



**Radicado Virtual No.  
00012023006502**

100202208-0739

Bogotá, D.C., 31 de mayo de 2023.

Señores

**CONTRIBUYENTES Y USUARIOS ADUANEROS**

[juridicanormativa@dian.gov.co](mailto:juridicanormativa@dian.gov.co)

Ref.: Modificación del sub-numeral 1.1.17.3.5 del Concepto Unificado No. 106 del 19 de agosto de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica

Tema: Procedimiento tributario  
Aduanas

Descriptor: Facturación electrónica  
Mandato aduanero

Fuentes formales: Artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario  
Artículo 1.6.1.4.9. Decreto 1625 de 2015.  
Artículo 3 del Decreto 1165 de 2019

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario solicita que se aclare el sub-numeral 1.1.17.3.5 del Concepto Unificado No. 106 del 19 de agosto de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica en relación con el mandato aduanero, en los siguientes términos:

(...) en relación a las denominadas “actividades conexas” (...) las cuales se pueden realizar en virtud de la intermediación como agentes de aduanas, sin que ello implique que la simple actividad de realizar el pago de una factura a nombre del importador o exportador, conlleva a la existencia de un mandato comercial, sino que las mismas están dentro de la ejecución propia del mandato aduanero regulado en el artículo 3 del Decreto 1165 de 2019.

Al respecto, es importante precisar que los servicios que la agencia paga en su intermediación son contratados directamente por el importador o exportador, es decir que, la factura comercial es emitida a nombre de los mismos, y que la agencia solo intermedia la gestión de pago, dada la agilidad y conocimiento para ello.



Teniendo en cuenta lo anterior, y desvirtuado con esto, que el mandato aduanero no es un mandato comercial, y que se trata de un negocio jurídico distinto, es menester aclarar adicionalmente que, las facturas pueden y deben ser expedidas a nombre del importador, y por tanto, pueden ser recobradas dentro del cuerpo de la factura comercial de la agencia de aduanas, de manera independiente y discriminada de los ingresos propios. (subrayado fuera de texto)

Ahora bien, en el referido sub-numeral se indicó:

1.1.17.3.5. ¿Cuándo a las agencias de aduana el mandante les entrega un mandato en el cual se detalla que los pagos de tributos, y demás gastos, como almacenamiento y cargue, más gastos en puerto, son responsabilidad del importador, por lo tanto el único servicio que facturamos es el de agenciamiento aduanero, se puede seguir facturando solo este servicio, o, tiene la agencia que hacerse cargo de todas las erogaciones en las que incurra el importador?

El mandato aduanero se otorga para realizar las actividades propias del agenciamiento aduanero como son: (i) trámites aduaneros necesarios para el cumplimiento de un régimen aduanero o modalidad (ii) o actividades conexas con los mismos (definición del mandato aduanero del artículo 3 del Decreto 1165 de 2019).

De lo anterior se puede colegir que en materia aduanera, como el pago de tributos aduaneros, almacenamiento, estiva, cargue y descargue y demás gastos realizados en puerto no forman parte del agenciamiento aduanero, y siempre que éstos no estén incluidos en el mandato aduanero, no deberá la Agencia de Aduanas facturar electrónicamente estas operaciones, ya que no hacen parte del cumplimiento del mandato en los términos del artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016.

Lo previsto no obsta para que en virtud de un mandato comercial distinto al mandato aduanero, el mandatario efectúe pagos a nombre de su mandante, caso en el cual se deberán atender a las disposiciones señaladas en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

En conclusión, las agencias de aduanas deben facturar directamente por los servicios que prestan en tal calidad, ya sea que lo hagan directamente al importador o exportador que los contrata, o al mandatario, cuando sean contratadas por éste, en razón a un contrato comercial de mandato.

El mandatario facturará a su vez al importador o exportador (mandante), dependiendo de los términos y condiciones del contrato de mandato comercial que hayan suscrito. Lo anterior sin perjuicio del contrato de mandato aduanero que el importador o exportador debe suscribir con la agencia de aduana para que actué como declarante en una declaración aduanera presentada ante la DIAN.

Así mismo, la agencia de aduanas podrá actuar como mandatario en un contrato de mandato, siempre y cuando las actividades que deba ejecutar directamente en razón a dicho contrato no correspondan a la consolidación y desconsolidación de carga, transporte y depósito de mercancías, por prohibición expresa del artículo 35 del Decreto 1165 de 2019.



Por lo tanto, las agencias de aduanas pueden coordinar la realización de las anteriores actividades, para lo cual se debe tener en cuenta que dicha coordinación en ningún caso debe implicar la ejecución de las actividades del artículo 35 del Decreto 1165 de 2019. Asimismo, las funciones de coordinación mencionadas deben formar parte del objeto social de la agencia de aduanas. (subrayado fuera de texto)

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes:

El mencionado sub-numeral 1.1.17.3.5. señala que la agencia de aduanas deberá expedir la factura electrónica de venta por los servicios que presta en ejecución de un mandato aduanero. Sin embargo, se considera oportuno modificar este sub-numeral teniendo en cuenta lo siguiente:

**1.** El artículo 3 del Decreto 1165 de 2019 define el mandato aduanero en los siguientes términos:

“Mandato aduanero. Es el contrato en virtud del cual el importador o exportador faculta a una agencia de aduanas para que, en su nombre y representación, lleve a cabo los trámites aduaneros necesarios para el cumplimiento de un régimen aduanero o modalidad o actividades conexas con los mismos.” (subrayado fuera de texto)

**2.** El artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016 señala:

ARTÍCULO 1.6.1.4.9. FACTURACIÓN EN MANDATO. <Artículo sustituido por el artículo 1 del Decreto 358 de 2020. El nuevo texto es el siguiente:> 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 de venta y/o documentos equivalentes deberán ser expedidos a nombre del mandatario.

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

(...) (subrayado fuera de texto)

**3.** De las disposiciones normativas antes transcritas se desprende que:

**3.1.** Las agencias de aduanas están facultadas por su mandante (importador o exportador) para adelantar los procedimientos y trámites de importación, exportación o tránsito aduanero y todo tipo de actividades que estén orientadas a garantizar que los usuarios de comercio exterior, que utilicen sus servicios, cumplan con todos y cada uno de los requisitos exigidos por la normativa aduanera (cfr. artículos 32 y 34 del Decreto 1165 de 2019); y

**3.2.** Las agencias de aduanas igualmente podrán realizar cualquier operación o procedimiento aduanero inherente a las operaciones de comercio exterior señaladas en el



numeral anterior; es decir, las actividades conexas frente a las cuales la Subdirección de Normativa y Doctrina indicó:

En el caso de las agencias de aduana, el objeto social principal de estas sociedades es el agenciamiento aduanero, como lo indica el numeral 2 del artículo 36 del Decreto 1165 de 2019. Por lo tanto, las demás actividades que ésta desarrolle, tienen que estar directamente relacionadas con su objeto social principal. (subrayado fuera de texto) (cfr. Oficio No. 903299 – interno 881 del 19 de julio de 2020)

De modo que, todas las actividades que se encuentren dentro de la esfera del desarrollo del objeto social propio del agenciamiento aduanero, además de comprender éste mismo, se considerarán actividades conexas.

**3.3.** Las agencias de aduanas cuando actúan en calidad de mandatarias del importador o exportador, en el marco del mandato aduanero, deberán cumplir -entre otras- con las siguientes obligaciones formales:

- i) Expedir factura electrónica de venta al importador o exportador (mandante) por la prestación de servicios de agenciamiento aduanero y actividades conexas, en la cual se deberá discriminar el valor por concepto de comisión u honorarios, de conformidad con los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario.
- ii) Expedir la certificación firmada por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la que se dé cuenta de los costos y deducciones, entre otros conceptos, a que tenga derecho el importador o exportador (mandante).

Lo anterior, en la medida que la agencia de aduanas (mandatario) realizó adquisiciones en cumplimiento del mandato aduanero, en cuyo caso la factura electrónica de venta o documento equivalente que soporta tales adquisiciones, se deben expedir a nombre del mandatario, tal y como lo establece el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

**4.** Si, en el marco del mandato aduanero, la agencia de aduanas asume el pago de las mencionadas adquisiciones con sus propios recursos, en este caso opera la figura del reembolso de gastos, para lo cual se reitera lo expresado en los sub-numerales 1.1.2.8 y 1-1.1.2.9 del Concepto Unificado No. 106 del 19 de agosto de 2022:

(...) si el mandatario realizó pagos por cuenta del mandante, el posterior reintegro de gastos del mandante al mandatario para saldar dichas obligaciones del contrato de mandato no serán objeto de facturación entre ellos. Lo anterior, debido a que obedecen a un mero reembolso de gastos que en ningún momento implica la venta de bienes o prestación de servicios entre las partes.

(...)

Adicionalmente, se precisa que las adquisiciones que haya efectuado el mandatario por el mandante están soportadas en facturas, que el mandatario debe identificar si corresponden



a operaciones propias o del mandante y, las que corresponden a este serán el soporte para recuperar los gastos que efectúe el mandatario por el mandante. Nótese que se trata de la adquisición de bienes y/o servicios que fueron facturados, en su momento, por el respectivo proveedor, frente a las cuales el mandatario efectuó su pago, luego, en tanto correspondan al desarrollo del mandato, lo que el mismo pretende frente al mandante es su reembolso, caso en el cual no tiene lugar expedir una factura por este hecho. (subrayado fuera de texto)

Así las cosas, en aras de atender la solicitud de aclaración, se **reconsidera** el sub-numeral 1.1.17.3.5 del Concepto Unificado No. 106 del 19 de agosto de 2022 – Obligación de facturar y sistema de factura electrónica, en los siguientes términos:

**“1.1.17.3.5. En el marco de un contrato de mandato aduanero, ¿la agencia de aduanas está obligada a facturar únicamente el servicio de agenciamiento aduanero junto con sus actividades conexas o debe incluir en la factura igualmente los pagos que efectúa en desarrollo de este contrato por diferentes conceptos?**

El mandato aduanero se otorga para realizar las actividades propias del agenciamiento aduanero como son: (i) trámites aduaneros necesarios para el cumplimiento de un régimen aduanero o modalidad, o (ii) actividades conexas (ver definición del mandato aduanero del artículo 3 del Decreto 1165 de 2019).

Así, en materia aduanera, las agencias de aduanas debenn expedir la factura electrónica de venta a su mandante (importador o exportador) por los servicios que prestan cuando actúan en calidad de tales.

En este sentido y en la medida que la normativa tributaria no contempla una disposición específica para efectos de la facturación en el marco del mandato aduanero, es necesario acudir a lo previsto en el artículo 1.6.1.4.9. del Decreto 1625 de 2016.

Lo anterior no quiere decir que el mandato aduanero sea equiparable al mandato comercial, pues el primero tiene un ámbito de aplicación específico, enmarcado por lo dispuesto y permitido en la normativa aduanera.

Por ende, se precisa que:

Las agencias de aduanas cuando actúan en calidad de mandatarias del importador o exportador que las contrata, en el marco del mandato aduanero, deberán cumplir -entre otras- con las siguientes obligaciones formales:

- i) Expedir factura electrónica de venta al importador o exportador (mandante) por la prestación de servicios de agenciamiento aduanero y actividades conexas, en la cual se deberá discriminar el valor por concepto de comisión u honorarios, de conformidad con los artículos 615 y 616-1 del Estatuto Tributario.



- ii) Expedir la certificación firmada por contador público o revisor fiscal, según el caso, en la que se dé cuenta de los costos y deducciones, entre otros conceptos, a que tenga derecho el importador o exportador (mandante).

Lo anterior, en la medida que la agencia de aduanas (mandatario) realizó adquisiciones en cumplimiento del mandato aduanero, en cuyo caso la factura electrónica de venta o documento equivalente que soporta tales adquisiciones, se debe expedir a nombre del mandatario, tal y como lo establece el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016.

Si, en el marco del mandato aduanero, la agencia de aduanas asume el pago de las mencionadas adquisiciones con sus propios recursos, en este caso opera la figura del reembolso de gastos, para lo cual se reitera lo expresado en los sub-numerales 1.1.2.8 y 1-1.1.2.9 de este pronunciamiento.”

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](http://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», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

**GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO**

Director de Gestión Jurídica  
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Bogotá, D.C.

Con copia al peticionario del Radicado N° 000386 del 14/03/2023

Proyectó: Ana María Acosta Tabares – Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Comité de Normativa y Doctrina del 08/05/2023  
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina