

## CONCEPTO 007857 int 923 DE 2025

(junio 18)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 20 de junio de 2025>

### DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

#### Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	<b>Aduanero</b>
Banco de Datos	<b>Aduanas</b>
Problema Jurídico	¿Una sociedad de comercialización internacional puede celebrar contratos de cuentas en participación y no expedir certificados al proveedor?
Tesis Jurídica	Sí, una sociedad de comercialización internacional puede celebrar contratos de cuentas en participación, siempre y cuando (i) la celebración de este tipo de contratos se circunscriba a su capacidad, esto es, al desarrollo del objeto social principal; y (ii) actúe como partícipe gestor ante la DIAN. Sin embargo, la celebración de este tipo de contratos no exime a la sociedad de comercialización internacional del cumplimiento de la obligación de expedir el certificado al proveedor.
Descriptores	Sociedades de comercialización internacional Exportación de oro Certificado al proveedor Contrato de cuentas en participación
Fuentes Formales	LEY 67 DE 1979 ARTÍCULOS <a href="#">1</a> , <a href="#">2</a> , <a href="#">3</a> , <a href="#">4</a> Y <a href="#">5</a> DECRETO 1165 DE 2019 ARTÍCULOS <a href="#">3</a> , <a href="#">65</a> , <a href="#">68</a> , <a href="#">69</a> Y <a href="#">70</a> RESOLUCIÓN NO. 046 DE 2019 ARTÍCULOS <a href="#">88</a> , <a href="#">93</a> , <a href="#">94</a> , <a href="#">97</a> Y <a href="#">99</a>

#### Extracto

1. Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN<sup>[1]</sup>. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo [131](#) de la Ley 2010 de 2019<sup>[2]</sup>.

#### PROBLEMA JURIDICO No. 1

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

#### TESIS JURÍDICA

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

## FUNDAMENTACIÓN

4. El objeto social principal de las sociedades de comercialización internacional (en adelante “la/las S.C.I.”) es la comercialización y venta de productos colombianos al exterior, adquiridos en el mercado interno o fabricados por productores socios de las mismas<sup>[3]</sup>. Lo anterior, en el marco de los sectores económicos respecto de los cuales la S.C.I. desarrollará su actividad, de acuerdo con el párrafo 1 del artículo [65](#) del Decreto 1165 de 2019.
5. De igual manera, conforme lo dispuesto en el artículo [3](#) de la Ley 67 de 1979, la venta de bienes corporales muebles que realicen fabricantes o productores nacionales a una S.C.I. - siempre que sean efectivamente exportados - está exenta de IVA, con derecho a devolución bimestral, según lo previsto en el numeral 2 del artículo [68](#) del Decreto 1165 de 2019, el artículo [479](#) y literal b) del artículo [481](#) del Estatuto Tributario (en adelante “E.T.”).
6. Con ocasión de dicha venta, la S.C.I. debe expedir el correspondiente certificado al proveedor en los términos de los numerales 3<sup>[4]</sup>, 6<sup>[5]</sup> y 8<sup>[6]</sup> del artículo [69](#) del Decreto 1165 de 2019, y con ello surge la obligación de realizar la exportación del bien(es) correspondiente(s) al exterior, en los términos del artículo [5](#) de la Ley 67 de 1979<sup>[7]</sup>.
7. Ahora bien, de acuerdo con el artículo [3](#) del Decreto 1165 de 2019, el certificado al proveedor es el documento en el que consta que la S.C.I. recibió de su(s) proveedor(es) productos colombianos adquiridos en el mercado interno. Además, este debe expedirse a través de los servicios informáticos electrónicos de la DIAN en la forma, contenido y términos establecidos por esta Entidad.
8. De manera que, a la luz de lo dispuesto en el artículo [1](#) y el inciso segundo del artículo [2](#) de la Ley 67 de 1979, el inciso primero del artículo [65](#) y el numeral 1 del artículo [69](#) del Decreto 1165 de 2019, es clara la obligación de las S.C.I. de exportar directamente al exterior los bienes colombianos respecto de los cuales expidió certificados al proveedor, dentro de los seis (6) meses siguientes a la fecha de su expedición<sup>[8]</sup>, con el fin de acceder al beneficio tributario mencionado.
9. En todo caso, es preciso recordar que, para la exportación de metales preciosos como el oro, se debe observar lo previsto en el artículo [367](#) de la Resolución No. 46 de 2019<sup>[9]</sup>.
10. Por otro lado, el contrato de cuentas en participación es un contrato típico en el ordenamiento mercantil colombiano, cuenta con una regulación autónoma e independiente en los artículos 507 a 514 del Código de Comercio y corresponde a un negocio jurídico colaborativo que no da lugar a una persona jurídica<sup>[10]</sup>. Dicho contrato tiene por objeto que dos o más sujetos integrados en sus extremos por el gestor y el(los) partícipe(s) oculto(s) o inactivo(s) “tomen interés en una o varias operaciones mercantiles determinadas”.
11. En este contrato hay un partícipe gestor, quien se considera como único dueño del negocio frente a terceros; mientras que los demás partícipes son ocultos. Por lo tanto, en principio, los terceros solo tendrán acción contra el gestor y los partícipes ocultos no tendrán acción frente a terceros<sup>[11]</sup>.
12. Conforme a lo dispuesto por el Consejo de Estado<sup>[12]</sup> la celebración de contratos de cuentas en participación, que realicen los particulares en ejercicio de la autonomía de la voluntad privada, es válida; siempre que no vulneren disposiciones legales, normas de orden público o las buenas costumbres<sup>[13]</sup>.

13. De igual manera, el Consejo de Estado<sup>[14]</sup>, con ocasión de los pactos o convenciones de los particulares frente a un tercero de buena fe -como la DIAN-, ha manifestado que: "no es forzosa para la Administración, en cualquier caso, la aceptación incondicional de la apariencia o formalidad de los actos o contratos de los contribuyentes, cuando quiera que de otras pruebas surja la verdad real o verdadera". Lo anterior, por cuanto los hechos económicos realizados tienen efectos fiscales, que no son negociables ni transigibles.

14. Así las cosas, las S.C.I. podrían celebrar contratos de cuentas en participación, siempre y cuando la celebración de este tipo de contratos se circunscriba a su capacidad<sup>[15]</sup>, esto es, al desarrollo de su objeto social principal (la comercialización y venta de productos colombianos al exterior), acatando lo previsto en los artículos [1](#) y [2](#) de la Ley 67 de 1979, el inciso primero del artículo [65](#) y el artículo [69](#) del Decreto 1165 de 2019.

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

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

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

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

18. De lo expuesto, es dable concluir que:

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

18.2. La expedición del certificado al proveedor es requerida para establecer el cabal cumplimiento de la obligación de la S.C.I. de realizar la exportación de los bienes nacionales adquiridos<sup>[17]</sup> al exterior y verificar que dicha exportación se efectúe dentro de los seis (6) meses siguientes a la expedición del certificado<sup>[18]</sup>.

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

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

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

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

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

<NOTAS DE PIE DE PÁGINA>.

1. De conformidad con el numeral 4 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

2. De conformidad con el numeral 1 del artículo [56](#) del Decreto 1742 de 2020 y el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021.

3. Cfr. Artículos [1](#) y [2](#) de la Ley 67 de 1979 y artículo [65](#) del Decreto 1165 de 2019.

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

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

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

7. “ARTICULO [5o](#). La realización de las exportaciones será de exclusiva responsabilidad de la sociedad de Comercialización Internacional y por lo tanto, si no se efectúan estas últimas dentro de la oportunidad y condiciones que señale el Gobierno nacional, con base en el artículo [3o](#). de esta Ley, deberán las mencionadas sociedades pagar a favor del Fisco Nacional una suma igual al valor de los incentivos y exenciones que tanto ella como el productor se hubieran beneficiado, más el interés moratorio fiscal, sin perjuicio de las sanciones previstas en las normas ordinarias.”

8. Cfr. Numeral 2 del artículo [68](#) del Decreto 1165 de 2019.

9. Modificado por el artículo [132](#) de la Resolución No. 39 de 2021.
10. Cfr. Artículo 509 del Código de Comercio.
11. Cfr. Artículos 510 y 511 del Código de Comercio.
12. Ver sentencia del 01 de abril de 2004 (13724), Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado y del 12 de octubre de 2006 ([15272](#)), Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado, C.P. María Inés Ortiz B.
13. Cfr. Artículo 16 del Código Civil.
14. Ver sentencias del del 11 de febrero de 2000 (9743), C.P. Daniel Manrique Guzmán; 7 de septiembre de 2001 (12184), C.P. María Inés Ortiz Barbosa; 22 de febrero de 2002 (12323), C.P. Germán Ayala Mantilla; 12 de diciembre de 2014 (19121), del 15 de septiembre de 2016 (20555), del 2 de agosto del 2017 (20701), y del 27 de junio del 2018 (21745), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 16 de julio de 2020 (22390), C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez, Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado.
15. Cfr. Artículo 99 del Código de Comercio.
16. Cfr. Parágrafo 1 del artículo [65](#) del Decreto 1165 de 2019.
17. En los términos del artículo [70](#), se presume que el proveedor efectúa la exportación, desde el momento en que la S.C.I. recibe las mercancías y expide el certificado al proveedor.
18. El Oficio No. [902155](#) (Int. 338) del 17 de marzo de 2022 considera que el dato que indica que la mercancía salió efectivamente del país, corresponde a la(s) fecha(s) del manifiesto de carga que certificó el embarque.
19. Ver sentencia del 14 de noviembre de 2019 (24029), C. P. Milton Chaves García y del 10 de octubre de 2018 ([22337](#)), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Sección Cuarta, Sala de lo Contencioso Administrativo, Consejo de Estado.



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Co-creación, mantenimiento, actualización y ajustes de estructura relacionados con la consulta jurídica y contenido del Normograma, realizado por Avance Jurídico Casa Editorial SAS. ISBN 978-958-53111-3-8

Última actualización: 4 de julio de 2025



DIAN