y se caracterizan por estar supeditadas “al empleo de productos nacionales frente a los importados cuando esté condicionada o su existencia dependa del uso de productos nacionales que realice el receptor” (p. 195).

Por su parte, se entiende como subvención prohibida supeditadas *de jure o de facto*⁴⁵ a los resultados de exportación, como condición única o entre otras varias condiciones, con inclusión de las citadas a título de ejemplo en el anexo I: “cuando esté condicionada o su existencia dependa de las exportaciones que realice su receptor. La supeditación puede contenerse en una ley (*de jure*) o puede derivarse de su aplicación o de su otorgamiento en la práctica (*de facto*)” (Luengo Hernández, 2006, p. 195).

A su vez, a efectos de determinar si una medida puede ser considerada como subvención prohibida, supeditada *de jure o de facto* a los resultados de la exportación, deberá tenerse en cuenta el anexo I del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, en el cual se establece la lista ilustrativa de subvenciones a la exportación, la cual incluyen un conjunto de hipótesis que deben

43 “(4). Esta norma se cumple cuando los hechos demuestran que la concesión de una subvención, aun sin haberse supeditado *de jure* a los resultados de exportación, está de hecho vinculada a las exportaciones o los ingresos de exportación reales o previstos. El mero hecho de que una subvención sea otorgada a empresas que exporten no será razón suficiente para considerarla subvención a la exportación en el sentido de esta disposición”.

44 “(5). Las medidas mencionadas en el Anexo I como medidas que no constituyen subvenciones a la exportación no estarán prohibidas en virtud de ésta ni de ninguna otra disposición del presente Acuerdo”.

45 Sobre este punto, Cortes Pastrana (2013) indica: “Una subvención es específica *de jure* cuando la autoridad que concede la subvención o la legislación en virtud de la cual actúa la autoridad, limita explícitamente el acceso a la subvención a determinadas empresa, mientras que una subvención es específica *de facto* cuando la práctica o los hechos así lo demuestre, caso en cual habrá que considerar otros factores como los que se enuncian en el inciso c.” (p. 38).

interpretarse como una lista ilustrativa, mas no taxativa⁴⁶, y la cual servirá como referente para el análisis en el siguiente apartado.

B. Exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, a la luz del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio

De acuerdo con lo anterior, en el presente acápite efectuaremos el análisis a la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a la luz del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, centrándonos en los tres elementos básicos que configuran una subvención según los artículos 1.º, 2.º y 3.º del referido Acuerdo, es decir: (1) que haya una contribución financiera de un gobierno o de cualquier organismo público en el territorio de un miembro; (2) que otorgue un beneficio; y (3) que sea específica, remitiéndonos, en este último punto,

en primer lugar, al artículo 1.º para determinar que la medida objeto de estudio cumpla con sus elementos básicos para considerarse subvención y consiguientemente al artículo 3.º del Acuerdo SMC para verificar si se está dentro de uno de los dos supuestos de las subvenciones prohibidas. Así, no es necesario hacer un análisis más profundo del artículo 2.º, en la medida en que este establece automáticamente que todas las subvenciones establecidas en el artículo 3.º del Acuerdo son específicas de conformidad con el artículo 2.º (Cortés Pastrana, 2013, p. 39).

1. Contribución financiera por un gobierno o cualquier organismo público: condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían

De acuerdo con el análisis realizado, la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia cubre dos tipos de operaciones: la venta de bienes corporales muebles y la prestación de servicios intermedios de la producción a las sociedades de comercialización internacional. Se resalta que dichos tratamientos se supeditan a que el bien que se venda o sobre el cual se preste el

46 Sobre este punto Indica, Luengo Hernández (2006): “La finalidad general de la lista fue concretar los supuestos que se consideraban como subvenciones en contra del sistema GATT. A su vez, la interpretación de la lista permitió encontrar excepciones para cierto tipo de medidas que no serían consideradas como subvenciones a la exportación” (p. 99). A su vez, el mismo autor indica: “la Lista Ilustrativa de Subvenciones a la Exportación contiene ejemplos de situaciones que constituyen subvenciones a la exportación. Además, también incluye excepciones explícitas a esta categoría, la cual no implica que dichas situaciones pueden constituir subvenciones recurribles. La interpretación a sensu contrario de los ejemplos contenidos en la Lista no parece que sea posible, dada la interpretación restrictiva de la Lista. De otra manera, se correría el riesgo de eximir nuevas subvenciones de manera contraria a lo querido por los Miembros” (p. 191).

servicio sea efectivamente exportado, además, que el impuesto sobre el cual recae es el de sobre las ventas, el cual es un tributo recaudado y administrado por el Estado colombiano a través de la DIAN, es decir, que dicho tributo constituye un ingreso público.

A su vez, se reitera que, por regla general, cualquier venta de bienes corporales muebles o prestación de servicios se encuentra gravada con el impuesto sobre las ventas en Colombia, salvo excepción legal. Por lo tanto, con la concesión de la exención que se analiza, el Estado colombiano podría estar condonando ingresos públicos, que en otro caso percibiría, puesto que al otorgar la exención por la venta de bienes corporales muebles o por la prestación de servicios intermedios de la producción a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, estaría dejando de percibir ingresos por operaciones económicas, que por regla general estarían gravadas con el impuesto sobre las ventas.

Igualmente, “haciendo uso del criterio basado en la comparación con la hipótesis de que no existiera la medida examinada que utilizó el Grupo Especial en el caso Estados Unidos - trato fiscal aplicado a las empresas de ventas en el extranjero” (Cortés Pastrana, 2013, p. 56), es posible afirmar que de no existir la exención en el impuesto sobre las ventas, por la venta de bienes corporales muebles o por la prestación de servicios intermedios de la producción a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, las operaciones mencionadas estarían sujetas a tributación. En otras palabras, en ausencia de dicha exención, se percibirían unos ingresos que se han condonado a causa de vender o prestar servicios a una sociedad de comercialización internacional en Colombia (Cortés Pastrana, 2013, p. 57).

De otra parte, para que una contribución financiera sea una subvención en el sentido del artículo 1.º del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, deberá realizarse por un gobierno o cualquier organismo público. Para el caso de la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a efectos de acceder a misma, se requiere previamente estar autorizado por parte del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo como sociedad de comercialización o proveedor de esta, según lo dispuesto en el artículo 18 del Decreto 210 de 2003, modificado por el artículo 3.º del Decreto 1289 de 2015, así como en los artículos 65, 66 y 119 del Decreto 1165 de 2019, reglamentos en los artículos 88 y 89 de la Resolución 046 de 2019. Por lo tanto, dado que el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo hace parte del Gobierno colombiano, tal como lo indica el artículo 115⁴⁷¹ de la Constitución Política de Colombia, y es quien otorga la autorización para gozar de los beneficios que dispone el artículo 68 del Decreto 1165 de 2019, entre los cuales se encuentra, el que permite a las sociedades de comercialización internacional comprar o adquirir

47 Artículo 115. El Presidente de la República es Jefe del Estado, Jefe del Gobierno y suprema autoridad administrativa. El Gobierno Nacional está formado por el Presidente de la República, los ministros del despacho y los directores de departamentos administrativos. El Presidente y el Ministro o Director de Departamento correspondientes, en cada negocio particular, constituyen el Gobierno.

bienes u obtener prestaciones de servicios intermedios de la producción de sus proveedores exentos del impuesto sobre las ventas; es posible concluir que la acción de esta entidad es imputable al Estado colombiano, y por ende se cumpliría con el requisito del otorgamiento de una contribución financiera por un gobierno o cualquier organismo público.

En razón de lo anterior, consideramos que la exención en el impuesto sobre las ventas aplicable dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, cumplen con los supuestos para ser considerada como una contribución financiera otorgada por un gobierno o cualquier organismo público, que condona ingresos públicos que en otro caso se percibirían.

2. *Que otorgue un beneficio*

Como se indicó, el beneficio constituye un elemento esencial y necesario para que haya lugar a una subvención según las disposiciones del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio. Se configura cuando la medida analizada genera algún provecho, utilidad o ganancia, que coloca al sujeto objeto de la medida en una posición más ventajosa de que la habría tenido en ausencia de ella (OMC, 2 de agosto de 1999).

En el caso de la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, si bien con la venta de bienes corporales muebles o con la prestación de servicios intermedios de producción que realizan los proveedores de las sociedades de comercialización internacional no se realiza materialmente una exportación de bienes ni de servicios, y se genera para estos el derecho a obtener una devolución del impuesto sobre las ventas con la expedición del certificado al proveedor por parte de las sociedades de comercialización internacional, no se genera un beneficio para las sociedades de comercialización Internacional ni para sus proveedores, en el sentido del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio. Esto, toda vez que

En Colombia, el impuesto sobre las ventas opera mediante el sistema de valor agregado y abarca todas las etapas del ciclo económico de producción, distribución, comercialización y en proporción al valor o monto adicional que se agrega al producto en cada etapa, lo que implica que cada uno de los responsables de este tributo tiene la opción de descontar los impuestos que han cancelado en las compras realizadas, con el fin de que realmente solo responda por la exacción correspondiente a “su valor agregado” (Castellanos Peñaranda, 2017, p. 249).

Además, por cuanto para las exportaciones, en materia del impuesto sobre las ventas, aplica “el principio de imposición en el país de destino, por el cual se exige la desgravación, vía exoneración perfecta o sistema de tarifa cero, de los bienes y servicios que se exporten” (Plazas Vega & Vargas Pinzón, 2019, p. 296), buscando con ello:

(i) que el Estado en que se realice el consumo perciba para sí el impuesto sobre el valor acumulado total, y no parcial; y (ii) que los bienes o servicios lleguen al circuito económico destinatario sin componente alguno de impuesto y, por ende, en condiciones de competir con los provenientes de otros países (p. 297).

Lo anterior implica que la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia no genera una reducción de costos en el precio de los bienes o servicios intermedios de la producción que adquieren las sociedades de comercialización internacional, puesto que el valor del impuesto sobre las ventas no hace parte del precio de estos, y al aplicarse la exención, se genera el derecho a la devolución, que logra neutralidad⁴⁸ en la operación de exportación.

No obstante, es importante aclarar que en algunos eventos, tales como cuando los bienes corporales muebles o servicios intermedios de la producción que adquieran o le presten a las sociedades de comercialización por parte de sus proveedores tenga la categoría de excluidos (supuestos de no sujeción) del impuesto sobre las ventas, se podría generar un beneficio para los proveedores, dado que una vez realizada la operación con la sociedad de comercialización internacional pasarían los bienes de ser excluidos a ser exentos⁴⁹, por cuenta de la presunción de exportación, que establece el artículo 70 del Decreto 1165 de 2019, lo cual los hace acreedores de la exención y devolución del impuesto sobre las ventas, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario. Sin embargo, la aplicación del mismo mecanismo de devolución y compensación del impuesto logra que no se afecte el precio de los bienes por cuenta del impuesto sobre las ventas, no generando ventajas para las sociedades de comercialización internacional al momento de exportar los bienes, puesto que se permite solicitar en devolución el impuesto pagado en etapas anteriores⁵⁰.

48 Al respecto, Plazas Vega (2015) indica: “Desde la óptica del deudor tributario, el impuesto puede ser considerado neutro por la función eminentemente instrumental que le compete, fruto de la cual repercute a quien le siga en la cadena de producción y circulación de bienes o prestación de servicios y resta del impuesto que genera a los que a su turno le hayan sido repercutidos” (p. 24).

49 Al respecto, la Oficina Jurídica de la Unidad Administrativa Especial de la DIAN, a través de concepto jurídico n.º 50600 del 14 de agosto de 2013, en relación a la exportación de bienes que adquieren calidad de exentos del impuesto sobre venta y permite solicitar devolución del IVA descontable, indicó: “Es por efecto de la exportación que se hace de los bienes que estos adquieren la calidad de exentos del impuesto sobre las ventas, lo que permite solicitar la devolución del IVA descontable vinculado con la exportación de dichos bienes, para lo cual se tendrá en cuenta lo dispuesto en el literal a) del artículo 481 del Estatuto Tributario, razón por la cual se concluye que no se pierde la calidad de bienes exentos del impuesto sobre las ventas porque estos estén catalogados como excluidos del impuesto según lo establecido en el artículo 424 del Estatuto Tributario, pues esta norma aplica en dos eventos que son la venta o importación de estos bienes”.

50 Sobre este punto, Castellanos Peñaranda (2017) indica: “El impuesto se determina por la modalidad conocida como gravamen con deducciones financieras por el sistema de ‘impuesto contra impuesto’ y no base contra base, que se cuantifica por la diferencia entre el impuesto que se recauda en calidad de responsable y el impuesto pagado en la etapa anterior del ciclo económico” (p. 250).

Igualmente, la exención no otorga una ventaja o provecho a los proveedores, ni a las sociedades de comercialización internacional, dado que con el mecanismo de devolución o compensación de los saldos a favor generados no se entrega una suma que exceda el total de los valores adeudados o abonados en etapas anteriores del ciclo económico, sino que solamente se devuelve o compensa el impuesto sobre las ventas pagado en la adquisición de bienes o servicios directamente incorporados o vinculados a los bienes efectivamente exportados.

En último lugar, es importante anotar que la exención no genera un beneficio ni desigualdad en la actividad de comercialización internacional de bienes en Colombia, ya que en ausencia de ella, el mayor valor de los bienes que genera el impuesto sobre las ventas se torna en un efecto neutro, al aplicar el mecanismo de devolución del impuesto sobre las ventas, puesto que a las sociedades de comercialización internacional, como a todo sujeto que realice la actividad económica de exportación, se le permite descontar el impuesto sobre las ventas pagado en etapas anteriores del ciclo económico⁵¹, ya que la misma se encuentra gravada con tarifa cero.

En virtud de lo anterior, consideramos que la exención aplicable al impuesto sobre las ventas dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, no cumplen con el requisito de generar un beneficio y configurarse una subvención según el Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio, por cuanto no confiere un beneficio o provecho, ni otorga una posición más ventajosa para las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores de la que habrían tenido, sin el otorgamiento de la misma.

3. *Que sea específica*

A efectos de determinar la especificidad⁵² en el caso de la exención del impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional, analizaremos si constituye una subvención comprendida en el artículo 3.º del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, es decir, si se trata de una subvención prohibida.

51 Sobre este punto, Plazas Vega (2015) indica: “El sistema se explica por la modalidad de pluricausacion en función del valor agregado por cada agente económico, que caracteriza el impuesto. En virtud de ella, el Estado percibe, de cada ‘responsable’, una suma a título de impuesto que equivale a la aplicación de la tarifa sobre su valor agregado y el vendedor repercute en su comprador el impuesto sobre el valor agregado acumulado. De esta manera, al facturar los insumos, materias primas y servicios al productor de los bienes exentos, sus proveedores de bienes y prestadores de servicios le repercuten el impuesto sobre el valor agregado acumulado. La exención o exoneración perfecta, en modalidad ‘tasa cero’, radica en que, además de la exoneración de la venta que realice el productor, se le devuelve el IVA repercutido por los agentes económicos que le preceden” (p. 377).

52 Tal como menciona Cortes Pastrana (2013): “el párrafo 2.º del artículo 1.º del Acuerdo SMC prevé que ‘una subvención, tal y como se define en el párrafo 1.º, solo estará sujeta a las disposiciones de la Parte II o a las disposiciones de las Partes III o V cuando sea específica con arreglo a las disposiciones del artículo 2.º’” (p. 60).

Pues bien, en razón del análisis realizado, desde nuestro punto de vista, la exención del impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional cumple con el requisito de especificidad, dado que se enmarca en los supuestos del artículo 3.1 del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio, toda vez que el otorgamiento de la misma está supeditada tanto *de jure* a los resultados de la exportación, como al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados. Esto se sostiene, por cuanto los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, así como los artículos 68 y 70 del Decreto 1165 de 2019, supeditan la exención a la exportación que realice la sociedad de comercialización internacional, a su vez, puesto que únicamente opera sobre productos fabricados en Colombia. Por lo tanto, al considerarse la medida como una subvención prohibida, al estar supeditada tanto *de jure* a los resultados de exportación, como al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, se cumpliría con el supuesto de especificidad dispuesto en el artículo 2.3 del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio.

Así las cosas, no es necesario acudir al análisis de la lista ilustrativa de subvenciones a la exportación del Anexo I del Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, a la que hace referencia el artículo 3.1.a del Acuerdo, ya que la exención analizada, encuadraría en los supuestos para ser considerada como una medida específica.

En razón de lo anterior, consideramos que la exención en el impuesto sobre las ventas dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, cumplen con el requisito de especificidad según el Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial de Comercio, por cuanto la medida está supeditada tanto *de jure* a los resultados de la exportación, como al empleo de productos nacionales con preferencia a los importados, cumpliendo con los supuestos de los artículos 2.3 y 3.1 del mencionado Acuerdo.

Conclusiones

Con fundamento en el análisis precedente, se concluye que la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, por la venta de bienes corporales muebles o por la prestación de servicios intermedios de la producción, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, no vulnera el Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, toda vez, que la medida no cumple con todos los requisitos de los artículos 1.º, 2.º y 3.º de dicho acuerdo, para considerarse como una subvención.

Lo anterior, por cuanto si bien podría considerarse que la exención en el impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, dispuesta en los artículos 479 y 481 del Estatuto Tributario, cumpliría con

los supuestos para ser una contribución financiera otorgada por un gobierno o cualquier organismo público, por condonación de ingresos públicos que en otro caso se percibirían, así como una medida que cumpliría con el criterio de especificidad; la misma no satisface el requisito de generar un beneficio en los términos del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio, puesto que no confiere un beneficio o provecho, ni otorga una posición más ventajosa para las sociedades de comercialización internacional y sus proveedores de la que habrían tenido sin el otorgamiento de la misma.

No obstante, se aclara, “que únicamente un grupo especial o un órgano de apelación de la OMC y consecuentemente, el órgano de solución de diferencias” (Cortés Pastrana, 2013, p. 64) es quien pueda definir y determinar la compatibilidad de la medida con respecto a las disposiciones de la Organización Mundial del Comercio⁵³.

Referencias

- Arce Parra, S. (1983). *Empresas comercializadoras*. Corporación Autónoma de Occidente. <https://red.uao.edu.co/bitstream/handle/10614/2398/T0000686.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Barbosa Mariño, J. D., & Bernal Corredor, D. (2007). Las subvenciones prohibidas en el Acuerdo Sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC. Un análisis desde la jurisprudencia de la OMC. *Revista Colombiana de Derecho Internacional* (9), 155-203. <https://revistas.javeriana.edu.co/index.php/internationallaw/article/view/13980>
- Barón Ruiz, F. (2016). *Régimen de zonas francas de la Ley 1004 de 2005 a la luz del artículo 3.º del Acuerdo de Subvenciones y Medidas Compensatorias de la OMC*. Universidad de los Andes. <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/18108/u753798.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Barral, W., Michels, G., & Perrone, N. (2007). Sistema tributario y normas de la OMC: Lecciones del caso Foreign Sales Corporation. *Revista Lecciones y Ensayos*, (83), 19-47. <http://www.derecho.uba.ar/publicaciones/lye/revistas/83/sistema-tributario-y-normas-de-la-omc-lecciones-del-caso-forejgn-sales-corporatjon.pdf>
- Basaldúa, R. X. (2007). *La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional*. Lexis Nexis.

53 Sobre este tema, Ibarra Pardo (2018) manifiesta: “para el caso de las subvenciones prohibidas, el que determinará si la subvención en estudio pertenece a las no admitidas por la OMC será el Grupo permanente de expertos (GPE), en los casos en que su asistencia sea solicitada por el grupo especial” (p. 166).

- Castellanos Peñaranda, M. (2017). La determinación del impuesto sobre las ventas (artículos 483 a 498 del ETN). En J. R. Piza (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Actualizado con la Ley 1819 de 2016*, 2.^a ed. (pp. 247-297). Universidad Externado de Colombia.
- Castrillón Velasco, C., & Rojas Rozo, A. (2014). El régimen de las sociedades de comercialización internacional: La inseguridad jurídica y el comercio exterior colombiano. *Revista Derecho Aduanero*, (6), 65-81.
- Castro Arango, J. M. (2017). Los sujetos pasivos u obligados principales en el IVA. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Actualizado con la Ley 1819 de 2016* (pp. 299-353). Universidad Externado de Colombia.
- Castro Arango, J. M., & Ibarra Pardo, M. G. (2018). La competitividad fiscal y de operatividad de los mecanismos de comercio exterior y de inversión. En *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior. 42 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 395-490). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Castro Figueroa, A. (2008). *Manual de exportaciones. La exportación en Colombia*. Universidad del Rosario.
- Ceballos Ramírez, S. (2007). Sociedades de comercialización internacional CI: Una buena alternativa para penetrar mercados internacionales. *Revista Universidad Católica de Oriente*, (24), 121-131.
- Cortés Pastrana, A. (2013). *Plan Vallejo sobre materias primas e insumos: Análisis a la luz del acuerdo sobre subvenciones y medidas compensatorias de la OMC*. Universidad de los Andes. <https://repositorio.uniandes.edu.co/bitstream/handle/1992/20161/u672194.pdf?sequence=1>
- Espinosa Piñeros, A., & Villegas Calderón, A. M. (2000). *Los incentivos a las exportaciones en Colombia frente a los compromisos asumidos ante la OMC*. Pontificia Universidad Javeriana. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere2/Tesis31.pdf>
- Forero Medina, A. (2014). Consideraciones aduaneras sobre las subvenciones, los principales instrumentos de promoción de importaciones y exportaciones en Colombia para la planeación de proyectos de comercio exterior. *Revista Derecho Aduanero*, 95-145.
- Forero Medina, A. (2017). Análisis y prospectiva sobre los beneficios y mecanismos de promoción de acceso de bienes y de servicios en Colombia frente a las subvenciones

- y el origen en la región de la Alianza del Pacífico. En *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior: 41 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 745-774). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Fuentes Ibarra, L. F. (2017). Evolución y proyección de los sistemas especiales de importación-exportación y las sociedades de comercialización internacional, como instrumentos dinamizadores del comercio exterior. En *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior. 41 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 709-734). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Guadalupe Báscones, J. (2019). La exportación y los diferentes regímenes de exportación. En G. Pardo Carrero, S. Ibáñez Marsilla y F. Moreno Yebra (Eds.), *Derecho aduanero*, t. I (pp. 647 - 675). Universidad del Rosario - Tirant lo Blanch.
- Gutiérrez Bacci, C. (2014). *Alcance de los beneficios de las sociedades de comercialización internacional*. Universidad Pontificia Bolivariana. <https://repository.upb.edu.co/bitstream/handle/20.500.11912/4520/Sociedad%20de%20Comercializaci%C3%B3n%20Internacional.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Ibarra Pardo, G. (2018). *Las grandes controversias del multilateralismo. Crisis del principio de nación más favorecida, distorsiones de la competencia y temas ambientales*. Legis Editores.
- Insignares Gómez, R. (2017). El hecho imponible. Aspecto material. La venta de bienes. En J. R. Piza (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Actualizado con la Ley 1819 de 2016*, 2.ª ed. (pp. 51-80). Universidad Externado de Colombia.
- Llamazares, O. (2018). ¿Qué es una *trading company*? <https://www.globalnegotiator.com/blog/que-es-una-empresa-de-trading/>
- Londoño Gutiérrez, F. (2019). EL IVA en el comercio exterior. En G. Pardo Carrero, S. Ibáñez Marsilla y F. Moreno Yebra (Eds.), *Derecho aduanero*, t. II (pp. 301-331). Universidad del Rosario - Tirant lo Blanch.
- Lopeandía, F. (2016). Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (AGCS). En M. Matus Baeza & M. Unger (Eds.), *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)* (pp. 533-563). Universidad Externado de Colombia.
- Lorenzo Ortiz, G. A. (2019). *Los instrumentos de promoción al comercio exterior*. Legis Editores.

- Low, P., & Murina, M. (2016). Desarrollo histórico del comercio internacional. En M. Matus Baeza y M. Unger (Eds.), *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)* (pp. 37-67). Universidad Externado de Colombia.
- Luengo Hernández, G. (2006). *El derecho de las subvenciones en la OMC*. Marcial Pons.
- Marín Elizalde, M. (2015). La estructura jurídica del tributo: el hecho generador. En J. R. Piza (Ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 121-157). Universidad Externado de Colombia.
- Marín Elizalde, M., & Castro Arango, J. M. (2015). Los sujetos de la relación jurídico-tributaria. En J. R. Piza (ed.), *La obligación tributaria y sus fundamentos constitucionales* (pp. 345-394). Universidad Externado de Colombia.
- Monroy, R. N. (2021). Pasado, presente y futuro de las subvenciones y derechos compensatorios en el sistema multilateral y algunas consideraciones sobre su aplicación en el marco del derecho colombiano. *Revista Numero*, 83, 413-474.
- Muñoz Martínez, G. (2017). La prestación de servicios como elemento objetivo del hecho imponible del IVA en Colombia. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano*, 2.^a ed. (pp. 109-166). Universidad Externado de Colombia.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (2 de julio de 1998). Indonesia: Determinadas medidas que afectan a la industria del automóvil. Informe del Grupo Especial. WT/DS54/R WT/DS55/R WT/DS59/R WT/DS64/R.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (2 de agosto de 1999). Informe del Órgano de Apelación. Canadá: Medidas que afectan a la exportación de aeronaves civiles. WT/DS70/AB/R.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (14 de enero de 2002). Informe del Órgano de Apelación. Estados Unidos: Trato fiscal aplicado a las empresas de ventas en el extranjero. Recurso de las Comunidades Europeas al párrafo 5 del artículo 21 del ESD. WT/DS108/AB/RW.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (12 de marzo de 2012). Informe del Órgano de Apelación. Estados Unidos: Medidas que afectan al comercio de grandes aeronaves civiles (segunda reclamación). WT/DS353/AB/R.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OECD. (2021). *Directrices internacionales sobre IVA*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9a6341e2-es>
- Ohmae, K. (2012). *El próximo escenario global*. Editorial Norma.

- Ortiz Dicelis, E. A. (2017). Consideraciones conceptuales de incidencia económica y de estructura jurídica del impuesto sobre las ventas en Colombia, presupuestos de sujeción, no sujeción y exoneraciones. *Revista de Derecho Fiscal*, (10), 7-25.
- Oundjian Barros, A., & Barbosa Mariño, J. (2009). El derecho tributario aduanero en Colombia. Las distintas relaciones entre el derecho aduanero y el derecho tributario. *Revista ICDT*, (60), 163 -207.
- Pardo Carrero, G. (2009). *Tributación aduanera*. Legis Editores.
- Pardo Carrero, G. (2016). La OMC y los tributos al comercio exterior de mercancías. En *XV Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario* (pp. 274-397).
- Pardo Carrero, G. (2018). Algunos aspectos fiscales de la legislación aduanera y de otras materias relacionadas con el comercio exterior. En *Estudios de derecho tributario, derecho aduanero y comercio exterior: 42 Jornadas Colombianas de Derecho Tributario, Derecho Aduanero y Comercio Exterior* (pp. 491-584). Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- Piza Rodríguez, J. R. (2017). El IVA en Colombia. En J. R. Piza Rodríguez (Ed.), *Análisis del hecho generador del IVA en el ordenamiento jurídico colombiano. Actualizado con la Ley 1819 de 2016*, 2.^a ed. (pp. 21-49). Universidad Externado de Colombia.
- Plazas Vega, M. (2015). *El impuesto sobre el valor agregado* (3.^a ed.). Editorial Temis.
- Plazas Vega, M., & Vargas Pinzón, M. (2019). El impuesto sobre el valor agregado, aspectos internacionales. En G. Pardo Carrero, S. Ibáñez Marsilla y F. Moreno Yebra (Eds.), *Derecho aduanero*, t. II (pp. 277-300). Universidad del Rosario - Tirant lo Blanch.
- Polanco, R. (2016). Fuentes del derecho. En M. Matus Baeza y M. Unger (Eds.), *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)* (pp. 91-109). Universidad Externado de Colombia.
- Prada Díaz, S., & Santacruz Escudero, J. (2002). *Mecanismos jurídicos de promoción de las exportaciones*. <https://www.javeriana.edu.co/biblos/tesis/derecho/dere4/Tesis-12.pdf>
- Procolombia. (2019). *Guía práctica para constituirse como sociedad de comercialización internacional*. <https://procolombia.co/publicaciones/sociedad-de-comercializacion-internacional>
- Richardson Peña, D. (2016). *Aspectos tributarios de la OMC y solución de controversias*. Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

- Sarmiento Cervantes, E. R. (2016). *Naturaleza jurídica de las Sociedades de Comercialización Internacional consagradas en el Decreto 380 de 2012 a la luz del Código de Comercio colombiano*. Universidad Libre de Colombia.
- Sierralta Ríos, A. (2014). *Comercio internacional: Dumping, salvaguardias y subvenciones*. Universidad de Medellín.
- Torres, R. (2016). Subvenciones y medidas compensatorias (SMC). En M. Matus Báez y M. Unger (Eds.), *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)* (pp. 463-498). Universidad Externado de Colombia.
- Unger, M. (2016). GATT. En M. Matus Baeza y M. Unger (Eds.), *Derecho de la Organización Mundial del Comercio (OMC)* (pp. 189-253). Universidad Externado de Colombia.
- Velásquez Restrepo, C. A. (1990). Sociedades de comercialización internacional y su régimen especial (C. I.). *Revista Facultad de Derecho y Ciencias Políticas*, 43-77. <https://revistas.upb.edu.co/index.php/derecho/article/view/6491>
- Vergara Cortina, N. (2012). *Marketing y comercialización internacional*. ECOE Ediciones.

Jurisprudencia

- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación: 76001-23-24-000-1999-0998-01(13859). C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 08001-23-31-000-2014-00057-01(21762). C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 76001-23-33-000-2015-00280-01(22897), C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Radicación 25000-23-37-000-2014-00081-01(23703), C. P. Milton Chaves García.
- Colombia. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Radicación número 76001-23-31-000-1999-01562-01(14403), C. P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

- Colombia. Corte Constitucional (2004). Sentencia C-989 de 2004, expediente D-5100, M. P. Clara Inés Vargas Hernández.
- Colombia. Corte Constitucional (2005). Sentencia C-540 de 2005, expediente D-5436, M. P. Humberto Antonio Sierra Porto.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN]. (2013). Concepto n.º 50600 del 14 de agosto de 2013 de la Oficina Jurídica de la Unidad Administrativa Especial.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional [DIAN]. (30 de diciembre de 2019). Oficio 031989 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional [DIAN]. (13 de abril de 2021). Oficio 100208221-0556 de la Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional (DIAN).
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (21 de enero de 2000). Australia - Cuero para automóviles II. Estados Unidos vs. Australia. Panel. DS126.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (31 de mayo de 2000). Canadá - Automóviles. Japón vs. Canadá. Órgano de Apelaciones. DS139.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (21 de julio de 2000). Canadá - Aeronaves civiles. Brasil vs. Canadá. Órgano de Apelaciones. DS70.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (29 de junio de 2001). Estados Unidos - Limitaciones de las exportaciones. Canadá vs. Estados Unidos. Panel. DS194.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (26 de julio de 2001). Brasil - Aeronaves. Brasil vs. Canadá. Órgano de Apelaciones. DS46.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (28 de enero de 2002). Canadá - Créditos y Garantías para las aeronaves. Brasil vs. Canadá. Panel. DS222.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (7 de marzo de 2005). Corea - Embarcaciones Comerciales. Comunidad Europea vs. República de Corea. Panel. DS273.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (13 de febrero de 2006). Estados Unidos - EVE. Comunidad Europea vs. Estados Unidos. Órgano de Apelaciones. DS108.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (15 de agosto de 2006). Estados Unidos - Madera Blanda V. Canadá vs. Estados Unidos. Órgano de Apelaciones. DS264.

- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (28 de noviembre de 2007). Japón - DRAM (Corea). República de Corea vs. Japón. Órgano de Apelaciones. DS336.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (2 de junio de 2008). Estados Unidos - Algodón americano (Upland). Brasil vs. Estados Unidos. Órgano de Apelaciones. DS267.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (11 de marzo de 2011). Estados Unidos - Derechos Anti-dumping y Compensatorios (China) China vs. Estados Unidos. Órgano de Apelaciones. DS379.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (18 de mayo de 2011). CE y determinados estados miembros - Grandes aeronaves civiles. Estados Unidos vs. Comunidad Europea, Francia, Alemania, España, Reino Unido. Órgano de Apelaciones. DS316.
- Organización Mundial del Comercio [OMC]. (12 de marzo de 2012). Estados Unidos - Grandes aeronaves civiles. Comunidad Europea vs. Estados Unidos. Órgano de Apelaciones. DS317.

Normatividad

- Colombia. Congreso de la República. (1991). Constitución Política de Colombia.
- Colombia. Congreso de la República. (1994). Ley 170 del 15 de diciembre de 1994, por medio de la cual se aprueba el acuerdo por el que se establece la Organización Mundial de Comercio (OMC), suscrito en Marrakech (Marruecos) el 15 de abril de 1994, sus acuerdos multilaterales anexos y el Acuerdo Plurilateral anexo sobre la Carne de Bovino.
- Colombia. Congreso de la República. (2019). Ley 67 de diciembre 26 de 1979, por la cual se dictan las normas generales a las que deberá sujetarse el presidente de la República para fomentar las exportaciones a través de las sociedades de comercialización internacional y se dictan otras disposiciones para el fomento del comercio exterior.
- Colombia. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2019). Resolución 46 de 2019, por la cual se reglamenta el Decreto 1165 del 2 de julio de 2019.
- Colombia. Presidencia de la República. (2017). Decreto 1451 de 2017, por el cual se establecen requisitos y condiciones para la autorización de sociedades de comercialización internacional que comercialicen bienes de las micro, pequeñas y medianas empresas.

Colombia. Presidencia de la República. (2019). Decreto 1165 de julio de 7 de 2019, por el cual se dictan disposiciones relativas al Régimen de Aduanas en desarrollo de la Ley 1609 de 2013.

Artículo recibido el 15 de octubre de 2023.

Aprobado por par 1 el 15 de noviembre de 2023.

Aprobado por par 2 el 26 de febrero de 2024.

Para citar este artículo: Sarmiento Cervantes, E. R. (2024). Análisis de la exención del impuesto sobre las ventas a los proveedores de las sociedades de comercialización internacional en Colombia, a la luz del Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias de la Organización Mundial del Comercio (OMC). *Revista de Derecho Fiscal*, (25).