

CONCEPTO 9151 DEL 16 DE ABRIL DE 2019
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Bogotá, D.C.

Ref: Radicado 000415 del 23/11/2018

Tema	Procedimiento Tributario
Descriptor	FACTURA ELECTRÓNICA - EN CONTRATOS DE MANDATO, CONSORCIO Y UNIONES TEMPORALES
Fuentes formales	Estatuto Tributario artículos 615 y 616-1 modificado por el artículo 308 de la Ley 1819 de 2016; artículos 1.6.1.4.1.1 y 1.6.1.4.1.10 del Decreto Único Reglamentario que incorpora los artículos 1 y 10 del Decreto 2242 de 2015, respectivamente; Ley 1943 de 2018, artículo 16; Decreto 1514 de 1998, artículo 3 incorporado en el artículo 1.6.1.4.2 del DUR 1625 de 2016; Resolución 000002 de 2019.

Cordial saludo, señora Jeniffer.

De conformidad con el artículo 20 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 o de comercio exterior y control cambiario en lo de competencia de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Plantea usted que una empresa se dedica, entre otros, a la elaboración y venta de productos de panadería.

Que esa empresa tiene un contrato con dos supermercados para la venta de pan, en donde la obligación es estar pendientes del surtido de las góndolas de exhibición, retirar el producto que no tiene rotación y que el supermercado por su parte se obliga a cancelar la venta total de pan registrada en su sistema POS y a su vez cobra un arrendamiento por el espacio que ocupa la góndola.

La compra del pan no la realiza el supermercado sino sus clientes. El supermercado genera un reporte fiscal de la venta durante el mes y la factura por el arrendamiento.

Aduce que, con el reporte fiscal, la empresa proveedora realiza una factura

de venta para legalizar la misma, con la siguiente información:

Nombre del cliente "Ventas a través de Supermercado YYYY" y el NIT 2222222 en la descripción se coloca ventas registradas del 1 al 31 de octubre año 2018, pero la cuenta por cobrar si queda a nombre del supermercado ya que son ellos quienes directamente pagan el dinero. Esta factura con sus copias y el informe enviado por el supermercado no permite que se realice la factura de venta a su nombre y menos aún que se le entregue.

¿Frente a lo anterior pregunta, con la nueva facturación electrónica cómo se debe realizar la factura? Si en ella debe colocarse el nombre de un cliente en específico cuando este no existe ya que se está manejando como cliente de cuantías menores o ventas por mostrador: por tanto. Pregunta finalmente ¿Cómo puede facturar en este caso en particular?

Al respecto se observa, lo siguiente:

1. Facturación en mandato.

La obligación de facturar, en materia fiscal se encuentra establecida en la ley. En efecto, el artículo 615 del Estatuto Tributario establece la obligación de expedir factura o documento equivalente:

"Art. 615 - Obligación de expedir factura. Para efectos tributarios, todas las personas o entidades que tengan la calidad de comerciantes, ejerzan profesiones liberales o presten servicios inherentes a éstas, o enajenen bienes producto de la actividad agrícola o ganadera, deberán expedir factura o documento equivalente, y conservar copia de la misma por cada una de las operaciones que realicen, independientemente de su calidad de contribuyentes o no contribuyentes de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuestos Nacionales."

Ahora bien, cuando el comerciante vende o distribuye sus productos a través de terceros, surge una relación comercial que implica la facturación a través de mandato.

Para efectos tributarios, la facturación en el mandato se encuentra reglamentada por el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, incorporado en el artículo 1.6.1.4.3 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, que dispone:

"Artículo 3º. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.

Si el mandatario adquiere bienes o servicios en cumplimiento del mandato, la factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

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

En el caso de devoluciones se adjuntará además una copia del contrato de mandato.

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante. (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Esto implica que es el mandatario quien factura las ventas que realiza por el mandante. Todas las ventas del producto que se pone a los consumidores finales a través del **mandatario** se soportan en facturas o documentos equivalentes expedidos, como los tiquetes de máquinas registradoras con sistema POS, expedidos por el mandatario bajo su razón social y NIT.

El mandatario debe llevar cuentas separadas para identificar sus propias operaciones de las del mandante y los ingresos e impuestos (si fuera el caso) facturados por éste, conservando copia de las facturas o documentos equivalentes como lo indica la norma en cita. El mandatario, a su vez, debe rendir cuentas de su gestión al mandante, reportarle los ingresos e impuestos facturados en virtud del mandato para que el mandante cumpla los deberes legales que le corresponden.

Usualmente, por la labor de intermediación el mandatario cobra una comisión. Si ese fuera el caso, por tratarse de la prestación de un servicio tendría que facturarle al mandante con el IVA, respectivo, que en este evento es la tarifa general (actualmente 19%). Si el mandatario cobra al mandante el servicio de arrendamiento de local comercial, igualmente debe facturarle incluyendo el impuesto sobre las ventas por tratarse de un servicio

gravado a la tarifa general.

En consecuencia, no tiene lugar que las ventas facturadas a través del mandatario (dueño del establecimiento), sean nuevamente facturadas por el mandante (proveedor del producto) al mandatario. De hecho, las ventas al consumidor final se efectúan a través del mandatario y es éste quien debe facturarlas bajo su razón social y NIT. Otra cosa es que, el mandatario en su contabilidad debe identificar las operaciones que realiza para terceros y rendir cuentas de ello, ya que esos ingresos corresponden al mandante, igual los impuestos facturados, si fuera el caso. Lo anterior sin perjuicio de la comisión y/o arrendamiento que factura el mandatario al mandante.

Así las cosas, es claro que el documento referido como una factura interna con el dato de cuantías menores para formalizar las operaciones entre mandante y mandatario es improcedente. Cabe mencionar que el concepto de "*cuantías menores*" se utiliza en las resoluciones que establecen la entrega de información a la DIAN y los obligados a la misma, cuando en los conceptos objeto de información, las operaciones corresponden a cuantías dentro de los rangos identificados por la misma DIAN como "*cuantías menores*" y NIT 222222, caso en el cual las respectivas operaciones no requieren ser informadas de manera individual sino acumulada. Pero esto, se insiste, para efectos de la información exógena.

2. Factura electrónica y mandato.

Tratándose de la factura electrónica, es necesario, precisar lo siguiente:

El artículo 616-1 del Estatuto Tributario, se refería a la factura electrónica como un documentó equivalente. Por su parte, el Decreto 2242 de 2015, reglamenta la masificación de la factura electrónica y, en el artículo 1 (incorporado al artículo 1.6.4.4.1.1 del Decreto 1625 de 2016), señala su ámbito de aplicación, extendiéndola, entre otros, a los sujetos obligados a expedir factura que sean seleccionados por la DIAN, así como a quienes opten voluntariamente por ella.

Este decreto, en el artículo 11, incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2015, **se refiere a la factura electrónica en el contrato de mandato.** Esta norma considera las distintas situaciones que pueden presentarse según la DIAN seleccione para facturar electrónicamente al mandante o al mandatario o según uno de estos sujetos entre al sistema de factura electrónica voluntariamente. Precisamente, este tema se aborda en el Oficio 001753 de 2018, que se

anexa para su información.

Sin perjuicio de lo anterior, se considera relevante destacar que de acuerdo con el Decreto 2242 de 2015:

- Igualmente, en los contratos de mandato, la factura electrónica debe ser expedida en todos los casos por el mandatario.
- Cuando el mandante sea el sujeto elegido por la DIAN para facturar electrónicamente o éste decida hacerlo voluntariamente, debe facturar en forma electrónica, lo cual exige que lo haga respecto de las operaciones que facture directamente, así como por las que facture a través de mandatario, lo que implica que el mandatario pasa por este hecho a ser facturador electrónico.
- Cuando el mandatario sea el sujeto elegido por DIAN para facturar electrónicamente o éste decida hacerlo voluntariamente, debe facturar en forma electrónica, lo cual supone que debe expedir factura electrónica tanto por sus propias operaciones como por las que realice en su calidad de mandatario, todo esto bajo su propio NIT y autorización de numeración correspondiente. Las facturas que expida serán electrónicas y deben permitir diferenciar las operaciones propias de las del mandante. Así mismo, **el servicio como tal que presta el mandatario al mandante** por la labor de intermediación, debe ser facturado por el mandatario al mandante en forma electrónica.

Ahora bien, la DIAN expidió las Resoluciones 000072 del 29 de diciembre de 2017 y 000010 del 6 de febrero 2018, a través de las cuales seleccionó como obligados a facturar electrónicamente, a los sujetos que facturaban de esta forma según las reglas del Decreto 1929 de 2007 y, a los grandes contribuyentes (para la fecha de expedición de la resolución 000010), respectivamente. De tal manera que si el consultante o su mandatario están en esas situaciones deben facturar electrónicamente, **de lo contrario no.**

De otra parte, la Ley 1819 de 2016 en el Parágrafo Transitorio 2 del artículo 308, establecía la obligatoriedad de facturar electrónicamente a **los responsables del impuesto sobre las ventas a partir del primero de enero de 2019.** No obstante, la Ley 1943 de 2018, por medio del artículo 16, modificó dicho parágrafo, en los siguientes términos:

"Parágrafo transitorio segundo. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN establecerá el calendario y los sujetos

obligados a facturar que deben iniciar la implementación de la factura electrónica durante el año 2019. así como los requisitos técnicos de la factura electrónica para su aplicación específica en los casos de venta de bienes y servicios, pago de nómina, importaciones y exportaciones, pagos al exterior, operaciones de factoraje, entre otras. *(Subrayado fuera del texto)*

Lo anterior implica, que **los responsables del impuesto sobre las ventas por este solo hecho, es decir, por ser responsables de IVA, no pasan a facturar electrónicamente a partir del 1 de enero de 2019.** Serán obligados a facturar electrónicamente los sujetos que cumplan los criterios de obligatoriedad que señale la DIAN en las Resoluciones que expida para tal efecto y dentro del calendario que fije durante el año 2019.

Por ahora la Entidad ha expedido la Resolución 000002 de 2019, donde recaba la obligatoriedad de expedir factura electrónica para los sujetos seleccionados en las Resoluciones 000072 de 2017 y 000010 de 2018 y, para quienes bajo esos mismos criterios no hubieren comenzado a hacerlo, fijando un plazo para ello, así como para quienes hubieren optado, hasta el 18 de enero de 2019, por facturar electrónicamente de manera voluntaria.

No obstante, la Resolución 000002 de 2019 en el párrafo 2 del artículo 1, trae la siguiente disposición: "*La obligación consagrada en el presente artículo, no aplica cuando ella se derive de los contratos de mandato, **cuyos mandantes se encuentren dentro del grupo de sujetos seleccionados en este artículo.***" *(Resaltado fuera de texto)*

Lo anterior, modifica parcialmente la disposición de factura electrónica en mandato referida anteriormente. Esto implica que, si entre quienes cumplen los supuestos de dichas resoluciones (000072 de 2017 y 000010 de 2018) o hubieren optado voluntariamente por el sistema de facturación electrónica hasta el 18 de enero de 2019, se encuentran sujetos que operan como **mandantes**, la facturación por operaciones que estos realicen a través de intermediarios, por ese solo hecho, no obliga al mandatario a que las expida en forma electrónica. Diferente, si entre los seleccionados bajo esas mismas resoluciones o que hubieren entrado voluntariamente en el sistema de factura electrónica hasta el 18 de enero de 2019, hubiera sujetos que operen como "mandatarios", caso en el cual, los mismos deben expedir factura electrónica tanto por las operaciones propias como por las que facturen por terceros.

Considerando lo dispuesto en el Parágrafo Transitorio 1 del artículo 16 de la

Ley 1943 de 2018, en materia de factura electrónica aplican las reglas del Decreto 2242 de 2015, a menos que se modifiquen o adicionen, como sería el caso de la factura electrónica en mandato, tema que debe considerarse en armonía con lo dispuesto en la Resolución 000002 de 2019, expedida en desarrollo de dicha ley.

En este contexto se concluye que, si el mandante y su mandatario, no se encuentran dentro de los sujetos seleccionados en dichas resoluciones y tampoco entraron en el sistema voluntariamente (hasta el 18 de enero de 2019, según lo establece la Resolución 000002 de 2019), no estarían obligados a facturar electrónicamente. Así mismo, si el mandante lo estuviera y el mandatario no, el mandatario no estaría obligado a facturar electrónicamente las operaciones que realice por aquel, debiendo expedir la factura o documentos equivalentes vigentes. Si el mandatario lo estuviera, tendría que facturar sus propias operaciones y las que realice por el mandante en forma electrónica, de lo contrario, es decir, si no está obligado a facturar electrónicamente, podrá usar la factura o documentos equivalentes vigentes tanto por sus propias operaciones como por las que realice por el mandante.

Para su ilustración se anexa copia de la Resolución 000002 de 2019.

Finalmente se concluye que, independientemente que se trate de factura física o electrónica debe tenerse presente que, en los contratos de mandato, las facturas al consumidor final deben ser expedidas en todos los casos por el mandatario, así como por la comisión o algún otro servicio que cobre el mandatario al mandante.

En los anteriores términos se atiende su consulta.

Atentamente,

LORENZO CASTILLO BARVO

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)
Subdirección de Gestión de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica - Nivel Central
Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia - DIAN
Carrera 8 N° 6C - 38 Piso 4° - Edificio San Agustín - Bogotá D.C. - Colombia
PBX (57+1) 6079999