

Dirección de Gestión Jurídica

100202208 - 208

Bogotá, D.C. 11 de junio de 2021

Señor
CARLOS ANDRES VELEZ YEPES
carlos.velez@siacea.com

Ref: Radicado 000341-100022272 del 13/02/2020

Tema	Impuesto sobre las ventas - IVA.
Descriptores	Servicios excluidos. Servicio de transporte de carga internacional. Contrato con Agentes de Carga Internacional -ACI.
Fuentes formales	Artículos 420 y 476 numeral 9 del Estatuto Tributario. Decreto 1165 de 2020. Concepto Unificado de IVA - No. 00001 de 2003.

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario requiere la revocatoria del oficio No. 900334 del 2021, el cual versa sobre el contrato que los agentes de carga internacional celebran con sus clientes, por las consideraciones que a continuación se resumen:

Afirma la petición que si bien la jurisprudencia que sustenta el oficio No. 900334 del 2021 respalda la analogía del contrato que los agentes de carga internacional celebran con sus clientes al mandato representativo, ello no obsta para que dicha agencia pueda celebrar contratos de transporte multimodal o el contrato de comisión de transporte, citando el peticionario como norma fundamental de esta afirmación el artículo 69 del Decreto 390 de 2016 y el artículo 1312 del Código de Comercio, respectivamente.

Dirección de Gestión Jurídica

A su vez, trae a colación el concepto No. 656 de 2020 del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, expresando que de acuerdo a lo allí explicado, los ingresos de agente de carga internacional por el contrato celebrado de transporte internacional son propios y que éste actúa como principal en la prestación del servicio de transporte internacional, razón por la cual en opinión del consultante debe el servicio por éste prestado estar excluido de IVA a la luz del numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario.

Al respecto las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

1. Respecto al contrato atípico celebrado con un agente de carga internacional.

Tal como se expuso en el oficio No. 900334 del 2021, la Corte Suprema de Justicia ha explicado que en el contrato de los agentes de carga internacional cuando “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 (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).

Sobre dicho supuesto regulado por la jurisprudencia mencionada, es que el oficio 900334 de 2021 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”.*

Ahora bien, debe precisarse que dado lo anterior, el pronunciamiento objeto de estudio se refiere únicamente al contrato atípico en el cual la agencia de carga internacional *contratan a nombre y por cuenta de sus clientes, el cual se debe asimilar al mandato con representación*, sin que lo anterior desconozca que pueden presentarse otras modalidades típicas de contratación, celebradas entre la agencia de carga internacional y sus clientes; tales como: las comisiones de transporte (Artículo 1312 del Código de Comercio) y el contrato de transporte multimodal (Capítulo 2 del Título 7 artículos 450 al 453 del Decreto 1165 de 2020) modalidades estas que se encuentran plenamente reguladas en el ordenamiento jurídico vigente.

Situaciones jurídicamente distintas dentro de las cuales se disponen requisitos adicionales específicos en el contrato celebrado, como por ejemplo, en el caso del contrato de

Dirección de Gestión Jurídica

transporte multimodal, estar inscrito en el Registro de Operadores de Transporte Multimodal a cargo del Ministerio de Transporte. Sobre este último punto se remite el oficio No. 078 de 2003 para mayor conocimiento.

2. Naturaleza del impuesto sobre las ventas -IVA

Es necesario precisar que el impuesto sobre las ventas -IVA es un tributo de carácter indirecto y real. Por ende, la calidad de gravado, excluido o exento del servicio o servicios prestados o bienes vendidos se otorgan por la legislación al bien o servicio y no a los sujetos que efectúan la operación, por lo cual, la identificación y alcance del concepto de los bienes y servicios objeto de las operaciones económicas son los factores determinantes para establecer la generación del impuesto y la exigibilidad de su pago.

De modo que, siempre corresponderá a las partes del contrato celebrado determinar los bienes y servicios objeto de la operación económica y proceder con la liquidación y pago del impuesto sobre las ventas -IVA, de acuerdo con la calidad de cada uno de dichos bienes y servicios. Para el efecto debe tenerse en cuenta lo dispuesto en los artículos 424, 476, 477 y 481 del Estatuto Tributario. (Oficio No. interno 100208221-0536 de 2021).

3. Acerca del alcance del concepto de servicio de transporte de carga internacional excluido del impuesto sobre las ventas -IVA.

Sobre el alcance de la exclusión del servicio de transporte de carga dispuesto actualmente en el numeral 9 del artículo 476 del Estatuto Tributario, el Concepto Unificado de IVA No. 00001 de 2003, explicó en el descriptor 2.3.1 referido al servicio de transporte de carga, entre otros, lo siguiente:

“2.3.1. SERVICIO DE TRANSPORTE DE CARGA.

El servicio de transporte de carga es aquel que tiene por objeto la movilización de cosas de un lugar a otro para entregarlas a un destinatario dentro o fuera del territorio nacional, por vía fluvial, marítima, terrestre o aérea, siendo regulado por el Estado en lo referente a sus condiciones de operabilidad.

La normatividad tributaria no establece condicionamiento alguno para que opere esta exclusión. El artículo 10 de la Ley 336 derogó el artículo 983 del Código de Comercio, abriendo la posibilidad para que el operador o empresa de transporte fuera una persona natural y no sólo las jurídicas, por lo cual la Administración de Impuestos debe limitarse a verificar la prestación del servicio de transporte de carga para reconocer la exclusión del Impuesto sobre las ventas.

Dirección de Gestión Jurídica

(...)

En este orden de ideas la prestación de servicios que involucran, por su naturaleza, el transporte mismo de la carga, aún aquellos que según el Decreto 1372, deben realizarse para la movilización de la carga, o aquellas actividades y operaciones que efectuadas en los puertos o aeropuertos respectivos, conduzcan o tengan como finalidad movilizar la carga, según el numeral 2º. del artículo 476 citado, se encuentran excluidos del impuesto sobre las ventas.

(...)

Por lo tanto, otros servicios que no impliquen directamente tal movilización, aunque se presten en puertos y aeropuertos, y así tengan relación con empresas o actividades de transporte, están sujetos al impuesto sobre las ventas, como el agenciamiento comercial y portuario de buques, o el de almacenamiento de carga o contenedores. (Confirmado por el Oficio No. 048020 de julio 18 de 2005). (Subrayas fuera de texto).

Es así, como el oficio No. 900334 del 2021, expresa:

(...) 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 (...)”.

La anterior conclusión se fundamenta en que los servicios de intermediación efectuados por el agente de carga internacional -ACI no están dispuestos por legislación vigente como excluidos de IVA. Por ende, mal haría el intérprete en otorgarle un alcance amplio a los tratamientos exceptivos en materia de impuestos, cuando la Corte Constitucional en basta jurisprudencia ha dispuesto que los mismos son de interpretación restrictiva (Sentencias C-158/1995, C-128/2006, C-209/2016, C-333/2017, C-292/2020 entre otras).

4. Conclusiones

De conformidad con lo anteriormente explicado, se confirma el oficio No. 900334 del 2021, en razón a que el planeamiento del mismo obedece al ejercicio acucioso de la competencia orgánica y funcional que ostenta esta entidad, siendo inviable modificar el criterio de interpretación deductivo usado por considerarse válido y no existir cambio o adecuación de las normas jurídicas que fundan la materia.

Dirección de Gestión Jurídica

Para finalizar se precisa que de acuerdo con el artículo 4º de la Ley 1314 de 2009, existe independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad y de información financiera. Por otra parte, la conexión formal en materia contable y fiscal es aplicable en materia del impuesto sobre la renta y complementarios de conformidad con el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, y para otros impuestos se deben aplicar las propias disposiciones que regulen la materia, por ejemplo para el caso del impuesto sobre las ventas -IVA, se aplican las disposiciones del Título I del Libro III del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”-, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

LILIANA ANDREA  Firmado digitalmente por LILIANA
ANDREA FORERO GOMEZ
FORERO GOMEZ Fecha: 2021.06.11 13:59:14 -05'00'

LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ

Directora de Gestión Jurídica
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-DIAN
Cra. 8 N° 6C-38 Piso 4, Edificio San Agustín
Bogotá D.C.

Proyectó: Judy M. Céspedes Q.
Revisó: Pablo Emilio Mendoza Velilla.
Aprobó: Comité Aduanero de SGND.