CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERA PONENTE: CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

Bogotá D.C., veinticinco (25) de septiembre de dos mil veintiséis (2026)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 11001-03-27-000-2025-00027-00 (30065)
Demandante: Zayda Valeria Forero González
Demandada: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN -

Temas: Oficio nro. 100208221-0042 del 19 de abril de 2021, radicado 90334, interrogantes 1 y 2, y el oficio 100208221-002207, radicado 100074884 del 7 de noviembre de 2018.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del medio de control de nulidad instaurado por la señora Zayda Valeria Forero González contra el Oficio nro. 100208221-0042 del 19 de abril de 2021, radicado 90334, [nulidad parcial: se demanda las respuestas a las preguntas una y dos], y el oficio 100208221-002207, radicado 100074884 del 7 de noviembre de 2018, expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

ANTECEDENTES

Actuación administrativa

La DIAN expidió los Oficio nro. 100208221-0042 del 19 de abril de 2021 y 100208221-002207, radicado 100074884 del 7 de noviembre de 2018, a través de los cuales se resolvió una consulta respecto de la exclusión del impuesto sobre las ventas en los servicios de transporte de carga específicamente en las actividades que desarrollan los agentes de carga internacionales. El contenido de los referidos conceptos es el siguiente:

> "**Oficio no. 100208221-0042 de fecha abril 19 de 2021, radicado no. 90334**
>
> ***1. ¿Es posible facturar el flete internacional, en el transporte de mercancías aéreo, marítimo y terrestre, como un ingreso propio, toda vez que, dada la condición de agente de carga internacional, lo común y cotidiano es que la empresa pague todos los gastos del cliente y posteriormente facture los servicios prestados al cliente?***
>
> Sobre la naturaleza del contrato de los agentes de carga, se informa que la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia con sentencia del 11 de julio de 2011, cuyo Magistrado Ponente fue Jaime Alberto Arrubla Paucar, expuso:
>
> *"(…) la Corte tiene dicho que lo "relevante de los agentes de carga es que si contratan a nombre y por cuenta de sus clientes, a diferencia de los comisionistas de transporte, quienes se obligan en su nombre, pero por cuenta ajena (artículo 1312 del Código de Comercio), su actividad, en últimas, a falta de regulación específica, se gobierna por el mandato comercial representativo, porque cuando despliegan su actividad profesional lo hacen por cuenta de otra persona, quien por su puesto es la que se obliga[1]".*

[1] Sentencia de 5 de febrero de 2009, expediente 2001-00142.

Del aparte citado, es claro que el contrato celebrado entre los agentes de carga internacional y sus clientes, si bien resulta ser atípico, toda vez que no se encuentra consagrado de manera general ni específica en la legislación colombiana, deberá asimilarse a un mandato comercial representativo o mandato con representación.

Así las cosas, el artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016 (sustituido por el Decreto 358 de 2020) respecto a la facturación en contratos de mandato, establece:

Artículo 1.6.1.4.9. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario, si el mandatario adquiere bienes y/o servicios en cumplimiento del mandato, la factura y/o documentos equivalentes deberán ser expedidos a nombre del mandatario.

Para efectos de soportar los respectivos costos, deducciones y/o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, el mandatario deberá expedir al mandante una certificación donde consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe estar firmada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

En caso de las devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato. El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario y en el presente Decreto, las facturas y documentos comerciales que soporten las operaciones comerciales que realizó por orden del mandante.

En la factura electrónica de venta, elaborada en virtud del contrato de mandato se deberán diferenciar las operaciones del mandante de las del mandatario.

Parágrafo. Para efectos del cumplimiento de la obligación de expedir factura electrónica de venta, tanto los mandantes como los mandatarios, atenderán las fechas establecidas para su implementación por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN".

Teniendo en cuenta lo anterior, este Despacho concluye que no es posible que la agencia de carga internacional facture el flete internacional como un ingreso propio, toda vez que el contrato de agencia de carga internacional tiene la naturaleza de un contrato de mandato con representación. Por lo tanto, los ingresos percibidos por el mandatario-agente de carga- en razón a la ejecución del encargo encomendado, son diferentes a aquellos pagados por éste a terceros por el servicio de transporte.

2. Es posible facturar los fletes como ingresos propios excluidos de IVA a la luz de los señalado por el artículo 476, numeral 9° del Estatuto Tributario y del Decreto 1625 de 2016, que recopiló el artículo 4 del Decreto 1372 de 1992, "1.3.1.13.3. Impuesto sobre las ventas por servicios de transporte. Para los efectos de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 476 del Estatuto Tributario también forman parte del servicio de transporte de carga, los servicios portuarios y aeropuertos"

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, cuando el mandato es otorgado para que el Agente de Carga Internacional intermedie en la celebración de un contrato de prestación de servicio de transporte de carga, este último se entenderá excluido de IVA en virtud del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, siempre que se cumplan los requisitos para ello, ya que el tratamiento de servicio excluido del impuesto únicamente aplica para el servicio de transporte de carga.

Por lo cual, los servicios prestados por el mandatario (Agente de Carga Internacional) por la gestión efectuada no pueden estar cubiertos por dicha exclusión, toda vez que dichos servicios tienen la naturaleza de una intermediación que no se relaciona o forma parte de la prestación propia del servicio de transporte de carga.

Sobre este particular, téngase en cuenta que, en virtud del principio de legalidad, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, en materia de impuestos, las exenciones, exclusiones y tarifas especiales son de interpretación restrictiva y se concretan a las expresamente señaladas por la Ley.

Ahora bien, acerca de los servicios portuarios y aeroportuarios, que con motivo de movilización de la carga se presten en puertos y aeropuertos, este Despacho ya se ha pronunciado en el concepto 002207 de 2018 el cual se anexa para mayor conocimiento."

Oficio 100208221-002207. radicado 100074884 de 7 de noviembre de 2018

"1. ¿La exclusión del IVA a que se refiere el artículo 2o del Decreto 1372 de 1992, cobija la prestación de servicios complementarios para la movilización de carga, no efectuada en puertos o aeropuertos?

2. ¿Si el contrato de prestación de servicios complementarios para la movilización de la carga está relacionado con el cumplimiento final del contrato de transporte del contratante en el contrato inicial, esta prestación de servicio en razón a que su finalidad es como se dijo el cumplimiento del contrato de transporte, está excluida del IVA?

3. ¿Si el contratante en un contrato de prestación de servicios complementarios para la movilización de la carga es una empresa cuyo objeto social es el transporte, lo que conlleva a que su ejercicio en lo relacionado con el transporte carga está excluido del IVA, el contratista que le presta el servicio complementario para la movilización de carga también por esta actividad está excluido del IVA?

RESPUESTA: PRIMERA Y SEGUNDA PREGUNTA

En un contrato de transporte de carga se debe entender también excluidos los servicios complementarios inherentes al mismo prestados por el mismo responsable en unidad, siempre y cuando se trate de todos aquellos servicios complementarios necesarios e inherentes a entregarle al adquirente del servicio la carga, por ejemplo el beneficiario del servicio vive en un tercer piso, incluye el servicio complementario al transporte de carga, en el caso del ejemplo un trasteo va incluido el subirle la misma hasta el apartamento del beneficiario que vive en el tercer piso.

No se puede dar el tratamiento de excluidos a otros servicios, que no son inherente al entregar la carga como el servicio complementario de fletamento y de empaque y desempaque del trasteo, la cual está como actividad independiente complementario al de carga en los códigos de actividades económicas como se explica en el concepto de 0423 de 2015 el cual se adjunta.

Tampoco resultaría inherente a la entrega de la carga y, por lo tanto, se encuentran gravados la vigilancia que se preste y el servicio de seguro prestado, que en este evento en definitiva lo presta un tercero diferente al transportador.

En el evento que el contrato incluya servicios gravados como excluidos en la factura se debe discriminar cada servicio y con el tratamiento del IVA respectivo.

RESPUESTA: TERCERA PREGUNTA

Si el servicio complementario como de cargue y descargue lo realiza un tercero diferente al transportador de la carga, se encuentra gravado porque solo se encuentra excluido si este es prestado por un tercero en puertos y aeropuertos como lo señala el decreto reglamentar o arriba transcrito.

Sin perjuicio de las restricciones que la legislación aduanera se consagre en materia de transporte de carga en puertos y aeropuertos.

Como toda exclusión, no puede hacerse extensiva por interpretación a otros casos diferentes, pues los beneficios tributarios deben interpretarse restrictivamente y solo para los eventos expresamente señalados; por lo tanto, el servicio complementario al servicio de carga prestado por un contratista independiente fuera de puerto o aeropuerto se encuentra gravado con el IVA, así el contratista tenga como objeto social el transporte de carga.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud."

Demanda y contestación de la demanda

Zayda Valeria Forero González en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), formuló ante esta Corporación las siguientes pretensiones[2]:

[2] Samai CE, índice 3.

«**Primera:** Que se declare la nulidad del Oficio No. 100208221-0042 de fecha 19 de abril (sic) de 2021, radicado No. 90334 emitido por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales[3].

Segunda: Que se declare la nulidad del Oficio No. 100208221-002207, radicado No. 100074884 de fecha 7 de noviembre de 2018».

La demandante indicó como normas vulneradas los artículos 29 de la Constitución Política, 476 numeral 9 del Estatuto Tributario, 3, 115, 147, 151, 152, 161 y 169 del Decreto 1165 de 2019, 18 del Convenio de Montreal de 1999, 86 y 89 de la Decisión 837 de la CAN, 3 numeral 3 de las Reglas de la Haya de 1929[4], 42 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

Concepto de violación y oposición

Los cargos del concepto de violación expuestos por la demandante y las correspondientes oposiciones formuladas en la contestación[5] se resumen así:

Primer cargo: *Nulidad del Oficio 100208221-0042 de 2021 por falsa motivación, e infracción de las normas en que debían fundarse. Vulneración del artículo 476 numeral 9 del ET, 42 y 137 del CPACA.*

1. La **demandante** sostuvo que el Oficio nro. 90334 de 2021 adolece de falsa motivación pues la DIAN fundamentó su conclusión en la naturaleza del vínculo contractual del agente de carga, sin analizar las actividades que este desarrolla en la ejecución del contrato de transporte para efectos de determinar la exclusión de IVA en virtud del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Explicó que, la conclusión de que el agente de carga no puede facturar el flete internacional como ingreso propio está fundamentada en la sentencia del 11 de julio de 2011 de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia, según la cual, cuando el agente de carga contrata a nombre y por cuenta de su cliente, su actividad se rige, a falta de regulación específica, por las normas del mandato comercial representativo. Sin embargo, a juicio de la demandante, la regla jurisprudencial desarrolla la responsabilidad derivada de la entrega extemporánea de una mercancía, pero no analiza las actividades y operaciones conexas que comprenden el contrato de transporte para efectos del IVA.

Señaló que la calidad en que actúa el agente de carga no determina, por sí misma, el tratamiento tributario de los servicios que presta. En su criterio, la administración debía examinar la naturaleza de cada actividad desarrollada en ejecución del contrato de transporte para establecer si estaba comprendida en la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

2. La DIAN defendió la legalidad del acto al sostener que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia era pertinente para resolver la consulta, pues el primer interrogante formulado a la administración consistía en determinar si el agente de carga podía facturar el flete internacional como ingreso propio.

Explicó que, establecida la naturaleza de la relación entre el agente y su cliente como un mandato comercial representativo, resultaba aplicable el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016, relativo a la facturación en los contratos de mandato. De ahí

[3] En la página 1 de la demanda se especifica que los cargos de nulidad se dirigen a las respuestas de los dos primeros interrogantes del oficio.
[4] En materia de transporte marítimo, las denominadas Reglas de La Haya —Convenio Internacional para la Unificación de Ciertas Reglas en Materia de Conocimiento de Embarque, Bruselas, 1924— contemplan dentro de las obligaciones relativas a las mercancías operaciones de carga, manipulación, estiba, transporte, custodia, cuidado y descarga. Sin embargo, Colombia no es Estado parte de dicho Convenio, por lo que sus disposiciones no constituyen en este caso un parámetro normativo directo para juzgar la legalidad de los actos acusados.
[5] Samai CE, índice 23.

concluyó que los valores recibidos por el agente para pagar a terceros el servicio de transporte son distintos de los ingresos que aquel percibe por su propia gestión.

Agregó que el oficio sí analizó el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario y distinguió entre el servicio de transporte contratado por cuenta del mandante, que puede estar excluido del IVA, y la gestión desarrollada por el agente de carga, que constituye un servicio de intermediación diferente del transporte.

Por tanto, consideró que no existe falsa motivación, pues las conclusiones de la doctrina acusada están sustentadas en la regulación de la facturación en el mandato, en el alcance de la exclusión del IVA y en la jurisprudencia sobre la naturaleza jurídica de la actuación del agente de carga.

Segundo cargo: *Vulneración al debido proceso, a los principios de legalidad y reserva de ley. Infracción de las normas en que debía fundarse. Vulneración de los artículos 18 del Convenio de Montreal, los artículos 86 y 89 de la Decisión 837 de la Comunidad Andina*

1. La **demandante** alegó que los conceptos restringen la exclusión tributaria prevista en el numeral 9 del artículo 476 ib, pues al catalogar al agente de carga como un intermediario de la operación desconoce el hecho generador del impuesto sobre las ventas. Lo anterior por cuanto la exclusión recae sobre el servicio de transporte de carga y no depende del sujeto que lo presta.

Sostuvo que no es dable a la DIAN excluir del beneficio tributario las actividades que desarrolla el agente de carga bajo la premisa de su calidad de intermediario, pues conforme con los artículos 18 del Convenio de Montreal (transporte aéreo), 86 y 89 de la Decisión 837 de la Comunidad Andina (transporte terrestre) y las Reglas de La Haya, las actividades como el embalaje, cargue, descargue y otras labores relacionadas con la mercancía pueden integrar la operación de transporte y ser ejecutadas directamente por el transportador o mediante terceros. Así, señaló que el transporte no se limita al desplazamiento físico de la carga entre dos lugares, pues su ejecución comprende otras actuaciones necesarias para que la carga llegue a su destino, entre ellas la verificación de su estado, el embalaje, el manejo de documentos y la transmisión de información ante las autoridades aduaneras.

Señaló que el embalaje de la mercancía es una actividad elemental para la ejecución del contrato de transporte para que llegue en buenas condiciones al lugar de destino. Así, independientemente sobre quién recaiga la obligación, el embalaje es una actividad que hace parte del contrato de transporte, puede ser desarrollada de manera directa por el remitente o por el transportador o a través de un agente de carga, cuyo objeto social es participar en el transporte de mercancía.

Asimismo, invocó disposiciones del Decreto 1165 de 2019 para señalar que el agente de carga internacional no se limita a poner en contacto al remitente con el transportador, sino que puede coordinar y organizar embarques, consolidar mercancías, expedir o recibir documentos de transporte, transmitir información a la autoridad aduanera y asumir determinadas obligaciones respecto de la carga. Por lo tanto, reiteró que el tratamiento tributario debe establecerse según la actividad efectivamente desarrollada y no únicamente a partir de la calidad del sujeto que la ejecuta.

Concluyó que el agente de carga no es un intermediario entre el usuario del servicio de transporte y el transportador, sino que participa en la ejecución del contrato de transporte, al realizar actividades propias del remitente o transportador y realizar obligaciones legales de forma subsidiaria del transportador. Por tal razón, consideró que la intervención de un agente de carga no transforma la naturaleza del servicio ni

autoriza a la administración para gravarlo cuando materialmente corresponda al servicio de transporte de carga excluido del IVA.

Con fundamento en la misma premisa, la demandante afirmó que los conceptos acusados desconocen los principios de legalidad y reserva de ley al someter al IVA actividades que, en su criterio, forman parte del servicio de transporte de carga expresamente excluido por el legislador.

2. La DIAN sostuvo que el hecho de que la legislación internacional o aduanera atribuya determinadas funciones u obligaciones al agente de carga no convierte los servicios que este presta en servicios de transporte ni permite extenderles automáticamente la exclusión del IVA.

Indicó que el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario excluye específicamente el servicio de transporte de carga y que, por tratarse de una exclusión tributaria, su alcance es restrictivo. Por ello, no puede extenderse a actividades distintas por el solo hecho de que sean necesarias, complementarias o estén relacionadas con una operación de transporte o de comercio exterior.

Para la DIAN, los servicios que presta el agente por la gestión desarrollada en favor de su cliente tienen naturaleza de intermediación y son diferentes del servicio ejecutado por el transportador. En consecuencia, el cumplimiento de obligaciones aduaneras propias del agente de carga tampoco modifica la naturaleza del servicio ni permite aplicar la exclusión prevista para el transporte.

Añadió que los actos demandados no crearon un hecho generador ni establecieron una restricción distinta de la prevista legalmente, sino que interpretaron el alcance de la exclusión contemplada en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario. De ahí que, en su criterio, los oficios acusados no vulneren los principios de legalidad y reserva de ley.

CONCEPTO DE ORGANIZACIONES Y EXPERTOS

En virtud del inciso segundo del literal c), numeral 4 del artículo 184 y el artículo 182 B del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, fueron invitadas entidades públicas, organizaciones privadas y expertos en las materias relacionadas con el tema del proceso para que presentaran su concepto sobre los puntos relevantes de la demanda. La siguiente entidad se pronunció:

Intervención del Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero[6]

El ICDT rindió concepto en el que señaló que los oficios demandados deben ser anulados, al considerar que limitan la exclusión de IVA prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario al acto de trasladar o conducir la carga de un punto a otro, sin considerar que la prestación del servicio es más amplia.

Explicó que la función del agente de carga consiste principalmente en organizar y gestionar el transporte de mercancías y servir de enlace entre el remitente y el transportador. Sin embargo, su actividad no se limita a esa intermediación, pues también puede comprender labores como la consolidación y desconsolidación de mercancías, almacenamiento, embalaje, elaboración y trámite de documentos, gestiones ante las autoridades aduaneras y coordinación de la recogida y entrega de la carga.

Señaló que la figura de «agente de carga» no cuenta con una regulación integral en Colombia y que las disposiciones aduaneras le asignan determinadas funciones y

[6] Samai CE, índice 23.

responsabilidades sin definir completamente la naturaleza jurídica de su actividad. Por esa razón, la jurisprudencia civil ha acudido a las reglas del mandato comercial representativo cuando el agente contrata a nombre y por cuenta de su cliente. No obstante, a su juicio, esa calificación contractual no resuelve por sí sola el tratamiento de las distintas actividades que puede desarrollar el agente para efectos del IVA.

En cuanto al alcance de la exclusión, sostuvo que el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario se refiere al servicio de transporte de carga, por lo que el análisis debe atender a la naturaleza del servicio prestado. En ese sentido, consideró que el transporte no necesariamente se agota en el desplazamiento físico de las mercancías, pues existen actividades que pueden estar directamente vinculadas con su ejecución. A partir de ello, precisó la necesidad de diferenciar las actividades que el agente de carga ejecuta directamente de aquellas en las que actúa como intermediario para contratar servicios con terceros. En el primer caso, el tratamiento tributario dependerá de si la actividad puede considerarse parte del servicio de transporte de carga; en el segundo, debe distinguirse entre el servicio contratado con el tercero y la remuneración correspondiente a la gestión o intermediación realizada por el agente.

Por lo anterior, señaló que no basta con afirmar de manera general que todos los servicios prestados por el agente de carga están gravados por tratarse de un intermediario, ni tampoco que toda actividad relacionada con una operación de transporte se encuentra excluida del impuesto. La aplicación de la exclusión exige determinar, en cada caso, si el servicio corresponde materialmente al transporte de carga previsto en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario o si constituye una prestación autónoma y diferente.

El ICDT concluyó que la naturaleza del sujeto que presta el servicio no constituye, por sí sola, el criterio determinante para establecer la aplicación de la exclusión del IVA, pues debe atenderse principalmente a la naturaleza de la actividad desarrollada y a su relación con la prestación del servicio de transporte.

TRÁMITE

Mediante auto del 13 de abril de 2026, se ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada. Además, se determinó innecesaria la práctica de pruebas adicionales a las documentales aportadas por las partes, así como la realización de la audiencia inicial, atendiendo lo establecido en el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, que adicionó el artículo 182A al Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Asimismo, en auto del 21 de julio de 2026 corrió traslado a las partes para que presentaran alegatos de conclusión.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**[7] reiteró que los conceptos acusados están debidamente motivados y que la jurisprudencia civil citada resultaba pertinente para establecer la naturaleza de la relación entre el agente de carga y su cliente. A partir de esa caracterización como mandato representativo, sostuvo que los valores correspondientes al transporte prestado por terceros son distintos de la remuneración obtenida por el agente por su gestión, de modo que esta última constituye una actividad de intermediación no comprendida en la exclusión del IVA.

Finalmente, insistió en que el cumplimiento de funciones propias del agente de carga (expedición de documentos, transmitir información aduanera, coordinar operaciones o efectuar otras gestiones logísticas) no demuestra por sí sola que este preste el servicio de transporte. Según la entidad, la exclusión debe interpretarse restrictivamente y ampara el transporte de carga y los servicios expresamente incorporados por la reglamentación,

[7] Samai CE, índice 37.

sin que pueda extenderse a otras actividades por el solo hecho de ser conexas o necesarias para la operación.

La **parte demandante**[8] reiteró la solicitud de nulidad de los oficios. Precisó que la tesis planteada no consiste en afirmar que todas las actividades desarrolladas por el agente de carga estén excluidas del IVA. En ese orden, admitió que la intermediación o los servicios logísticos autónomos pueden estar gravados, pero insistió en que la DIAN no podía calificar de manera general toda la actividad del agente como intermediación. A su juicio, debía examinarse la naturaleza concreta de cada prestación y establecer si esta era autónoma o si se integraba material y funcionalmente al servicio de transporte de carga.

También reiteró que la interpretación restrictiva de las exclusiones no autoriza a la Administración para introducir condiciones que la ley no prevé. En particular, cuestionó que la exclusión dependa de que el servicio sea prestado por el mismo transportador o, tratándose de terceros, de que se ejecute en puertos o aeropuertos, pues consideró que el numeral 9 del artículo 476 del ET define la exclusión por la naturaleza del servicio y no por la calidad del prestador.

Por su parte el **Ministerio Público** guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

En los términos de la demanda y la contestación, corresponde a la Sala resolver el siguiente problema jurídico:

(i) ¿El Oficio 100208221-0042 de 2021 está falsamente motivado por haber sustentado la calificación de los servicios del agente de carga como una intermediación gravada en la naturaleza contractual de la relación con su cliente, sin examinar las actividades que aquel puede desarrollar en la operación de transporte y que pudieran estar excluidas de IVA?

(ii) ¿Los Oficios 100208221-0042 de 2021 -respecto de las respuestas a las preguntas 1 y 2- y 100208221-002207 de 2018 desconocieron el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario y los principios de legalidad y reserva de ley al determinar el tratamiento frente al IVA de los servicios objeto de consulta?

Para resolver, la Sala establecerá, en primer lugar, el alcance de la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario y, a partir de ese marco, examinará las interpretaciones contenidas en los conceptos acusados frente a los cargos formulados en la demanda.

1. Naturaleza y alcance de la exclusión del IVA prevista en el numeral 9 del artículo 476 del ET

Para resolver los problemas jurídicos planteados, la Sala debe determinar, en primer lugar, el alcance de la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, disposición que establece:

> "Artículo 476. Servicios excluidos del impuesto sobre las ventas.
> (…)
> 9. El servicio de transporte público, terrestre, fluvial y marítimo de personas en el territorio nacional, y el de transporte público o privado nacional e internacional de carga marítimo, fluvial, terrestre y aéreo. Igualmente, se excluye el transporte de gas e hidrocarburos"

[8] Samai CE, índice 38.

De la disposición se advierte que, en lo que interesa al presente asunto, el objeto de la exclusión es el servicio de transporte de carga. El supuesto previsto por el legislador está determinado por la naturaleza de la prestación -el servicio de transporte-, su objeto -la carga- y las modalidades expresamente comprendidas -público o privado, nacional o internacional, marítimo, fluvial, terrestre y aéreo-. La norma no contempla de manera general los servicios relacionados, complementarios o conexos al transporte, por lo que su eventual inclusión en el tratamiento exceptivo exige establecer si forman parte del servicio expresamente excluido.

Esta característica corresponde a una exclusión de naturaleza objetiva[9], en cuanto el tratamiento tributario está asociado al servicio definido por el legislador y no a una determinada categoría de sujetos. La jurisprudencia ha explicado que las exclusiones tienen este carácter cuando recaen sobre determinados bienes o servicios y su aplicación no depende de las condiciones particulares del sujeto que interviene en la operación[10].

Ahora bien, por tratarse de una excepción a la regla general de sujeción al IVA de la prestación de servicios, la exclusión es de interpretación restrictiva, lo que significa que su aplicación debe circunscribirse al supuesto expresamente previsto por el legislador y no puede extenderse, por analogía o mediante una interpretación amplia, a actividades distintas de aquellas comprendidas en la norma[11].

El carácter objetivo de la exclusión y su interpretación restrictiva son criterios que se complementan. El primero identifica el supuesto de hecho beneficiado por el legislador, que en este caso corresponde al servicio de transporte de carga. El segundo impide extender ese tratamiento a prestaciones distintas no comprendidas en la norma, aun cuando mantengan una relación económica o funcional con la actividad excluida. Esta regla no significa que la interpretación deba limitarse a la denominación formal de la prestación ni impide determinar cuáles actividades integran materialmente el servicio que la propia ley excluyó[12]. De esta manera, la interpretación restrictiva delimita el beneficio al supuesto previsto en la norma, pero no releva al intérprete de establecer su contenido y alcance.

Para establecer el contenido del servicio sobre el cual recae la exclusión resulta necesario acudir a la regulación del contrato de transporte. El artículo 981 del Código de Comercio lo define como aquel por el cual una de las partes se obliga, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y dentro del plazo fijado, personas o cosas y, respecto de estas últimas, a entregarlas al destinatario. A su vez, el artículo 982 ib. establece que, en el transporte de cosas, el transportador está obligado a recibirlas, conducirlas y entregarlas en el estado en que las reciba, mientras que el artículo 1008 identifica al transportador como la persona que asume esas obligaciones[13].

---

[9] Corte Constitucional, sentencia C-341 del 9 de mayo de 2007, exp. D-6552, MP. Humberto Antonio Sierra Porto. Al diferenciar las modalidades de exclusión del IVA, precisó que la objetiva tiene lugar cuando determinados bienes o servicios quedan excluidos con independencia de la persona que interviene. Este criterio fue acogido por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, entre otras, en sentencia del 26 de enero de 2012, rad. 17651, al señalar que las exclusiones analizadas en esa oportunidad atendían a «la naturaleza del servicio y no la persona que los preste».

[10] Ibidem.

[11] Corte Constitucional, sentencia C-109 del 19 de abril de 2023, exp. D-14880, MP. Paola Andrea Menses Mosquera.

[12] Sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, MP. Martha Teresa Briceño de Valencia, 16 de junio de 2022, exp. 25891, MP. Milton Chaves García, y 7 de julio de 2022, exp. 25950, MP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello

[13] Código de Comercio, «Artículo 981. Contrato de transporte
El transporte es un contrato por medio del cual una de las partes se obliga para con la otra, a cambio de un precio, a conducir de un lugar a otro, por determinado medio y en el plazo fijado, personas o cosas y entregar éstas al destinatario.
El contrato de transporte se perfecciona por el solo acuerdo de las partes y se prueba conforme a las reglas legales.
En el evento en que el contrato o alguna de sus cláusulas sea ineficaz y se hayan ejecutado prestaciones, se podrá solicitar la intervención del juez a fin de que impida que una parte se enriquezca a expensas de la otra.
«Artículo 982. Obligaciones del transportador
El transportador estará obligado, dentro del término por el modo de transporte y la clase de vehículos previstos en el contrato y, en defecto de estipulación, conforme a los horarios, itinerarios y demás normas contenidas en los reglamentos oficiales, en un término prudencial y por una vía razonablemente directa:
1) En el transporte de cosas a recibirlas, conducirlas y entregarlas en el estado en que las reciba, las cuales se presumen en buen estado, salvo constancia en contrario, y
2) En el transporte de personas a conducirlas sanas y salvas al lugar de destino.

De estas disposiciones se desprende que la prestación característica del transporte de carga tiene por objeto y finalidad la movilización de las cosas entre un lugar de origen y uno de destino. Sin embargo, su contenido no se reduce al desplazamiento físico de la mercancía, pues comprende las obligaciones de recibirla para su conducción y entregarla al destinatario.

En concordancia con lo anterior, para el transporte terrestre automotor de carga, el artículo 2.2.1.7.3 del Decreto 1079 de 2015 define el servicio como aquel destinado a satisfacer las necesidades generales de movilización de cosas de un lugar a otro, a cambio de una remuneración y bajo la responsabilidad de una empresa de transporte habilitada[14].

En el ámbito comunitario andino, la Decisión 837 de la Comisión de la Comunidad Andina, que regula el transporte internacional de mercancías por carretera entre los Países Miembros, define el contrato de transporte como aquel por el cual el transportista autorizado se obliga con el remitente, a cambio del pago de un flete, a ejecutar el transporte de mercancías por carretera desde el lugar en que las toma o recibe hasta el lugar de destino señalado para su entrega[15].

En relación con el transporte aéreo internacional, el Convenio de Montreal de 1999, aprobado mediante la Ley 701 de 2001, establece reglas sobre la documentación, recepción, custodia y entrega de la carga. En particular, su artículo 18 dispone que, para efectos del régimen de responsabilidad allí previsto, el transporte aéreo comprende el período durante el cual la carga se encuentra bajo custodia del transportista y contempla, además, determinadas operaciones terrestres efectuadas en ejecución del contrato para fines de carga, entrega o transbordo[16].

Estas disposiciones coinciden con la regulación comercial interna en identificar la **recepción, conducción y entrega** como elementos que delimitan la operación de transporte. Sin embargo, su objeto no es definir el tratamiento tributario de cada una de las prestaciones que pueden desarrollarse en su ejecución, por lo que su aplicación al presente asunto se limita a contribuir a establecer el contenido del servicio de transporte al que se refiere el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Establecido lo anterior, para efectos del impuesto sobre las ventas, el artículo 1.3.1.13.3 del Decreto 1625 de 2016 dispone que también forman parte del servicio de transporte de carga «los servicios portuarios y aeroportuarios que, con motivo de la movilización de la carga, se presten en puertos y aeropuertos». De acuerdo con esta disposición, el servicio excluido no se limita a la conducción de las mercancías entre el lugar de origen y el de destino, pues el reglamento reconoce que determinados servicios distintos de esa actividad también forman parte del transporte de carga, siempre que correspondan a

---

Artículo 1008. Se tendrá como partes en el contrato de transporte de cosas el transportador y el remitente. Hará parte el destinatario cuando acepte el respectivo contrato.
Por transportador se entenderá la persona que se obliga a recibir, conducir y entregar las cosas objeto del contrato; por remitente, la que se obliga por cuenta propia o ajena, a entregar las cosas para la conducción, en las condiciones, lugar y tiempo convenidos; y por destinatario aquella a quien se envían las cosas.
Una misma persona podrá ser a un mismo tiempo remitente y destinatario.

[14] Decreto 1079 de 2015, artículo 2.2.1.7.3. Cfr. Ministerio de Transporte, concepto sobre servicio público de transporte terrestre automotor de carga, que identifica como finalidad del servicio satisfacer las necesidades de movilización de cosas de un lugar a otro

[15] Comisión de la Comunidad Andina, Decisión 837 de 2019, «Transporte Internacional de Mercancías por Carretera», art. 3. La disposición define la «operación de transporte» como el «conjunto de servicios que realiza el transportista desde el momento en que recibe las mercancías hasta su entrega al destinatario» y regula, entre otras, las nociones de contrato de transporte, transportista autorizado y transporte internacional de mercancías por carretera. Decisión 837 de la Comunidad Andina.

[16] Convenio para la Unificación de Ciertas Reglas para el Transporte Aéreo Internacional, hecho en Montreal el 28 de mayo de 1999, aprobado en Colombia mediante la Ley 701 de 2001, art. 18, nums. 3 y 4. El numeral 3 dispone que el transporte aéreo comprende el período durante el cual la carga se encuentra bajo la custodia del transportista; y el numeral 4 establece una presunción respecto de los daños ocurridos durante transportes terrestres, marítimos o por aguas interiores efectuados fuera de un aeropuerto en ejecución de un contrato de transporte aéreo, para fines de carga, entrega o transbordo. Ley 701 de 2001 – Convenio de Montreal.

servicios portuarios o aeroportuarios prestados en esos lugares con motivo de la movilización de la carga.

La disposición reglamentaria no establece una exclusión autónoma respecto de los servicios portuarios y aeroportuarios, sino que precisa aquellos que, por las condiciones en que se prestan y su relación con la movilización de la carga, forman parte del servicio de transporte excluido por el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario. De ahí que la sola circunstancia de que una prestación se encuentre relacionada con la operación de transporte propiamente dicha no resulta para "extender" el tratamiento tributario previsto de manera restrictiva para el transporte. La exclusión solo puede cobijar aquellas prestaciones comprendidas como propias o de la esencia del servicio excluido, conforme con la ley y su reglamentación.

Esta Sección ha aplicado esa interpretación al analizar el tratamiento de los servicios portuarios. En sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042, precisó que el reglamento consideró que los servicios portuarios prestados con motivo de la movilización de la carga forman parte del servicio de transporte para efectos de la exclusión. Asimismo, señaló que no todos los servicios portuarios están excluidos del IVA, sino aquellos directamente relacionados con la movilización de la carga ya entregada al transportista, pues la exclusión legal recae sobre el servicio de transporte de carga[17].

En decisiones posteriores, la Sección[18] aplicó este criterio al examinar otros servicios prestados en puertos y señaló que su tratamiento frente al IVA exige establecer, a partir de las circunstancias de la prestación y de la regulación aplicable, si corresponden a servicios portuarios vinculados con la movilización de la carga en los términos previstos por el reglamento. Así, respecto del almacenamiento portuario, la Sección consideró relevante determinar si se trataba de un servicio portuario prestado con motivo de dicha movilización, sin que la sola denominación de la actividad resultara suficiente para definir su tratamiento tributario.

Esta misma lógica permite concluir que el tratamiento de una prestación frente al IVA no puede determinarse únicamente a partir de la calidad de quien la ejecuta; pero, lo que es determinante es que la prestación sea parte esencial del servicio de transporte. En efecto, el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario establece la exclusión en función del servicio de transporte de carga, por ello la intervención de un sujeto distinto del transportador puede ser relevante para establecer la naturaleza de la prestación y determinar si se trata de un servicio autónomo e independiente, pero no sustituye el análisis acerca de si la prestación se encuentra comprendida en el servicio excluido.

De lo expuesto se concluye que la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario recae sobre el servicio de transporte de carga en las modalidades allí señaladas. Su alcance no se determina por la sola denominación de la actividad ni se extiende a una prestación por el hecho de guardar relación económica, funcional o logística con una operación de transporte. Sin embargo, tampoco se restringe al desplazamiento físico de la mercancía, pues comprende las obligaciones que integran el servicio de transporte conforme con su regulación y aquellos servicios que, como ocurre con los portuarios y aeroportuarios en las condiciones previstas por el artículo 1.3.1.13.3 del Decreto 1625 de 2016, el ordenamiento reconoce como parte de este.

La jurisprudencia de la Sección ha indicado que el criterio relevante para definir la exclusión no es la denominación contractual de la prestación ni la condición del sujeto

[17] Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de octubre de 2011, exp. 18042. Al examinar el tratamiento del servicio de practicaje, la Sala precisó que no todos los servicios portuarios están excluidos del IVA, sino aquellos directamente relacionados con la movilización de la carga.
[18] En el mismo sentido, sentencias del 16 de junio de 2022, exp. 25891, CP. Milton Chaves García, y del 7 de julio de 2022, exp. 25950, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

que interviene en la operación, sino la naturaleza material del servicio efectivamente prestado. De ahí que actividades logísticas, portuarias o aeroportuarias solamente queden comprendidas en la exclusión cuando, conforme a las circunstancias del caso y a la regulación aplicable, integren materialmente el servicio de transporte de carga.

La anterior conclusión coincide parcialmente con lo señalado en la intervención del ICDT, en cuanto la determinación del tratamiento tributario exige atender a la naturaleza material de la prestación analizada. Sin embargo, ello no conduce a la nulidad de los actos acusados, pues las respuestas demandadas no resolvieron el tratamiento de actividades concretas desarrolladas por agentes de carga distintos del supuesto específico consultado.

En consecuencia, para establecer la procedencia de la exclusión, en cada caso concreto, debe determinarse si la prestación objeto de análisis se encuentra comprendida en el servicio de transporte de carga definido por la ley y su reglamentación, sin extender ese tratamiento, por analogía o por un criterio de mera conexidad, a servicios distintos de los allí comprendidos.

2. Caso concreto

2.1. De la falsa motivación del oficio 100208221-0042 de 2021

La demandante sostiene que el Oficio 100208221-0042 de 2021 está falsamente motivado porque la DIAN acudió a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia sobre la naturaleza de la relación entre el agente de carga y su cliente para concluir que los servicios prestados por aquel corresponden a una intermediación distinta del transporte de carga. A su juicio, esa caracterización contractual no permite establecer, para efectos del IVA, la naturaleza de las actividades que el agente puede desarrollar en la operación de transporte.

La Sala advierte que las preguntas resueltas en ese oficio deben analizarse de manera conjunta. En la primera se consultó si el agente de carga internacional podía facturar el flete internacional como ingreso propio cuando paga los gastos de su cliente y posteriormente se los factura. La DIAN acudió a la jurisprudencia civil para señalar que, cuando el agente contrata en nombre y por cuenta de su cliente, su actuación se rige por el mandato comercial representativo y, con fundamento en ello, diferenció los ingresos obtenidos por el agente en ejecución del encargo de los valores pagados a terceros por el servicio de transporte.

La segunda pregunta partió de esa misma premisa para determinar si los fletes podían facturarse como ingresos propios del agente de carga excluidos del IVA. La Administración respondió que, cuando el mandato tiene por objeto que el agente intermedie en la celebración del contrato de transporte, este último está excluido del impuesto, pero la remuneración correspondiente a la gestión del agente no lo está, por tratarse de una intermediación que no forma parte de la prestación del transporte. Dicho de otra manera, si actuó como mero intermediario, los efectos del contrato intermediado se reputan del mandante y no del mandatario.

Para determinar si la premisa utilizada por la Administración corresponde al supuesto consultado, debe tenerse en cuenta que el artículo 115 del Decreto 1165 de 2019[19]

[19] Decreto 1165 de 2019, artículo 115. AGENTE DE CARGA INTERNACIONAL. Es la persona jurídica autorizada para actuar en el modo de transporte marítimo y/o aéreo, cuyo objeto social incluye, entre otras, las siguientes actividades: Coordinar y organizar embarques, consolidar carga de exportación, desconsolidar carga de importación y emitir o recibir del exterior los documentos de transporte propios de su actividad, cuando corresponda.

Los agentes de carga internacional que, a la entrada en vigencia del presente decreto, se encuentren autorizados para actuar en el modo marítimo, podrán también actuar en el modo aéreo, previa presentación de una comunicación escrita en tal sentido ante la dependencia de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) encargada del registro, adjuntando la autorización de las autoridades competentes, cuando haya lugar a ello. A dicho escrito se adjuntará la modificación de la garantía para ampliarla a la nueva actuación.

define al agente de carga internacional como la persona jurídica autorizada para actuar en los modos de transporte marítimo y/o aéreo, cuyo objeto social incluye, entre otras, las actividades de coordinar y organizar embarques, consolidar carga de exportación, desconsolidar carga de importación y emitir o recibir del exterior los documentos de transporte propios de su actividad.

Por su parte, la jurisprudencia de la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia citada en el acto acusado ha caracterizado al agente de carga como un profesional especializado que interviene en la coordinación del transporte de mercancías y en la intermediación entre los distintos sujetos que participan en esa operación. En particular, ha señalado que, cuando contrata el transporte en nombre y por cuenta de su cliente, su actuación se rige por las reglas del mandato comercial representativo, de manera que los efectos del negocio celebrado recaen sobre el mandante[20].

En esas condiciones, la jurisprudencia civil utilizada por la DIAN guarda relación con el asunto consultado. La primera pregunta exigía establecer si los valores pagados por concepto del flete constituían un ingreso propio del agente o correspondían a una operación realizada por cuenta del cliente. Para ese propósito resultaba pertinente determinar la posición contractual en la que actuaba el agente y los efectos derivados del mandato representativo.

La utilización de esa jurisprudencia no supone que la Administración hubiera definido, a partir de la sola calidad de agente de carga, el tratamiento tributario de todas las actividades que este puede desarrollar. Las respuestas cuestionadas se refirieron al supuesto específico planteado en la consulta: la contratación del transporte internacional por cuenta del cliente y la posterior facturación de los valores correspondientes al flete. Por ello, la calificación de la relación como mandato comercial representativo cumplió la función de establecer a quién eran atribuibles esos valores y distinguirlos de la remuneración obtenida por el agente por su gestión.

Por esa misma razón, no resulta procedente exigir que, al resolver esos interrogantes, la DIAN determinara el tratamiento frente al IVA de las demás actividades que la regulación aduanera permite desarrollar al agente de carga internacional. Aunque el artículo 115 del Decreto 1165 de 2019 contempla, entre otras, la coordinación y organización de embarques, la consolidación y desconsolidación de carga y la emisión o recepción de documentos de transporte, esas prestaciones no constituían el objeto específico de las preguntas resueltas en los apartes acusados.

Lo anterior no desconoce que, como se explicó, la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario tiene naturaleza objetiva y que el tratamiento de una prestación no puede definirse únicamente por la calidad del sujeto que la ejecuta. Esa regla resultaría relevante si el acto acusado hubiera determinado el tratamiento tributario de una actividad concreta desarrollada directamente por el agente de carga con fundamento exclusivo en su condición de intermediario. Sin embargo, ese no es el supuesto examinado en las respuestas demandadas del Oficio 100208221-0042 de 2021, que parten de la contratación del servicio de transporte por cuenta del cliente.

Para obtener la autorización como agente de carga internacional en el modo marítimo, se deberá acreditar además de los requisitos previstos en el artículo 119 del presente decreto, los que la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), determine mediante resolución de carácter general, debiendo constituir una garantía bancaria o de compañía de seguros por un valor equivalente a once mil (11.000) Unidades de Valor Tributario (UVT).

Para obtener la autorización como agente de carga internacional en el modo aéreo, se deberá contar con la autorización de las autoridades competentes, cuando a ello hubiere lugar y acreditar los requisitos previstos en el artículo 120 del presente decreto. El monto de la garantía global será el previsto en el artículo 134 del presente decreto.
La definición tiene antecedentes en el Decreto 2685 de 1999, modificado por el artículo 1.º del Decreto 2628 de 2001, que ya comprendía dentro del objeto social del agente la coordinación y organización de embarques, consolidación y desconsolidación de carga y expedición o recepción de documentos de transporte.

[20] Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, sentencias del 5 de febrero de 2009, exp. 2001-00142-01; 16 de diciembre de 2010, exp. 2000-00012-01, y 11 de julio de 2011, exp. 1999-01180-01. Sobre esta línea, el Ministerio de Transporte ha explicado que, cuando el agente contrata en nombre y por cuenta del cliente, la relación se enmarca en el mandato comercial representativo. Ministerio de Transporte, Concepto 20241340753711 del 28 de junio de 2024.

La Sala precisa que, aun aceptando, en gracia de discusión, que determinadas actividades ejecutadas directamente por un agente de carga internacional pudieran, en circunstancias específicas, integrar materialmente el servicio de transporte de carga y, por ende, participar del tratamiento previsto en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, ello no desvirtúa la legalidad del concepto acusado. La consulta no versó sobre el tratamiento tributario de actividades específicas desarrolladas por el agente de carga internacional, sino sobre la posibilidad de registrar como ingreso propio el valor del flete contratado por cuenta del cliente y sobre la exclusión aplicable a dicha operación. Por ello, la Administración se limitó a resolver el supuesto sometido a su consideración, sin formular una regla general según la cual toda actividad desarrollada por los agentes de carga internacional se encuentre gravada con el impuesto sobre las ventas.

La respuesta a la segunda pregunta tampoco desconoce, por esa razón, el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario. La DIAN distinguió entre el servicio de transporte internacional contratado por cuenta del cliente, al cual reconoció el tratamiento de excluido previsto en esa disposición, y la remuneración correspondiente a la gestión de intermediación realizada por el agente. Esta última constituye, en el supuesto examinado por el oficio, una prestación distinta del transporte contratado con el tercero, de modo que no adquiere el carácter de servicio excluido por el solo hecho de que la gestión del agente tenga por finalidad gestionar su contratación.

La remuneración obtenida por el agente por la organización, coordinación o celebración del negocio jurídico constituye una prestación autónoma frente al transporte efectivamente ejecutado por el transportador. Por ello, aun cuando ambas operaciones se encuentren económicamente vinculadas, no se identifican jurídicamente. El beneficio previsto en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario ampara el servicio de transporte de carga y no la gestión negocial destinada a su contratación.

En consecuencia, la Sala no advierte la falsa motivación alegada. La jurisprudencia civil invocada por la Administración resultaba pertinente para determinar los efectos de la actuación del agente por cuenta de su cliente frente a los valores correspondientes al flete, y la respuesta tributaria se circunscribió a diferenciar ese servicio de la remuneración derivada de la intermediación. Las demás actividades que un agente de carga internacional pueda desarrollar directamente y su eventual inclusión en la exclusión del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario no fueron objeto de las preguntas resueltas en los apartes acusados y, por tanto, no corresponde definir su tratamiento con ocasión del control de legalidad de esas respuestas.

Por lo anterior, no prospera el cargo de nulidad planteado.

2.2. Alcance y legalidad del Oficio 100208221-002207 de 2018

Para resolver el cargo formulado contra el Oficio 100208221-002207 de 2018, la Sala considera necesario delimitar previamente el alcance de las respuestas allí contenidas, pues, como se expuso en los antecedentes, estas resolvieron interrogantes específicos relacionados con el tratamiento frente al IVA de determinadas prestaciones vinculadas con el transporte de carga. Por tanto, el control de legalidad debe recaer sobre la doctrina efectivamente contenida en esas respuestas y su confrontación con los cargos de nulidad formulados en la demanda.

Al resolver las consultas, la DIAN distinguió entre los servicios que consideró comprendidos en el contrato de transporte y aquellas prestaciones que calificó como independientes. En ese sentido, señaló que los servicios complementarios necesarios e inherentes para la entrega de la carga se encuentran excluidos cuando son

prestados por el mismo responsable en unidad con el transporte y, respecto de los servicios ejecutados por un tercero diferente del transportador, indicó que están gravados, salvo los prestados en puertos y aeropuertos en los términos previstos por la reglamentación.

Al confrontar esas respuestas con los argumentos de la demanda, la Sala observa que el reproche no se dirige de manera concreta contra los criterios adoptados por la DIAN para resolver las preguntas invocadas. La demandante sustenta su acusación, principalmente, en las disposiciones que regulan a los agentes de carga internacional y en las distintas actividades que estos pueden desarrollar dentro de una operación de transporte, para sostener que tales prestaciones, por su vinculación con dicho servicio, deben quedar comprendidas en la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Además, la Sala advierte que la demanda tampoco controvierte de manera específica uno de los criterios empleados por la DIAN para resolver las consultas, consistente en que los servicios complementarios inherentes al transporte participan de la exclusión cuando son prestados por el mismo responsable en unidad con el servicio de transporte. En efecto, la argumentación de la demandante se concentra en sostener que determinadas actividades desarrolladas por los agentes de carga pueden formar parte material de la operación de transporte y que la exclusión no depende de la calidad subjetiva del prestador; sin embargo, no formula un cuestionamiento concreto orientado a demostrar la ilegalidad del criterio adoptado. En consecuencia, la demanda no desvirtúa la presunción de legalidad de la doctrina administrativa en ese aspecto.

En esa medida, los argumentos de la demanda desbordan el contenido del acto acusado, pues trasladan la discusión al tratamiento tributario de diversas actividades atribuidas normativamente a los agentes de carga internacional que no fueron objeto de consulta ni de pronunciamiento en el Oficio de 2018. La circunstancia de que esas prestaciones puedan desarrollarse dentro de una operación de transporte no permite atribuir al acto una doctrina que no contiene, y por ello no es viable someter a control de legalidad supuestos distintos de aquellos sobre los cuales se pronunció la Administración.

Además, la enumeración de las actividades que puede desarrollar un agente de carga internacional tampoco demuestra, por sí misma, que todas ellas se encuentren comprendidas en la exclusión. Como se explicó, el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario establece un beneficio de naturaleza objetiva y de interpretación restrictiva, de manera que el tratamiento de una determinada prestación depende de que esta forme parte del servicio de transporte de carga en los términos de la ley y su reglamentación, y no de la sola circunstancia de ser ejecutada por un sujeto que interviene en la operación de transporte.

En ese orden, las disposiciones invocadas por la demandante para describir las funciones de los agentes de carga internacional no desvirtúan, por sí mismas, la legalidad de las respuestas acusadas, pues no evidencian una contradicción entre estas y el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario. Para ello era necesario confrontar los criterios efectivamente adoptados por la Administración frente a los supuestos consultados con el contenido y alcance de la exclusión, sin trasladar la discusión a prestaciones distintas sobre las cuales el Oficio de 2018 no emitió pronunciamiento.

En todo caso, conforme con la interpretación expuesta, la aplicación de la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario exige atender a la naturaleza de la prestación y establecer si esta se encuentra comprendida en el servicio de transporte de carga. En ese análisis, las disposiciones reglamentarias que reconocen determinados servicios portuarios y aeroportuarios como parte del transporte deben aplicarse dentro del supuesto que regulan, sin que de ellas pueda

derivarse, por sí sola, una regla general que extienda o restrinja la exclusión en función del lugar en el que se ejecuta la prestación.

Aunque algunas expresiones contenidas en el oficio parecen referirse a la identidad del prestador, la Sala observa que la doctrina administrativa debe interpretarse sistemáticamente. Del contexto integral de la respuesta se desprende que la Administración pretendió diferenciar prestaciones que consideró integrantes del servicio de transporte de aquellas que estimó autónomas. En esas condiciones, la legalidad del concepto no depende de la sola referencia al sujeto que ejecuta la actividad, sino de que las respuestas examinadas no alteran el alcance normativo del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Se advierte que la Sala no acoge una interpretación según la cual la sola calidad del prestador defina el régimen del IVA. La legalidad del acto se mantiene porque los argumentos de nulidad formulados no demuestran que, atendidos los supuestos efectivamente resueltos en la consulta, la administración hubiera modificado el contenido normativo de la exclusión prevista por el legislador.

En esas condiciones, los argumentos formulados por la demandante no desvirtúan la legalidad de las respuestas acusadas del Oficio 100208221-002207 de 2018. Como se indicó, la regulación que describe las funciones de los agentes de carga internacional no permite concluir que las distintas actividades que estos pueden desarrollar se encuentren, por esa sola circunstancia, comprendidas en la exclusión del IVA, ni demuestra la contradicción de las respuestas emitidas por la Administración frente a los supuestos concretamente consultados con el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

En últimas, esta Sección considera que, en lo que toca al alcance material de la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476, debe definirse de manera concreta en cada caso particular, conforme a la realidad de la operación, a la carga argumentativa y al material probatorio allegado. Por tanto, no es de recibo que se pretenda, mediante una acción de simple nulidad, que en sentencia se fije un criterio interpretativo único y univoco respecto de tal exclusión y la operación de los agentes de carga.

En consecuencia, el cargo no prospera.

Conclusión

De acuerdo con lo expuesto, la exclusión prevista en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario recae sobre el servicio de transporte de carga y su aplicación exige determinar si la prestación analizada se encuentra comprendida en ese servicio conforme con la ley y su reglamentación. Por tanto, su procedencia no depende de la sola calidad del sujeto que ejecuta la actividad ni de su relación económica, funcional o logística con una operación de transporte, pues ninguno de esos criterios, considerado aisladamente, permite establecer si una determinada prestación forma parte del servicio excluido.

En cuanto al Oficio 100208221-0042 de 2021, no se configuró la falsa motivación alegada. La caracterización de la actuación del agente de carga bajo las reglas del mandato comercial representativo resultaba pertinente frente al supuesto consultado, pues permitía establecer si el valor del flete contratado por cuenta del cliente constituía un ingreso propio del agente y diferenciarlo de la remuneración obtenida por su gestión. Las respuestas acusadas se circunscribieron a ese supuesto y no establecieron, a partir de la sola condición de agente de carga, el tratamiento tributario de las demás actividades que este puede desarrollar.

Respecto del Oficio 100208221-002207 de 2018, los argumentos de la demanda tampoco desvirtúan la legalidad de las respuestas acusadas. El pronunciamiento resolvió consultas concretas relacionadas con determinados servicios complementarios al transporte y no definió el tratamiento tributario de las distintas actividades que pueden desarrollar los agentes de carga internacional. Por ello, la regulación invocada por la demandante para describir las funciones de estos operadores no demuestra que las prestaciones allí enumeradas se encuentren, por esa sola circunstancia, comprendidas en la exclusión ni evidencia la contradicción de las respuestas acusadas con el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

En consecuencia, ninguno de los cargos formulados desvirtúa la presunción de legalidad de los apartes acusados de los Oficios 100208221-002207 de 2018 y 100208221-0042 de 2021, por lo que se negarán las pretensiones de la demanda.

Costas

La Sala no condenará en costas en atención a lo establecido por el artículo 188 del CPACA, en cuanto en el presente caso se debate un asunto de interés público.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **Negar** pretensiones de la demanda bajo las consideraciones expresadas en la parte motiva de esta providencia.

2. No condenar en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ

La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica:
https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/evalidador