CONCEPTO 012998 int 1232 DE 2026

(julio 27)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 24 de agosto de 2026>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Área del Derecho	**Tributario**
Banco de Datos	**Impuesto Sobre las Ventas - IVA**
Descriptores	Servicios excluidos del IVA Agentes de Carga Internacional Servicio de transporte de carga internacional
Fuentes Formales	Artículo 476, 486 del Estatuto Tributario Artículo 1.2.4.4.8 del Decreto 1625 de 2016 Artículo 4 de la Ley 1314 de 2009

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 cambiaría, en lo de competencia de la DIAN[1]. 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[2].

2. Mediante el escrito de la referencia se solicita la reconsideración del oficio 900334 - Int. 042 de 2021 enero 20 y se plantean diferentes interrogantes relacionados con: i) la naturaleza jurídica de las operaciones desarrolladas por los Agentes de Carga Internacional -ACI-; ii) la posibilidad de reconocer y facturar el valor del flete internacional como ingreso propio; iii) el tratamiento del impuesto sobre las ventas -IVA-; iv) la incidencia de la NIIF 15 en la calificación tributaria de la operación; v) los documentos que permitirían acreditar que una operación se desarrolla a nombre y por cuenta propia; y vi) la base y la tarifa de retención en la fuente aplicables.

3. Para atender la petición, los temas expuestos se analizarán en el orden indicado, contrastándolos con el criterio doctrinal expuesto en pronunciamientos previos de esta entidad.

4. El oficio 900334 - Int. 042 de 2021 enero 20 examinó el supuesto en el cual un Agente de Carga Internacional, contrata a nombre y por cuenta de su cliente. A partir de la jurisprudencia de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia allí citada, concluyó que esa relación, ante la ausencia de una regulación contractual específica, se asimila a un mandato comercial representativo. Bajo dicho supuesto, el pago realizado a terceros por el servicio de transporte no constituye un ingreso propio del mandatario, diferente de la remuneración que este percibe por la gestión encomendada.

5. Posteriormente, el oficio 905457 - Int. 208 de 2021 junio 11, al resolver una solicitud de reconsideración, confirmó el anterior pronunciamiento y precisó que su conclusión se circunscribe al contrato atípico en el cual la agencia de carga contrata **a nombre y por cuenta de su cliente.** Asimismo, aclaró que ello no desconoce la eventual existencia de otras modalidades contractuales reguladas por el ordenamiento jurídico, como la comisión de transporte y el transporte multimodal. siempre que se configuren sus elementos y se cumplan los requisitos legales correspondientes.

6. Por su parte, el Oficio 00438 (Int. 96) del 30 de enero de 2023 analizó una nueva solicitud de reconsideración, en la que se sostuvo que el Agente de Carga Internacional no actúa como un simple intermediario ni necesariamente bajo una relación de mandato, sino como un operador que coordina integralmente la movilización de la carga, ejerce control sobre la prestación del servicio y asume riesgos y beneficios propios de la operación, circunstancias que permitirían considerar como ingreso propio la totalidad de la contraprestación percibida y sustentar la aplicación de la exclusión del IVA prevista para el servicio de transporte de carga.

7. Al comprobar que estos argumentos coincidían sustancialmente con los previamente valorados al expedir el oficio 905457 - Int 208 de 2021 junio 11, el oficio 00438 - Int 96 de 2023 enero 30 dio aplicación al artículo 19 de la Ley 1437 de 2011, relativo a las peticiones reiterativas ya resueltas, y confirmó la doctrina contenida en los Oficios 900334 y 905457 de 2021.

8. En la petición objeto de la presente respuesta, se formulan nuevamente argumentos relacionados con la actuación del agente como principal, la adquisición y reventa de capacidad de transporte, la asunción de riesgos, el reconocimiento del precio total como ingreso propio y la aplicación de la exclusión del IVA.

9. En ese sentido, en la medida en que dichos planteamientos coinciden sustancialmente con los examinados en los pronunciamientos citados, esta Subdirección se remite a lo resuelto en ellos, de conformidad con el artículo 19 de la Ley 1437 de 2011.

10. En este punto es necesario señalar que el mecanismo para discutir la legalidad de las tesis jurídicas mencionadas es el medio de control de nulidad simple previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo[3]. Esta norma establece:

"TÍTULO III

MEDIOS DE CONTROL

(...).

ARTICULO 137. Nulidad. Toda persona podrá solicitar por sí, o por medio de representante, que se declare la nulidad de los actos administrativos de carácter general.

Procederá cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas en que deberían fundarse, o sin competencia, o en forma irregular, o con desconocimiento del derecho de audiencia y defensa, o mediante falsa motivación, o con desviación de las atribuciones propias de quien los profirió.

También puede pedirse que se declare la nulidad de las circulares de servicio y de los actos de certificación y registro.

Excepcionalmente podrá pedirse la nulidad de actos administrativos de contenido particular en los siguientes casos:

1. Cuando con la demanda no se persiga o de la sentencia de nulidad que se produjere no se genere el restablecimiento automático de un derecho subjetivo a favor del demandante o de un tercero.

2. Cuando se trate de recuperar bienes de uso público.

3. Cuando los efectos nocivos del acto administrativo afecten en materia grave el orden público, político, económico, social o ecológico.

4. Cuando la ley lo consagre expresamente.

PARÁGRAFO. Si de la demanda se desprendiere que se persigue el restablecimiento automático de un derecho, se tramitará conforme a las reglas del artículo siguiente."

11. Así las cosas, en el caso de no compartir las conclusiones expuestas en la doctrina mencionada, de manera respetuosa se sugiere su discusión bajo el medio de control citado.

12. Sin perjuicio de las anteriores menciones, en esta oportunidad se efectuarán las siguientes precisiones con el fin de delimitar adecuadamente el alcance de la doctrina:

13. La calidad de Agente de Carga Internacional no determina, por sí sola y de forma automática, la naturaleza de cada relación contractual celebrada con sus clientes. La calificación jurídica debe efectuarse atendiendo las obligaciones efectivamente asumidas por las partes y la modalidad bajo la cual se desarrolla la operación.

14. Cuando el agente contrata a nombre y por cuenta del cliente, el supuesto corresponde al analizado en el oficio 900334 - Int. 042 de 2021 enero 20 y precisado en el oficio 905457 - Int. 208 de 2021 junio 11. En tal evento, la relación se asimila al mandato comercial representativo y deben observarse las reglas tributarias y de facturación aplicables a dicha figura.

15. Lo anterior no significa que cualquier operación celebrada por un Agente de Carga Internacional deba calificarse necesariamente como mandato. El oficio 905457 - Int. 208 de 2021 junio 11 reconoció expresamente que pueden existir modalidades contractuales diferentes, entre ellas la comisión de transporte o el transporte multimodal. No obstante, su configuración no depende exclusivamente de la denominación empleada por las partes, de una estipulación aislada ni del tratamiento contable dado a la operación, sino del cumplimiento de los elementos y requisitos previstos por el ordenamiento para cada figura.

16. Por tanto, la eventual existencia de operaciones jurídicamente diferentes del mandato no desvirtúa ni modifica la doctrina contenida en los oficios cuya reconsideración se solicita. Únicamente implica que el criterio allí expuesto debe aplicarse al supuesto específico que le sirve de fundamento: la actuación del Agente de Carga Internacional a nombre y por cuenta de su cliente.

17. En ejercicio de la función doctrinal atribuida a esta Subdirección no corresponde determinar si un contrato u operación particular configura un mandato, una comisión de transporte, un transporte multimodal u otra modalidad negocial. Esa calificación exige valorar integralmente los contratos, documentos, obligaciones, riesgos, responsabilidades y condiciones reales de ejecución de cada operación.

18. Por esta razón, el oficio 900334 - Int. 042 de 2021 enero 20 concluyó que, en el supuesto allí estudiado, no era jurídicamente procedente tratar como ingreso propio del Agente de Carga Internacional el valor pagado a terceros por el servicio de transporte. En ese escenario deben diferenciarse:

- Los valores correspondientes a operaciones realizadas por cuenta del mandante.

- La remuneración o ingreso propio del agente por su gestión.

- Los impuestos asociados a cada operación, según su naturaleza.

19. Asimismo, deben observarse las reglas de facturación en contratos de mandato previstas en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016, además de los requisitos generales de la factura electrónica de venta.

20. Ahora bien, si las partes sostienen que una operación determinada corresponde a una modalidad jurídica diferente del mandato. su tratamiento tributario y de facturación deberá establecerse atendiendo la naturaleza efectiva del negocio celebrado. La sola utilización de expresiones como "compra y reventa de flete", "actuación como principal", "ingreso propio" o "servicio integral" no resulta suficiente para definir la calificación tributaria.

21. Tampoco puede concluirse, únicamente a partir de aspectos operativos o financieros como el pago inicial al transportador, la utilización de recursos propios, el otorgamiento de crédito al cliente, la asunción de riesgos de cartera, la incorporación de un margen de utilidad o la facturación global del servicio, que el Agente de Carga Internacional actúe como prestador principal del transporte, pues tales circunstancias no resultan determinantes por sí solas para definir la naturaleza jurídica de la operación.

22. Estos elementos pueden ser relevantes dentro de una valoración integral, pero no sustituyen el análisis de las obligaciones jurídicas asumidas ni permiten concluir automáticamente que el agente presta directamente el servicio de transporte excluido del IVA. El numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario establece la exclusión aplicable al servicio de transporte de carga, en los términos previstos por la ley.

23. El oficio 900334 - Int. 042 del 20 de enero de 2021 señaló que, cuando el mandato tiene por objeto que el Agente de Carga Internacional intermedie en la celebración de un contrato de transporte de carga, el servicio de transporte podrá estar excluido del IVA siempre que se cumplan los requisitos legales. Sin embargo, la remuneración correspondiente a la gestión o intermediación desarrollada por el mandatario no queda comprendida, por ese solo hecho, en la misma exclusión.

24. Esta conclusión fue confirmada por el oficio 905457 - Int 208 de 2021 junio 11, el cual recordó que el IVA es un impuesto de naturaleza real: la calidad de gravado, excluido o exento se atribuye al bien o servicio objeto de la operación y no al sujeto oue lo presta. Por ello, debe identificarse en cada caso cuál es el servicio efectivamente prestado.

25. El mismo pronunciamiento precisó oue la exclusión comprende el transporte mismo de la carga y las actividades que de acuerdo con la regulación aplicable, impliquen directamente su movilización. Por el contrario, los servicios que no comporten directamente dicha movilización, aunque se relacionen con el transporte o se presten en puertos o aeropuertos, no quedan automáticamente comprendidos en la exclusión.

26. Este entendimiento responde al principio de legalidad tributaria y al criterio conforme al cual las exenciones, exclusiones y demás tratamientos exceptivos son de interpretación restrictiva.

27. En el escrito se invocan los criterios de principal y agentes contenidos en la NIIF 15 para sostener que, cuando el Agente de Carga Internacional controla el servicio antes de transferirlo al cliente, debe reconocer el valor total de la operación como ingreso propio. Sobre este punto, el oficio 905457 - Int. 208 de 2021 junio 11 precisó que, de conformidad con el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, existe independencia y autonomía entre las normas tributarias y las normas de contabilidad e información financiera.

28. El tratamiento contable constituye un elemento de información relevante, pero la consecuencia tributaria deberá establecerse con fundamento en las disposiciones fiscales aplicables y en la naturaleza jurídica y material de la operación.

29. Frente a la consulta sobre los documentos idóneos para acreditar que el modelo operativo no corresponde a un mandato, debe señalarse que no existe un documento único que, considerado aisladamente, determine la naturaleza de la relación contractual.

30. La calificación deberá fundarse en una valoración integral y concordante de los elementos probatorios. Sin perjuicio de las particularidades de cada caso y de las facultades de fiscalización de la Administración Tributaria, pueden resultar relevantes, entre otros:

- Los contratos celebrados con los clientes.

- Los contratos suscritos con navieras, aerolíneas, transportadores u otros proveedores.

- Las órdenes de compra o de servicio.

- Las cotizaciones y condiciones comerciales.

- Las facturas expedidas por los proveedores.

- Las facturas expedidas a los clientes.

- Las instrucciones impartidas por el cliente.

- Los documentos de transporte.

- Los comprobantes de pago.

- Los registros contables y sus soportes.

- Las pólizas y documentos de cobertura de los riesgos asumidos.

- Los documentos que permitan identificar quién contrae la obligación frente al transportador.

- Los soportes que acrediten quién asume la responsabilidad por la ejecución del servicio.

- Los documentos que determinen si existen recursos administrados, anticipos o reembolsos por cuenta de terceros.

- Los soportes relativos a la fijación del precio y a la distribución contractual de riesgos y responsabilidades.

31. La valoración de estos elementos deberá establecer, entre otros aspectos, si el agente actúa a nombre propio o ajeno, por cuenta propia o de un tercero: cuál es la obligación principal asumida frente al cliente: guién se obliga frente al transportador y cuál es el alcance de los riesgos y responsabilidades contractuales.

32. En todo caso, la conservación de los documentos mencionados no implica que esta Subdirección reconozca anticipadamente una calificación jurídica determinada. Su suficiencia y alcance deberán ser valorados por la dependencia competente en el marco de las actuaciones correspondientes.

33. Los oficio 900334 - Int 042 de 2021 enero 20, oficio 905457 - Int 208 de 2021 junio 11 y oficio 000438 - Int 96 de 2023 enero 30 no establecieron una regla general sobre la base y tarifa de retención en la fuente aplicables a todos los pagos facturados por los Agentes de Carga Internacional. Sus problemas jurídicos se concentraron en la naturaleza contractual, el tratamiento del IVA, la calificación de los ingresos y la facturación.

34. Por tanto, no es jurídicamente procedente aplicar una única tarifa a toda operación denominada "flete internacional" o a la totalidad de los conceptos incluidos en una factura expedida por un Agente de Carga Internacional.

35. Si una operación comprende conceptos autónomos y diferenciadles, la base y tarifa de retención deberán analizarse respecto de cada uno de ellos. Si, por el contrario, existe una prestación única, deberá determinarse cuál es su naturaleza jurídica principal a partir de las obligaciones asumidas y de las condiciones reales de la operación.

36. El artículo 1.2.4.4.8 del Decreto 1625 de 2016 deberá aplicarse únicamente cuando se configuren los supuestos expresamente contemplados en esa disposición, sin que la sola utilización de la palabra "flete" en la factura resulte suficiente para extender su tratamiento a cualquier pago efectuado a un Agente de Carga Internacional.

37. A partir de las respuestas anteriores, no se observa que los argumentos formulados exijan retirar o modificar la doctrina confirmada por los Oficios 900334, 905457 y 000438. El Oficio 900334 conserva su aplicación respecto de las relaciones en las que el agente actúa en nombre y por cuenta del cliente. La existencia eventual de operaciones distintas –realizadas por cuenta propia– no desvirtúa esa doctrina. **Únicamente exige reconocer que la calificación contractual debe realizarse conforme a los hechos de cada operación.**

38. Además, el Oficio 000438 de 2023 ya recogió los argumentos sobre: actuación como principal; control del servicio antes de transferirlo; asunción de riesgos y ventajas; relación distinta del mandato; reconocimiento del precio total como ingreso propio; y aplicación de la exclusión del IVA.

39. En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaría, 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 articulo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.**

3. **Es oportuno mencionar que cuando se presenta la demanda de este medio de control se puede solicitar como medida cautelar de suspensión provisional de los actos administrativos demandados, según lo disponen los artículos 229 y 230 de la Ley 1437 de 2011. Estas normas establecen los requisitos generales de procedibilidad, estos son, aquellos presupuestos que son comunes a todas las**

medidas cautelares, así: i) que se trate de procesos declarativos, ii) que sea presentada una «petición de parte debidamente sustentada», iii) que la medida sea necesaria para «proteger y garantizar, provisionalmente, el objeto del proceso y la efectividad de la sentencia», y iv) que tenga «relación directa y necesaria con las pretensiones de la demanda».