

OFICIO N° 001753 08-10-2018 DIAN

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina  
Bogotá, D.C. 100208221- 001753

Señora  
PAULA ANDREA ÁLVAREZ OSORIO  
Carrera 36 A 75 D – 42  
paula@paula.com  
Medellín – Antioquia

Ref: Radicado 100039400 del 13/07/2018.

Tema: Procedimiento.

Descriptor: Factura electrónica, mandato y reembolso de gastos.

Fuentes normativas: Decreto 2242 de 2015, artículo 11 incorporado en el artículo 1.6.1.4.1.11 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016; Decreto 1514 de 1998, artículo 3, incorporado en el artículo 1.6.1.4.3 del DUR 1625 de 2016.

Cordial saludo, señora Paula Andrea.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto número 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.

Pregunta usted si el Concepto 038989 de 2001, se encuentra vigente. Cita en concreto el apartado que en el mismo hace referencia al Concepto 099115 de 1996, sobre la diferencia en el contrato de mandato entre lo que se refiere al reembolso de gastos y lo que constituye prestación directa y propia del contrato, caso en el cual se indica que procede expedir factura, mientras que frente al reembolso se concluye que sería objeto de otro documento, precisando el Concepto 038989 que, puede ser un oficio, memorando o cualquier otra comunicación semejante.

Lo anterior para preguntar:

1. ¿Cómo será el proceso de factura electrónica para las empresas mandatarias que cobran el reembolso de gastos a sus mandantes a través de cuentas de cobro para hacer claridad que lo facturado por concepto de reembolso de gastos no sea considerado como un ingreso ni un impuesto propio de la empresa mandataria?
2. ¿La empresa mandataria debe cambiar su modelo de cobro de reembolso de gastos y emitir una factura de venta relacionado los costos o gastos e impuestos de terceros y cómo se hará?

Al respecto se considera lo siguiente:

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)

Sin perjuicio de lo anterior, en relación con el mandato y la factura electrónica reglamentada por el Decreto 2242 de 2015, el artículo 11, incorporado al Decreto Único Reglamentario 1625 de 2015 (sic) en el artículo 1.6.1.4.1.11, en el numeral 1, establece lo siguiente:

“1. En los contratos de mandato, las facturas deben ser expedidas en todos los casos por el mandatario. En consecuencia:

Si el mandante es elegido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN para facturar electrónicamente o lo es en forma voluntaria, el mandatario deberá facturar en forma electrónica. Para tal efecto, este deberá surtir el procedimiento de habilitación respectivo y cumplir las disposiciones de la presente Sección. Las facturas electrónicas deberán permitir diferenciar las operaciones relacionadas con el mandante de las del mandatario.

Si el mandante seleccionado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN o voluntario para expedir factura electrónica, por su parte, factura además operaciones en forma directa, también deberá adelantar el respectivo procedimiento de habilitación y cumplir las disposiciones de la presente Sección.

Cuando el mandatario sea el sujeto elegido por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN para facturar electrónicamente o este decida hacerlo voluntariamente, debe facturar en forma electrónica. Los mandantes por los cuales actúa, si facturan además operaciones por su cuenta, lo harán en forma electrónica si son obligados de acuerdo con el ámbito de esta sección, o por las demás formas de facturación vigentes, si fuere el caso.” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

De acuerdo con las normas en cita, es claro que el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, establece la regla general, para efectos tributarios, de la facturación en mandato. Por su parte, en el marco de la factura electrónica, el artículo 11 del Decreto 2242 de 2015, establece una regla especial sobre el tema, de tal manera que lo no reglado específicamente en esta disposición conduce a la aplicación de la regla general.

Acorde con la última disposición, lo primero es identificar quién es el sujeto elegido o voluntario para expedir factura electrónica, si el mandante o el mandatario y, si las facturas que se expiden corresponden a operaciones propias o en desarrollo del mandato.

El artículo 11 del Decreto 2242 de 2015 precisa en primer lugar, el evento en que el mandante es elegido por la DIAN para facturar electrónicamente o si hubiere optado voluntariamente para tal efecto. De tal modo que, si el obligado a expedir factura electrónica es el mandante y, este actúa a través de mandatario, la norma exige que el mandatario debe expedir esas facturas en forma electrónica. Caso en el cual, prácticamente el mandatario se convierte en facturador electrónico, lo que supone adoptar esta forma de facturación, tanto sobre sus propias operaciones como por las que realice por el mandante y, en consecuencia, debe agotar el procedimiento para su habilitación en la DIAN como obligado a expedir factura electrónica.

Se precisa también que, si el mandante seleccionado o voluntario, además de facturar a través de mandatario, factura operaciones en forma directa, igualmente deberá adelantar el proceso de habilitación y expedir las respectivas facturas en forma electrónica.

En segundo lugar, de acuerdo con la misma disposición, si quien opera como mandatario, fuera elegido directamente por la DIAN para facturar en forma electrónica o el mismo entra en el sistema voluntariamente, debe expedir factura electrónica tanto por sus propias operaciones como por las que realice en su calidad de mandatario. La norma admite en este caso, que el mandante, si factura operaciones propias, expedirá factura electrónica si ha entrado voluntariamente en ella o ha sido seleccionado para este efecto por la DIAN, de lo contrario podrá facturar por las formas de facturación vigente que utilice.

Ahora bien, tratándose de las operaciones del mandatario en relación con el mandante, habría que precisar lo siguiente:

En la medida que las operaciones que realiza el mandatario por el mandante, es decir, operaciones de venta de bienes y/o prestación de servicios, debe facturarlas el mandatario bajo su propio NIT y autorización de numeración correspondiente. Las facturas que expida serán electrónicas, si se da alguno de los supuestos arriba indicados 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, igual deberá expedirse factura electrónica si el mandatario está inmerso en alguna de las situaciones ya vistas.

Otro aspecto es, qué ocurre con las facturas que son expedidas al mandatario en calidad de adquirente de bienes y/o servicios. Las facturas expedidas al mandatario pueden corresponder a operaciones que realiza por el mandante o a operaciones propias. En todo caso, acorde con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, en la adquisición de bienes o servicios en cumplimiento del mandato las facturas deben expedirse a nombre del mandatario y, de acuerdo con las normas en cita, serán físicas o electrónicas según el proveedor esté obligado o no a expedir factura electrónica.

En consecuencia, 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. Además, de acuerdo con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, en relación con los gastos que efectúa el mandatario que, están a cargo del mandante, el mandatario debe expedir la certificación allí establecida, que será la base para que el mandante pueda hacer valer los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y/o devoluciones, si fuera el caso, certificación que de acuerdo con el Oficio 003677 de 2016 (que se anexa), sustituye las facturas para efectos de los costos y descuentos que puede hacer valer el mandante.

Para efectos del reembolso de gastos no se encuentra reglamentado un documento específico, en todo caso, en el Concepto 038989 de 2001, haciendo referencia expresa al Concepto 099115 de 1996, se indica que:

“Cuando en virtud de un contrato deba solicitarse reembolso de gastos realizados para el contratante y a su nombre, debe diferenciarse lo que es tal reembolso, de lo que constituye la presentación directa y propia del contrato: esta sí es materia de facturación por parte del contratista, mientras que la solicitud de reconocimiento y cancelación de reembolso que haya causado puede formularse mediante otro documento.” (Subrayado y resaltado fuera de texto)

Precisando, finalmente el Concepto 038989 de 2001, que:

“... el mandatario expedirá factura para cobrarle al mandante el ingreso que le corresponde por la intermediación realizada y por medio de un oficio, memorando o cualquier otra comunicación semejante, (acompañada si se considera necesario de las facturas expedidas por terceros) solicitará al mandante el reembolso de los gastos en los que el mandatario haya incurrido en virtud de la gestión encomendada.” (Resaltado fuera de texto)

En este contexto, si el mandatario identifica ese documento como “cuenta de cobro”, el punto es que su objetivo, no sería otro, como se evidencia en el mismo concepto, que solicitar el reembolso de los gastos en los que el mandatario hubiera incurrido en virtud de la gestión encomendada.

Lo anterior, sin perjuicio de precisar que, tratándose de la factura y documentos equivalentes, en materia tributaria no existe ninguno bajo esa denominación, en consecuencia, una “cuenta de cobro” no sustituye o hace las veces de factura ni documento equivalente. Así las cosas, cuando se esté frente a un evento que exija la expedición de una factura, no tiene lugar la expedición de una cuenta de cobro, tema en relación con el cual la doctrina de la Entidad es reiterada.

En el caso objeto de análisis, es claro que el documento denominado “cuenta de cobro”, no constituye factura o documento equivalente, por no atender técnicamente a una operación de venta de bienes y/o servicios por el mandatario al mandante, sino que corresponde al documento a través del cual el mandatario pretende el reembolso de gastos.

Cabe precisar, en cuanto a la posibilidad de anexar al documento a través del cual se solicita el reembolso, las facturas expedidas por terceros, como se indica en el Concepto 038989 de 2001, que el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998, establece expresamente que las mismas junto con los demás documentos que soporten las operaciones que realizó por el mandante deben ser conservadas por el mandatario, por tanto, considera el despacho que debe darse cumplimiento a lo establecido en esta disposición. No obstante, al documento a través del cual se solicita el reembolso, si se considera necesario, podrían anexarse copias de las respectivas facturas.

De acuerdo con lo expuesto, se concluye que en el ámbito de la factura electrónica, el procedimiento para efectos del reembolso de gastos que, pretenda el mandatario, no se ve afectado o modificado, como quiera que el documento a través del cual se solicita no corresponde a una factura, ni física ni electrónica, en tanto a través del mismo, independientemente de la denominación que se utilice, no se factura la venta de bienes ni la prestación de servicios, siendo su objeto el reintegro de las sumas pagadas, en su momento, por el mandatario en desarrollo del mandato, lo que es consecuente además con la certificación que el mandatario debe expedir precisamente al mandante para que este pueda hacer valer los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables o devoluciones, dado que las facturas respectivas no se expiden a su nombre.

Así mismo, es claro que, en atención al origen y objeto del reembolso, las sumas correspondientes no constituyen ingreso tributario para el mandatario. En cambio, constituye ingreso tributario lo percibido por el mandatario por concepto del servicio de intermediación, caso en el cual debe expedir al mandante la respectiva factura, la cual será electrónica si se cumplen las condiciones del artículo 11 de Decreto 2242 de 2015.

En los anteriores términos se absuelve su solicitud y se precisa el Concepto 038989 de 2001.

Atentamente,

Lorenzo Castillo Barvo  
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica  
UAE – DIAN