

**Concepto Jurídico 28646 del 2015 Octubre 2**  
**Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina**

**Tema:** Impuesto a las ventas.

**Descriptor**

Responsables del impuesto sobre las ventas - Cooperativas de trabajo asociado.

**Fuentes formales**

Decreto 1735 de 1993 artículo 2º.

Decreto 2685 de 1999 artículos 3º, 10, 11, 27-4 y 507.

Decreto 1794 del 2013 artículo 11.

Estatuto tributario artículo 462-1.

Resolución 8 del 2000 artículo 10.

Platea varios interrogantes relacionados con el mandato comercial. De manera preliminar debe precisarse que la competencia de esta subdirección se circunscribe a la interpretación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias en lo de su competencia sin que la misma incluya la emisión de opiniones sobre la forma como los particulares deban ejecutar sus operaciones comerciales.

Manifiesta en su consulta que en virtud de un contrato de mandato comercial, el mandatario se obliga a comprar en el exterior una mercancía, transportarla y nacionalizarla en el territorio colombiano. Así mismo indica que el mandato comercial es otorgado a una cooperativa.

Con fundamento en los anteriores presupuestos pregunta:

— ¿En materia aduanera quién responde por las obligaciones que se deriven de la expedición de una liquidación oficial de revisión de valor?

Al respecto se precisa que el Decreto 2685 de 1999, establece clara e inequívocamente quienes pueden actuar ante la autoridad aduanera, así como las responsabilidades en el proceso de importación de mercancías de la siguiente manera:

“ART. 3º—Responsables de la obligación aduanera.

De conformidad con las normas correspondientes, serán responsables de las obligaciones aduaneras, el importador, el exportador, el propietario, el poseedor o el tenedor de la mercancía; así mismo, serán responsables de las obligaciones que se deriven por su intervención, el transportador, el agente de carga internacional, el depositario, intermediario y el declarante, en los términos previstos en el presente decreto.

Para efectos aduaneros la Nación estará representada por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

“ART. 10.—Declarantes.

“Artículo modificado por el artículo 1º del Decreto 2883 de 2008. El nuevo texto es el siguiente:” Podrán actuar ante las autoridades aduaneras como declarantes con el objeto de adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero:

1. Las agencias de aduanas, quienes actúan a nombre y por encargo de los importadores y exportadores.
2. Los almacenes generales de depósito sometidos al control y vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia, quienes podrán actuar como agencias de aduanas respecto de las mercancías consignadas o endosadas a su nombre en

el documento de transporte, siempre que hubieren obtenido la autorización para ejercer dicha actividad por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, sin que se requiera constituir una nueva sociedad dedicada a ese único fin. En este caso, se les aplicará el régimen de responsabilidades, infracciones y sanciones previstas para las agencias de aduanas.

3. Las personas a que se refiere el artículo **11** del presente decreto”.

“ART. 11.—Actuación directa ante las autoridades aduaneras.

“Artículo modificado por el artículo **1º** del Decreto 2883 del 2008. El nuevo texto es el siguiente:” Podrán actuar directamente ante las autoridades aduaneras como declarantes:

1. Los usuarios aduaneros permanentes, a través de sus representantes acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Cuando actúen a través de una agencia de aduanas, conservarán las prerrogativas previstas en el presente decreto.

2. Los usuarios altamente exportadores, a través de sus representantes acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Cuando actúen a través de una agencia de aduanas, conservarán las prerrogativas previstas en el presente decreto.

3. Las personas jurídicas que realicen importaciones y tránsitos aduaneros que individualmente no superen el valor FOB de mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 1.000), quienes actuarán de manera personal y directa a través de su representante legal o apoderado.

4. Las personas jurídicas que realicen exportaciones que individualmente no superen el valor FOB de diez mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 10.000), quienes actuarán de manera personal y directa a través de su representante legal o apoderado.

5. Las personas naturales que realicen importaciones y tránsitos aduaneros que individualmente no superen el valor FOB de mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 1.000), quienes deberán actuar de manera personal y directa.

6. Las personas naturales que realicen exportaciones que individualmente no superen el valor FOB de diez mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 10.000), quienes actuarán de manera personal y directa.

7. Los consorcios y las uniones temporales que se constituyan para celebrar contratos de obra pública con el Estado que realicen importaciones y tránsitos aduaneros que individualmente no superen el valor FOB de mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 1.000), quienes actuarán de conformidad con lo previsto en el artículo **118** del presente decreto.

8. Los consorcios y las uniones temporales que se constituyan para celebrar contratos de obra pública con el Estado que realicen exportaciones que individualmente no superen el valor FOB de diez mil dólares de los Estados Unidos de Norteamérica (USD 10.000), quienes actuarán de conformidad con lo previsto en el artículo **118** del presente decreto.

9. Los viajeros, en los despachos de sus equipajes en los regímenes de importación y exportación.

10. La Sociedad Servicios Postales Nacionales y los intermediarios inscritos ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales en la modalidad de tráfico postal y envíos urgentes, en los regímenes de importación y exportación para realizar los

trámites de recepción y entrega, presentación de declaraciones consolidadas de pago y para el pago de tributos aduaneros y de los valores de rescate por abandono, cuando a estos últimos hubiere lugar.

11. Los turistas en la importación temporal de vehículos para turismo.

12. Los consignatarios de las entregas urgentes que ingresen como auxilios para damnificados de catástrofes o siniestros, por su especial naturaleza o porque respondan a la satisfacción de una necesidad apremiante, quienes podrán actuar de manera personal y directa o a través de apoderado debidamente constituido.

13. La Nación, las entidades territoriales y las entidades descentralizadas para las importaciones, exportaciones y tránsitos aduaneros, respecto de las mercancías consignadas o endosadas en el documento de transporte a dichas entidades, quienes podrán actuar a través de su representante legal o apoderado debidamente constituido.

14. Los agentes diplomáticos, consulares y los organismos internacionales acreditados en el país y los diplomáticos colombianos que regresen al término de su misión, quienes podrán actuar de manera directa o a través de representante legal o jefe de la misión o, de apoderado designado por estos.

15. Las empresas transportadoras que se encuentren debidamente inscritas y autorizadas ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales para las operaciones de cabotaje, quienes deberán actuar a través de sus representantes legales o apoderados debidamente constituidos.

16. Las empresas transportadoras o la persona que según el documento de transporte tenga derecho sobre la mercancía para las operaciones de transbordo.

17. Los comerciantes de que tratan los artículos **412** y **429** del presente decreto, para la presentación de la declaración de importación simplificada bajo la modalidad de franquicia y para la presentación de la declaración de importación simplificada con ocasión de los envíos al resto del territorio aduanero nacional, y

18. Los raizales y residentes a que se refiere el artículo **412-1** del presente decreto, legalmente establecidos en el territorio del departamento Archipiélago de San Andrés, Providencia y Santa Catalina, que no tengan la calidad de comerciantes, para la presentación de la declaración especial de ingreso en la importación de mercancía en cantidades no comerciales.

19. Los usuarios de un programa especial de exportación, PEX, para las exportaciones en desarrollo de un programa.

20. Los autores de obras de arte, que en concepto del Ministerio de la Cultura, no formen parte del patrimonio cultural de la Nación, para la exportación de las mismas. (...).

“ART. 27-4.—Responsabilidad de las agencias de aduanas.

“Artículo adicionado por el artículo **1º** del Decreto 2883 del 2008. El nuevo texto es el siguiente:” Las agencias de aduanas que actúen ante las autoridades aduaneras serán responsables administrativamente por las infracciones derivadas del ejercicio de su actividad.

Igualmente, serán responsables por la exactitud y veracidad de la información contenida en los documentos que suscriban sus agentes de aduanas acreditados ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y responderán administrativamente cuando por su actuación como declarantes hagan incurrir a su mandante o usuario de comercio exterior que utilice sus servicios en infracciones

administrativas aduaneras que conlleven la liquidación de mayores tributos aduaneros, la imposición de sanciones o el decomiso de las mercancías.

Lo anterior, sin perjuicio de las acciones legales que puedan adelantar los mandantes o usuarios de comercio exterior que utilicen sus servicios contra las agencias de aduanas.

PAR.—Las agencias de aduanas responderán directamente por el pago de los tributos aduaneros y sanciones pecuniarias que se causen respecto de operaciones en las que el usuario de comercio exterior sea una persona inexistente”.

“ART. 507.—Requerimiento especial aduanero.

“Artículo modificado por el artículo **16** del Decreto 4431 del 2004. El nuevo texto es el siguiente:” La autoridad aduanera podrá formular requerimiento especial aduanero para proponer la imposición de sanción por la comisión de la infracción administrativa aduanera, o para formular liquidación oficial de corrección o de revisión de valor.

PAR.—“Parágrafo adicionado por el artículo **7º** del Decreto 2883 del 2008. El nuevo texto es el siguiente:” En los procesos administrativos sancionatorios o de liquidación oficial de corrección o de revisión de valor adelantados contra el usuario de comercio exterior, se deberá vincular a la agencia de aduanas al respectivo proceso con el objeto de establecer su responsabilidad como consecuencia de su gestión de agenciamiento aduanero, proponiendo la imposición de las sanciones a que haya lugar”.

De las normas que se citan puede evidenciarse que en el mandato comercial serán responsables por las obligaciones que se deriven de la expedición de una liquidación oficial de revisión del valor, el mandatario, independientemente de la calidad que tenga, cuando actúa como importador o declarante directo y la agencia de aduanas cuando el proceso de importación deba adelantarse utilizando este intermediario en la operación de comercio exterior, de acuerdo con las responsabilidades y obligaciones que la legislación aduanera establezca para cada uno de ellos en el Decreto 2685 de 1999.

Ahora bien, en lo referente a las facultades con las que puede contar una cooperativa para celebrar un contrato de mandato, me permito informarle que sobre las mismas estaremos dando traslado a la Superintendencia de Economía Solidaria por ser esta la autoridad competente para absolverlas.

En el supuesto que las cooperativas puedan celebrar este tipo de mandato comercial, nos permitimos señalarle que el literal c) del artículo 437 del estatuto tributario señala que son responsables del impuesto sobre las ventas quienes presten servicios. A su vez el artículo 447 ibídem prevé: “En la venta y prestación de servicios, la base gravable será el valor total de la operación, sea que esta se realice de contado o a crédito, incluyendo entre otros los gastos directos de financiación ordinaria, extraordinaria, o moratoria, accesorios, acarreos, instalaciones, seguros, comisiones, garantías y demás erogaciones complementarias, aunque se facturen o convengan por separado y aunque, considerados independientemente, no se encuentren sometidos a imposición”, y el artículo 468 del estatuto tributario establece que la tarifa general del impuesto sobre las ventas es del 16%.

El único tratamiento especial que establece la norma tributaria para las cooperativas es el establecimiento de una base gravable especial para los servicios prestados

por las cooperativas y precooperativas de trabajo asociado en cuanto a mano de obra se refiere (E.T., art. 462-1).

Finalmente en lo que tiene que ver con la pregunta donde indaga quién es el obligado a cumplir las obligaciones cambiarias que se deriven de una importación a manera de información, me permito señalarle que de conformidad con el artículo 10 de la Resolución 8 del 2000 de la Junta Directiva del Banco de la República los residentes deberán canalizar a través del mercado cambiario los pagos para cancelar el valor de sus importaciones. Las importaciones podrán estar financiadas por los intermediarios del mercado cambiario, el proveedor de la mercancía y otros no residentes.

Así mismo para efectos cambiarios según lo dispone el artículo 2º del Decreto 1735 de 1993:

“ART. 2º—Definición de residente. Sin perjuicio de lo establecido en tratados internacionales y leyes especiales para efectos del régimen cambiario se consideran residentes todas las personas naturales que habitan en el territorio nacional. Así mismo se consideran residentes las entidades de derecho público, las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro, que tengan domicilio en Colombia y las sucursales establecidas en el país de sociedades extranjeras.

Se consideran como no residentes las personas naturales que no habitan dentro del territorio nacional, y las personas jurídicas, incluidas las entidades sin ánimo de lucro que no tengan domicilio dentro del territorio nacional. Tampoco se consideran residentes los extranjeros cuya permanencia en el territorio nacional no exceda de seis meses continuos o discontinuos en un período de doce meses”.

---