



**ACREDITACIÓN**  
INSTITUCIONAL EN  
**ALTA CALIDAD**  
Resolución 008607 de mayo 16 de 2022

**Lineamientos contables y tributarios para la determinación de la base gravable del IVA y en el Impuesto sobre la Renta en contratos de mandato en Colombia**

Alejandra Gil Rodríguez

Autora

Artículo de investigación presentado para optar por el título Magíster en Tributación y Derecho Tributario

Asesores

Director: Luis Fernando Martínez Sierra, Magíster en Tributación y Política Fiscal

Codirectora: Liliam Betancur Jaramillo, Magíster en Contabilidad

Universidad Autónoma Latinoamericana (UNAULA)

Escuela de Posgrados

Maestría en Tributación y Derecho Tributario

Medellín, Antioquia, Colombia

2025

**José Rodrigo Flórez Ruiz**

Rector

Universidad Autónoma Latinoamericana

**Hernán Darío Aguiar Garcés**

Decano de Escuela de Posgrados

**Gonzalo Alonso Cardona Álzate**

Coordinador de la Maestría en Tributación y Derecho Tributario

**Rodrigo Loaiza García**

**Camilo Ernesto Franco Galvis**

Evaluadores

El trabajo de grado fue sustentado el **02 de 01 de 2026** y obtuvo una aprobación unánime de conformidad con el Acuerdo 195 del Consejo Académico de 2016, lo cual quedó en el consignado en el acta de evaluación de trabajos de grado # **001/2026**.

## **Lineamientos contables y tributarios para la determinación de la base gravable del IVA en contratos de mandato en Colombia**

*Alejandra Gil Rodríguez*

Especialista en Gerencia Financiera, Contadora Pública, [alejandra.gil@unaula.edu.co](mailto:alejandra.gil@unaula.edu.co),  
[alejandragilrodri@gmail.com](mailto:alejandragilrodri@gmail.com).

### **Resumen**

La ejecución de contratos de mandato en Colombia presente desafíos en la determinación de las bases gravables del IVA y el Impuesto sobre la Renta, debido a vacíos interpretativos y asimetrías de información entre mandante y mandatario. Esta investigación tiene como objetivo formular lineamientos contables y tributarios que armonicen los marcos técnicos de las NIIF con la realidad colombiana para así poder garantizar la transparencia y el cumplimiento normativo. La metodología empleada corresponde a un enfoque cualitativo, mediante la realización de un análisis documental del contexto normativo, donde se evaluaron disposiciones del Estatuto Tributario, el Código de Comercio, la regulación de la facturación electrónica y los Estándares Internacionales de Información Financiera. Los resultados evidencian riesgos fiscales relevantes, tales como la incorrecta determinación de la base gravable, errores en la facturación electrónica y deficiencias en los procesos de certificación y conciliación contable y fiscal. Como conclusión, se plantea una propuesta de política contable y tributaria que integra procedimientos de control, certificación y conciliación fiscal, para lograr asegurar la adecuada separación patrimonial, la validez de los soportes electrónicos y la coherencia entre la información contable y tributaria, contribuyendo así a la mitigación de contingencias sancionatorias y de gestión financiera en las operaciones.

### **Palabras Claves**

Contratos de mandato, Impuesto a las Ventas (IVA), Base gravable, Facturación electrónica, Conciliación contable y fiscal.

### **Abstract**

The execution of mandate contracts in Colombia presents challenges in determining the taxable bases for VAT and income tax, due to interpretative gaps and information asymmetries between the principal and the agent. This research aims to formulate accounting and tax guidelines that harmonize the technical frameworks of IFRS with the Colombian reality in order to guarantee transparency and regulatory compliance. The methodology used is qualitative, involving a documentary analysis of the regulatory context, in which provisions of the Tax Statute, the Commercial Code, electronic invoicing regulations, and International Financial Reporting Standards were evaluated. The results reveal significant tax risks, such as incorrect determination of the tax base, errors in electronic invoicing, and deficiencies in the accounting and tax certification and reconciliation processes. In conclusion, an accounting and tax policy proposal is put forward that integrates control, certification, and tax reconciliation procedures to ensure adequate separation of assets, the validity of electronic media, and consistency between accounting and tax information, thus contributing to the mitigation of penalties and financial management contingencies in operations.

## Keywords

Mandate contracts, Sales Tax (VAT), Taxable base, Electronic invoicing, Accounting and tax reconciliation.

### 1. Introducción.

La ejecución de los contratos de mandato en la actualidad presenta grandes retos en el ámbito tributario y contable colombiano, en cuanto a la determinación de la base gravable de: Impuesto sobre las Ventas (IVA) e Impuesto sobre la Renta, como también el tratamiento de los hechos económicos generados de estos acuerdos. A pesar de que en la actualidad se tienen con un marco normativo robusto, que reglamente esta figura jurídica, es evidente que aún permanecen vacíos de interpretación y prácticas empresariales que pueden generar inconsistencias en la información que se reporta a los entes regulatorios, originando posibles sanciones, riesgos fiscales y distorsiones en los estados financieros. Esta situación muestra la necesidad de formular lineamientos que armonicen las exigencias contables y fiscales que aplican a este tipo de contratos.

En Colombia, la normativa tributaria, la regulación de la facturación electrónica y las disposiciones contables basadas en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) establecen criterios claros que deben cumplirse al ejecutar operaciones por cuenta de un tercero. Aun así, la realidad es que la diferenciación entre los recursos propios del mandatario y los administrados por cuenta del mandante no siempre se lleva a cabo de la forma adecuada, afectando tanto la determinación correcta del IVA y del Impuesto sobre la Renta, como la transparencia de la información financiera. De igual manera la DIAN ha mejorado los mecanismos de fiscalización, aumentando la relevancia de la trazabilidad documental y la validez técnica de la factura electrónica en este tipo de operaciones.

Los contratos de mandato están regulados por el Código de Comercio (Decreto 410 de 1971, arts. 1262-1286) y por disposiciones tributarias del Estatuto Tributario (Decreto 624, 1989, arts. 29, 102, 437, 437-2, 437-3, 615, 616-1 y 771-2). Sin embargo, su ejecución plantea interrogantes complejos en torno a la representación, la naturaleza de los ingresos, la facturación electrónica, la conciliación contable y fiscal, la información exógena y, en algunos casos, las obligaciones en materia de precios de transferencia.

En ese orden de ideas, resulta importante preguntarse ¿Qué lineamientos contables y tributarios permiten la correcta determinación de la base gravable del IVA y del Impuesto sobre la Renta en contratos de mandato, garantizando la armonización entre los marcos técnicos normativos (NIIF) y la realidad fiscal en Colombia? de modo que a partir de la búsqueda de su resolución, se ofrezca a las empresas un marco metodológico que facilite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, reduzca errores de interpretación normativa y asegure la transparencia en la información tributaria.

Para lograrlo, en el presente documento se desarrolla un análisis del contexto normativo tributario y técnico contable, donde se diseñe un modelo de lineamientos contables y tributarios de los ingresos, costos y gastos, permitiendo la determinación correcta de la base gravable del IVA y del Impuesto sobre la Renta; análisis que se observa en el contenido de esta forma:

Antecedentes que muestran que el contrato de mandato ha sido motivo de investigación y que, si bien, no se ha desarrollado una investigación en torno a su relación con el IVA y con el Impuesto sobre

la Renta, estas investigaciones dan luces de la importancia de comprender la dinámica entre el mandatario y el mandante.

A continuación, se describe la Teoría de la agencia, ya que esta permite presentar una antesala al tema de los contratos, al comprender la relación de agencia y las asimetrías de información existentes en dicha relación, elemento fundamental para no descuidar el control sobre los objetivos de los contratos. Esto lleva a la presentación del concepto de contrato para con ello pasar a desarrollar una descripción del contrato de mandato a partir de la normatividad colombiana, relacionado en el código de comercio artículos 1262 al 1339. A partir de allí, se explica la evolución del IVA y la relación del Impuesto sobre la Renta con las NIIF; así como la regulación sobre la facturación electrónica y la información exógena, dejando claro el contexto regulativo que permita el desarrollo de la presente investigación.

Y es a partir de este marco de referencia esta investigación buscó analizar de forma integral el marco normativo aplicable al contrato de mandato, identificando los principales riesgos fiscales que se pueden derivar de un inadecuado tratamiento y propone una política contable y tributaria orientada a asegurar la correcta determinación de la base gravable del IVA y del Impuesto sobre la Renta, la transparencia en la presentación de la información financiera y la adecuada integración entre lo contable y lo fiscal.

Lo anterior se logró, como se verá en el capítulo de resultados y discusiones: Identificando los riesgos de una inadecuada ejecución tributaria del contrato de mandato de cara al Impuesto a las Ventas (IVA); contrastando con la adecuada determinación de la base gravable y las reglas de facturación del mandato; evaluación del procedimientos contables de las NIIF con respecto al Impuesto sobre la Renta, en el contexto de los contratos de mandato; Comprender la normativa tributaria para que una factura electrónica en el proceso de contrato de mandato pueda ser aceptada tributariamente; por último se describe el proceso de conciliación contable y fiscal necesario en el escenario de los contratos de mandato así como la importancia de la certificación y del dictamen que deben acompañar esta información.

Todo lo anterior permitió establecer una propuesta de política y tributaria que incluya el procedimiento de certificación de costos, gastos y retenciones para el cumplimiento de las obligaciones en Renta e IVA del Mandante.

## **2. Antecedentes**

Sanín (2016) en su trabajo “el contrato de mandato: consideraciones jurídicas, tributarias y contables” detalla cuidadosamente los aspectos tributarios del contrato de mandato, los cuales están “establecidos en el Decreto 3050 del 1997, el Decreto 1514 de 1998, el Decreto 1828 del 27 de agosto de 2013 y en la Resolución Dian 000228 de 2013 (resolución información exógena)” (p. 49). Este análisis resulta relevante, ya que permite identificar con precisión la normativa aplicable y orienta al lector sobre las disposiciones que deben consultarse para profundizar en el marco normativo del contrato de mandato.

No obstante, es importante precisar que, después de dicha resolución la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales ha expedido nuevas resoluciones que dan actualización y modifican el régimen de información exógena, entre estas se encuentran las resoluciones anuales que fueron emitidas entre el 2014 y el 2025, estas han ampliado los sujetos obligados, los formatos y los plazos de reporte. Este desarrollo normativo muestra que el marco regulatorio de la información exógena ha sido muy cambiante, lo que obliga a tener que analizar el contrato de mandato a la luz de la normativa vigente y no únicamente de las disposiciones aplicables al momento del estudio de Sanín.

Dentro de los aspectos detallados en su investigación, se encuentran algunos que tienen mayor relevancia dentro de la regulación y presenta de forma clara y detallada la “dinámica fiscal” para la ejecución de un contrato de mandato. En el desarrollo de esa dinámica hay detalles fundamentales para el mandatario como emitir la factura a terceros, registrar facturas a su nombre por bienes y servicios del mandante, practicar retenciones de obligatoriedad por los bienes y servicios que le fueron facturados por nombre del mandante, la certificación de los ingresos y costos incurridos en la ejecución del contrato de mandato, teniendo en cuenta que este es de vital importancia porque es el soporte para el mandante de su contabilidad.

Por otro lado, Grajales (2022) también identificó que muchas veces cuando se ejecutan contratos de mandato se presentan problemáticas que se pueden ver reflejadas en la forma de tributar erróneamente, además explica que encontró que estos errores se dan por falta de un documento consolidado de las normas, una guía que permita una correcta ejecución al momento de implementar y presentar información tributaria de los contratos de mandatos realizados en un tiempo determinado. Teniendo en cuenta que el enfoque dado por ella dentro de su investigación es más basado en la evasión de los impuestos y a la forma como se debe reflejar en los registros contables, pero comparte características con la investigación en desarrollo.

También, se encontró a Díaz (2020), el cual habla sobre el reconocimiento contable de los contratos de mandato de acuerdo con las normas internacionales y sus diferentes fines dentro de la norma, uno de ellos es la importancia del reconocimiento de los beneficios económicos futuros, obligaciones y derechos; esto se da porque las normas internacionales siempre buscan mostrar la realidad financiera de la compañía, pero también es relevante mostrar la realidad tributaria.

También cuenta sobre los distintos modos que puede llegar a tener un contrato de mandato, pero siempre llevándolo a que se analice desde el impacto de cara a la norma tributaria y contable; todo esto se da porque en Colombia según el tamaño de las compañías se está obligado a informar de una determinada forma (grupos en las NIIF). Aunque su investigación está basada en el sector de la construcción, comparte similitud en la manera que se debe informar los contratos de cara a las dos normativas que ya fueron enmarcadas.

Por otro lado Franco (2023) informa otro ámbito que hace parte de la ejecución de un contrato de mandato, este es el de la auditoría que realiza la revisoría fiscal, según ella, se divide en dos partes, la primera, que se da mes a mes cuando el mandatario certifica los ingresos recibidos al mandante, proceso que genera obligaciones para cada parte en la forma como se debe informar y además como se deben pagar los impuestos de esos ingresos certificados; y como segunda parte, es la certificación de los estados financieros, que muestran una realidad de las compañías que ejecutan este tipo de contratos, como revisores fiscales están en la obligatoriedad de realizar diagramas que evidencien la forma como se ejecutó esa auditoría, para poder demostrar cómo se lleva a cabo el reconocimiento de ingresos y si se da de una manera adecuada o si por el contrario no es correcto y solicitar soluciones para evitar realizar procesos erróneos.

En esta línea, es importante comprender la dinámica entre el mandatario y el mandante, también puede analizarse a través de la teoría de la agencia, la cual permite entender las implicaciones que surgen en este tipo de relaciones contractuales.

### 3. Teoría de la agencia

En este sentido, es importante comprender qué es la relación de agencia y esta, explicada por Jensen y Meckling (1976), dicen que es “un contrato en virtud del cual una o más personas (el principal (s)) se dedican a otra persona (el agente) para realizar algún servicio en su nombre que implica delegar alguna autoridad para la toma de decisión del agente” (citado por Betancur, 2014, p.10).

Como nos dice Ganga y Burotto (2012), en esta teoría cada actor tiene una función e interés diferente, lo cual abre la posibilidad al control del funcionamiento de una organización y además que este tenga información que es estratégica para las mismas. Tener diferencia en el desarrollo de los objetivos y en el acceso a la información puede llegar a generar inconformidades dentro de la relación, ya que puede que lo que buscan las partes no son los mismos intereses, ya que el principal busca que sus recursos sean administrados de una forma eficiente, y el agente busca sus propios intereses. Por todo esto, la teoría de la agencia enfatiza la importancia de crear mecanismos de supervisión, incentivos y estructuras contractuales que permitan alinear los intereses de ambas partes, para así poder reducir posibles conflictos que genera dicha diferencia de intereses.

En resumen, la teoría de la agencia se basa en la existencia entre el principal, que es quien entrega la gestión o la toma de decisiones, y un agente que es quien realiza el trabajo a su nombre, situación que se enmarca por la existencia de una asimetría de la información, la cual, según Betancur (2014) es:

una condición propia de toda relación contractual, ya que el contratante (principal) no cuenta con el conocimiento de la labor que está asignando, ni verifica lo que realiza al contratado (agente). Surgen varios problemas, uno de ellos es el riesgo moral, que genera situaciones perjudiciales al principal; siendo tan responsable de dicho riesgo el principal como el agente. (p. 248)

Con esto se puede entender que el agente posiblemente puede tener mejor información sobre la gestión de los recursos o de las operaciones realizadas que el mismo principal, aquí es donde el principal, debe desde el inicio establecer límites que le permitan en el futuro continuar teniendo el control de la organización, esto también lo valida esta misma autora cuando dice:

Es claro que no es lo mismo ser el dueño y desarrollar las actividades propias del negocio de manera directa que ser el propietario y delegar en otras dichas actividades, allí aparece la separación de la propiedad con el bien, en este caso la empresa; y aparece el control como el medio del propietario para asegurar que su propiedad continúe siendo lo que él pretende. (Betancur, 2014, p. 257)

Por todo lo anteriormente mencionado, es de vital importancia hablar de la posibilidad a que se materialice un riesgo moral, entendido este como aquel riesgo que aparece según Arévalo y Ojeda (2004) cuando se presenta “la falta de interés de una de las partes en prestar debido ‘cuidado’ a los intereses de la otra, por la posición favorable que genera la distorsión de la información” (citado por Betancur, 2014, p. 259). Este tipo de riesgo es definido por Cahuc (2001) como ese riesgo que surge, desde el ámbito del principal “cuando observa de manera imperfecta la acción emprendida por el agente (acción oculta) o cuando no conoce la acción que el agente hubiera debido emprender para actuar según el interés del principal (información oculta)” (Como se cita en Betancur, 2014, p. 260).

Comprender el contrato como una relación de agencia es importante, porque llama la atención sobre esa asimetría de intereses de las partes, lo cual no siempre es tenido en cuenta a la hora de firmar y de controlar la realización de un contrato y, por otro lado, también resalta a la asimetría de información como un escenario propio de esta relación, el cual debe ser comprendido por el principal para generar procesos de control que minimicen tales asimetrías, en favor de los objetivos del contrato y de los objetivos tanto del contratante como del contratado.

#### 4. El contrato

A partir de la anterior comprensión resulta importante definir con mayor precisión que es un contrato, según la Real Academia Española, es un “pacto o convenio, oral o escrito, entre partes que se obligan sobre materia o cosa determinada, y a cuyo cumplimiento pueden ser obligadas”. (Real Academia Española, sf, párr. 1). Entendido esto y, según Durany (1993), el contrato se perfecciona con la aceptación de quien asume la tarea, incluso de forma tácita, lo que implica que no siempre es necesario un acto expreso del obligado para que surja el vínculo contractual. Esto nos permite interpretar que cuando se tiene un contrato hay una parte que tiene un deber y otra que tiene el derecho de exigir ese deber. En Colombia se tienen muchos tipos de contrato, algunos están definidos por el código de comercio, los cuales regulan las obligaciones hacia la parte comercial; también están algunos contratos definidos por el código sustantivo del trabajo, los cuales regulan hacia la parte laboral. Esta investigación esta netamente orientada a los contratos regulados por el código de comercio.

Otros autores como Beltramo et al. (2015), exploran los elementos esenciales del contrato:

**Consentimiento**, Se entiende como un elemento esencial dentro del contrato, ya que se refiere a la aceptación o conformidad y el acuerdo de voluntades entre las partes que hacen parte del contrato y la manera en que se establece el mismo. Al momento de analizar el consentimiento, es importante considerar la capacidad de las partes para la aceptación de un contrato, además la autonomía de la voluntad y la negociación contractual, siempre dentro de los límites ya establecidos por la ley, el orden público y las condiciones económicas del momento.

En relación con el consentimiento, otro elemento esencial es el **Objeto**, el cual corresponde al fin de la operación económica que regula el mismo, a la cual la ley le da la característica de un acto jurídico, obligaciones, prestaciones e intereses. Siempre que exista un consentimiento válido entre las partes y no existan restricciones legales, es una operación que obliga legalmente a las partes del contrato a cumplir con lo acordado.

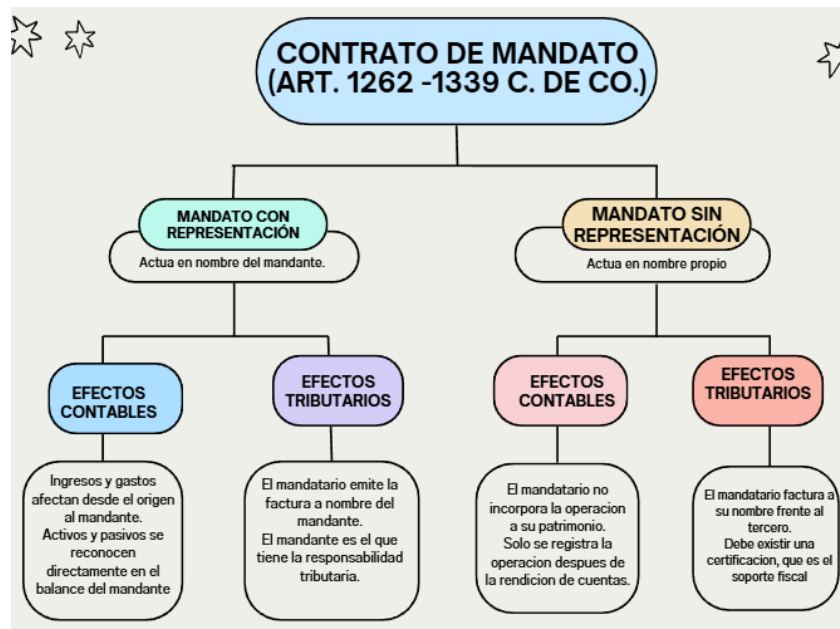
Finalmente se tiene la **Causa Fin**, la cual constituye otro elemento esencial, aunque solo a nivel teórico, ya que muchas veces suele generar controversia y confundirse con el objeto o el consentimiento. Este elemento puede analizarse desde la perspectiva entre las partes o desde la utilidad social del contrato. Este elemento comprende las circunstancias particulares que motivan a las partes llevar a cabo el contrato, esto también puede ser llamado causa motivo, o el fin que busca alcanzar con la operación económica, y las implicaciones sociales que se generan de la misma operación.

## 5. El contrato de mandato en el derecho colombiano

En este contexto, al analizar la causa y finalidad del vínculo contractual, resulta pertinente referirse al contrato de mandato, el cual es una figura jurídica regulada en el Código de Comercio colombiano (Dec. 410/71), en los artículos 1262 a 1339. Se define como aquel en el que una parte, denominada mandatario, se obliga a realizar uno o más actos de comercio por cuenta de otra, denominada mandante. Este contrato puede ser con o sin representación, lo cual influye significativamente en la forma en que se reconocen los ingresos y se determina la base gravable del IVA.

**Figura 1.**

*Tipos de contrato de mandato y sus implicaciones contables y fiscales*



*Nota:* Tomado de Decreto 410/71.

Este gráfico presenta una clasificación del contrato de mandato, de acuerdo con lo que dispone en los artículos 1262 al 1339 del código de comercio, distinguiendo sus dos modalidades fundamentales, el mandato con representación y el mandato sin representación.

El mandato con representación, el mandatario actúa en nombre y por cuenta del mandante, lo cual tiene implicaciones y efecto jurídicos-contables y tributarios, de las operaciones que se radican con este. Desde una mirada contable, los ingresos y gastos derivados de la operación afectan desde su origen el patrimonio del mandante, y los activos y pasivos se reconocen directamente en su balance general. Por otro lado, en el ámbito tributario, la facturación se emite a nombre del mandante, el cual asume las responsabilidades de declarar el impuesto sobre las ventas (IVA) y practicar las retenciones en la fuente que resulten aplicables.

Por su parte, en el mandato sin representación, el mandatario actúa en nombre propio frente a los terceros, generando que el tratamiento sea diferente. En términos contables la operación no se incorpora al patrimonio del mandatario, sino que se controla mediante cuentas transitorias, y su reconocimiento por parte del mandante se realiza únicamente una vez cuando se hace la rendición de

cuentas. Por el lado tributario, el mandatario factura a su nombre frente al tercero y tiene la obligación de expedir una certificación de mandato, la cual constituye el soporte fiscal indispensable para que el mandante pueda reconocer costos, deducciones e impuestos descontables.

Además, Sanín (2016, p. 57) en su trabajo El contrato de mandato: consideraciones jurídicas, tributarias y contables, indica que el tratamiento contable del contrato de mandato ha evolucionado desde los parámetros locales (Decreto 2649 de 1993) hacia los marcos técnicos normativos de las NIIF, enfocándose principalmente en la realidad económica de la operación realizada y su forma legal.

También cuenta que bajo el marco regulatorio de las NIIF (Decreto 2787 de 2012), el mandatario tiene la obligación técnica de distinguir entre sus propios recursos y aquellos que pertenecen al mandante, en donde se detallan los ingresos que son recibidos para terceros, desembolsos a contratistas y criterios de control realizados.

Por último el autor muestra la importancia de realizar revelaciones dada a la naturaleza de las intermediaciones, ya que las NIIF exigen un alto nivel de transparencia en la forma en que se debe revelar, exigiendo que las operaciones realizadas en virtud del mandato deben detallarse claramente en las notas a los estados financieros, y además el mandante deberá reconocer en su propia contabilidad los activos, pasivos, ingresos y gastos derivados de la gestión del mandatario, lo cual debe de estar basado en la información técnica y certificación que se le suministre.

## **6. Impuestos Nacionales**

A partir de la descentralización fiscal, los impuestos se han visto como la herramienta clave que el Estado utiliza para asegurar que tiene los recursos necesarios para cumplir con sus objetivos fundamentales, al mismo tiempo que se mantiene la estabilidad macroeconómica y se promueve la equidad entre territorios. Según la teoría clásica del federalismo fiscal, la distribución de las competencias tributarias debe basarse en criterios de eficiencia, equidad y estabilidad, dando prioridad a los impuestos en el nivel central que tengan bases amplias, sean móviles y tengan capacidad redistributiva (Musgrave, 1959).

Los impuestos nacionales juegan un papel fundamental en la descentralización fiscal, ya que permiten conectar el principio de solidaridad interregional con la capacidad de contribuir. Desde este punto de vista, se puede entender que los impuestos gestionados por el gobierno central ayudan a redistribuir el ingreso y a financiar bienes públicos de alcance nacional, lo que reduce las asimetrías territoriales y evita la fragmentación del sistema tributario (Oates, 1999). Además, Weingast (2009) argumenta que la centralización de impuestos estratégicos crea incentivos fiscales más coherentes, ya que evita que los gobiernos regionales se involucren en prácticas de competencia tributaria que pueden perjudicar la base imponible y la eficiencia económica en general.

Ahora bien, aunque la descentralización fiscal reconoce la existencia de tributos territoriales, su función es más bien complementaria en relación con el papel central que juegan los impuestos nacionales. En efecto, la teoría contemporánea enfatiza que la descentralización no significa una dispersión aleatoria del poder tributario, sino más bien una asignación funcional que mantiene la unidad económica del Estado (Boadway & Shah, 2009). Así, los impuestos nacionales se establecen como el núcleo del sistema fiscal, asegurando estabilidad, progresividad y coherencia normativa, mientras que

los ingresos territoriales desempeñan un papel secundario enfocado en la gestión de servicios locales, sin poner en riesgo los objetivos macrofiscales ni redistributivos del nivel central.

### 6.1. Impuesto al Valor Agregado (IVA).

Precisamente, para comprender mejor las implicaciones fiscales, es importante conocer el origen y la evolución del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia, creado a partir de “la preocupación de consolidar un sistema tributario más moderno, que reemplazara la rudimentaria estructura vigente” (González, 2002, p. 13), por lo cual se puede resumir como se presenta en la Figura 2.

#### Figura 2.

*Historia del IVA en Colombia.*

*Nota:* Tomado de González (2002).



La evolución del impuesto a las ventas en Colombia puede tener mejor comprensión desde una mirada de la transacción entre varios esquemas técnicos de imposición indirecta: el monofásico, el plurifásico acumulativo y finalmente, el impuesto sobre el valor agregado.

Como señala (González, 2002, p. 13), durante las décadas del 1950 y inicios de 1960 el impuesto a las ventas operó bajo el esquema monofásico, es decir, solo era aplicado en una sola etapa productiva, esto generalmente en la producción o importación, con un carácter acumulativo que permitía efectos en cascada, distorsiones en los precios relativos e incentivos a integración vertical.

Después, entre 1963 y 1971, se introdujo un esquema plurifásico imperfecto, al ampliarse la aplicación del impuesto a varias etapas de la cadena, sin que existiera un mecanismo que permitiera el descuento del impuesto que fue pagado en otras etapas anteriores. Esta forma de operar generó problemas importantes de acumulación y falta de neutralidad económica.

Finalmente, con la reforma de 1983, Colombia adoptó formalmente el Impuesto sobre el Valor agregado como un impuesto plurifásico no acumulativo, esto basado en el principio del impuesto contra impuesto, es decir, eliminando los efectos en cascada que se generaban en los esquemas monofásico y plurifásicos acumulativos, esto le dio una mirada más moderna al IVA.

## **6.2. Impuesto sobre la Renta**

Según (González, 2002, p. 14), El origen del impuesto sobre la renta fue a comienzos del siglo XX, como una iniciativa por parte del Estado para diversificar sus fuentes de financiamiento y fortalecer los ingresos fiscales permanentes. De acuerdo con la historia, este impuesto fue introducido formalmente mediante la ley 56 de 1918, la cual estableció por primera vez un impuesto general sobre las rentas de las personas naturales y jurídicas.

Durante esas primeras décadas su aplicación presentaba una estructura limitada, ya que se evidenciaban bases gravables reducidas y un alcance restringido, lo cual reflejaba un sistema tributario muy incipiente y con altas dependencias de impuestos indirectos y aduaneros.

Perry y Cárdenas (1986, Sección Impuesto sobre la Renta) nos cuenta que, durante el siglo XX, este fue objeto de múltiples reformas que estaban orientadas a ampliar su cobertura, fortalecer su progresividad y mejorar su capacidad de recaudo. Con la expedición del Estatuto Tributario en 1989 mediante el Decreto 624, se alcanzó un hito evolutivo que permitió que se sistematizara y unificara la normativa que se encontraba dispersa, también estableció una estructura más coherente para la determinación de la renta líquida, las deducciones, las tarifas y los procedimientos de fiscalización.

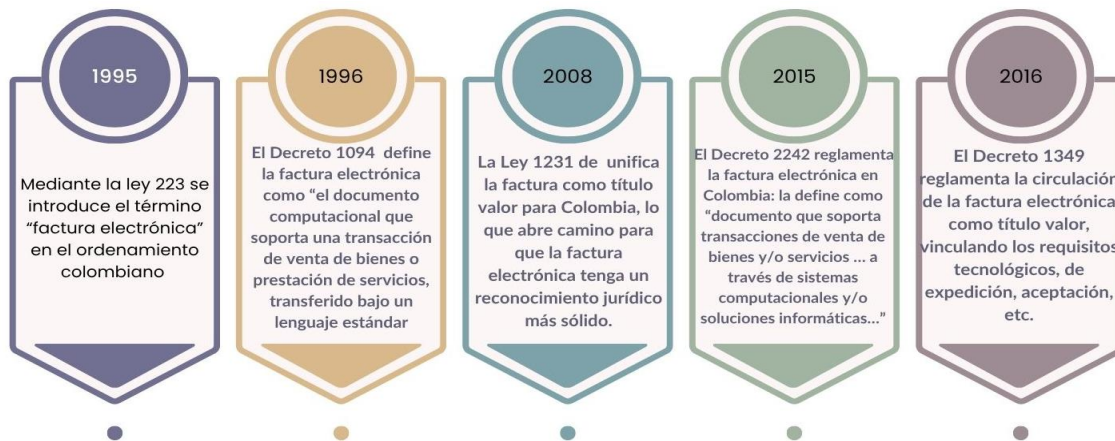
En las últimas décadas, este impuesto ha experimentado reformas frecuentes dirigidas a ajustar la tributación empresarial y personal, introducir regímenes especiales, fortalecer la lucha contra la evasión y armonizar el sistema con estándares internacionales, permitiendo que se dé la adopción de las Normas internacionales de información Financiera (NIIF).

## **7. Facturación e información exógena**

Después de analizar la evolución histórica del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en Colombia, en el cual se evidencia que los cambios en la estructura tributaria han estado estrechamente relacionados con la necesidad de fortalecer los mecanismos de control de todas las operaciones económicas realizadas dentro del territorio. Se da la necesidad de hablar de la factura como documento que soporta una transacción comercial, desempeñando un papel muy importante para demostrar la generación del IVA en una operación.

Por ello, conocer la evolución de la facturación en Colombia, y en particular la transición hacia la factura electrónica permite identificar cómo las políticas tributarias y tecnológicas del estado han buscado modernizar los procesos de fiscalización y garantizar una mayor trazabilidad en las operaciones. La siguiente línea de tiempo, elaborada con base en Rodríguez (2023), presenta los hitos normativos más relevantes que han marcado este proceso de transformación desde 1995 hasta la actualidad.

**Figura 3.**  
*Historia de la facturación en Colombia.*



*Nota:* Tomado de Rodríguez Baquero (2023)

## 8. Metodología.

El desarrollo de la presente investigación se realizó bajo un enfoque cualitativo, como lo describe María Eumelia Galeano (2011) en su libro *Diseño de Proyectos en la Investigación Cualitativa*. Según la autora, la investigación cualitativa genera una comprensión profunda de la realidad de la sociedad, esto debido a que la autora aborda los significados, las relaciones intersubjetivas y los contextos desde la lógica interpretativa.

La investigación tuvo un alcance exploratorio, acorde con la concepción de Galeano (2011), que señala que tener diseños cualitativos no son necesariamente de tener hipótesis rígidas, sino de tener grandes interrogantes que mejoran en el desarrollo de proceso de investigación. Este carácter exploratorio fue muy apropiado porque el tema aún no ha sido ampliamente estudiado desde el enfoque contable tributario.

La metodología usada fue el análisis documental, este basado en una sistematización de fuentes primarias y secundarias, como lo son la normativa, doctrina, jurisprudencia y literatura académica, para construir un marco interpretativo consistente. Esta forma de análisis está acorde con el diseño cualitativo que Galeano plantea y que propone como componente esencial la selección de fuentes pertinentes y una construcción de acuerdo con una categorización de la información (2011).

A través del enfoque mencionado, fue posible conocer en profundidad el marco legal y contable que regula los contratos de mandato y, con este análisis, elaborar una propuesta de política contable tributaria para asegurar la correcta determinación de la base gravable del IVA y del Impuesto sobre la Renta. Además, la autora hace énfasis en la importancia de la validez interpretativa en el desarrollo de una investigación cualitativa, que se logra mediante la validación de fuentes y la reflexión ética del investigador (Galeano, 2011).

Ya para finalizar, es importante indicar que la presente investigación se desarrolló en un contexto jurídico colombiano, y no delimita un periodo determinado, ya que se centra en la normativa vigente al momento que se realiza el trabajo. Esta delimitación es coherente con lo propuesto por la autora cuando

indica sobre el carácter dinámico del diseño cualitativo, que admite ajustes continuos conforme avanza la recolección y análisis de la información (Galeano, 2011).

**Figura 4**



*Metodología de Investigación.*

*Nota:* Tomado de María Eumelia Galeano (2011)

## **9. Resultados y discusiones.**

En desarrollo de los objetivos específicos propuestos, se presenta a continuación los resultados y discusiones generadas para cada uno de ellos, los cuales resultan ser la fuente para la propuesta que se anexa.

### **9.1 Riesgo de una inadecuada ejecución tributaria del contrato de mandato.**

La normativa sancionatoria que contiene los artículos 647 y 648 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89), señala las consecuencias derivadas de errores u omisiones en la correcta determinación y la declaración de IVA. En el artículo 647, se señala que se considera inexactitud, la cual es cualquier acción que afecte la correcta liquidación de impuesto, como lo puede ser la omisión de ingreso, la no inclusión de operaciones gravadas o el registro de operaciones con clientes ficticios.

Ya en el artículo 648 establece el procedimiento para poder cuantificar una sanción, lo cual puede llegar a ser el 100% o incluso el 200% del mayor impuesto determinado cuando exista abuso tributario o conductas que se consideran agravadas. Este artículo permite concluir que un mal manejo del IVA, en todo su proceso, desde la determinación de la base gravable hasta la emisión de la factura electrónica, podría generar riesgos fiscales que se consideran significativos para cualquier mandante o mandatario. A

continuación, se puede observar un cuadro Resumen con las sanciones dependiendo de un supuesto de inexactitud (Tabla 1).

**Tabla 1**

*Resumen con las sanciones dependiendo de un supuesto de inexactitud*

Nº	Supuesto	Cuantía de la sanción
1	Valor general: inexactitud (cuando se determina un mayor impuesto a cargo o menor saldo a favor)	100% de la diferencia entre saldo a pagar / saldo a favor. O 15% de los valores inexactos en declaraciones de ingresos/patrimonio.
2	Conducta agravada: omisión de activos o inclusión de pasivos inexistentes	200% del mayor valor del impuesto a cargo determinado.
3	Conducta agravada + abuso tributario o conducta del numeral 5° del art. 647	160% de la diferencia de que trata el inciso 1°.
4	Declaraciones de ingresos y patrimonio + abuso tributario o conducta del numeral 5° del art. 647	20% de los valores inexactos.
5	Declaraciones de “monotributo” – modalidad especial	50% de la diferencia entre el saldo a pagar determinado y el declarado.

*Nota:* construcción propia

Después de realizar este análisis normativo, se identifica los principales riesgos fiscales que se pueden asociar a los contratos de mandato:

- Determinación incorrecta de la base gravable del IVA, esta puede ser derivada de una inadecuada interpretación de los artículos 447 y 462-1 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89).
- Errores en la emisión o ausencia de la factura electrónica, cuando el documento emitido no cumple o va en contra con lo que exige la Resolución 000042 de 2020 (DIAN, 2020).
- Clasificar erróneamente si está obligado a facturar, este se basa en el artículo 6 y 7 de la misma resolución.
- Inexactitudes sancionables, estas son las que dispone el artículo 647 y 648 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89).
- Una inadecuada trazabilidad documental, esta puede dar limitación al contribuyente para sustentar las operaciones ante una posible fiscalización de la administración tributaria. (Decreto 624/89).

Así las cosas, es claro que, desarrollar una adecuada gestión del IVA en los contratos de mandato requieren de un alto conocimiento del marco normativo. Al analizar los artículos 447, 462-1, 647 y 648 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89), junto con otras disposiciones de la Resolución 000042 de 2020 (DIAN, 2020), se evidencia que la correcta determinación de la base gravable y el correcto cumplimiento de los requisitos de facturación electrónica constituyen los elementos esenciales para garantizar transparencia, trazabilidad y cumplimiento fiscal.

Tener un inadecuado tratamiento del IVA no solo afecta la validez fiscal de las operaciones, sino que genera riesgos significativos asociados a sanciones, inexactitudes y omisiones. Por ello es importante que los mandatarios implementen controles y procedimientos robustos que permitan mitigar los riesgos que son visiblemente identificables y que permitan asegurar el cumplimiento de la normativa vigente.

## **9.2 Determinación de la base gravable del IVA.**

Realizar una adecuada determinación de la base gravable del IVA en el desarrollo de un contrato de mandato, es considerado el punto de partida para identificar que posibles riesgos fiscales se pueden presentar en su tratamiento. De acuerdo con los artículos 447 y 462-1 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89), la base gravable del impuesto corresponde al valor total de la operación de venta o de la prestación del servicio, sin importar si la transacción se realiza de contado o a crédito. Este valor abarca todos los costos y erogaciones que fueran necesarias, como comisiones, garantías y otros cargos, incluso cuando dichos conceptos se facturen por separado o no estén gravados de manera independiente.

Para el contexto de un mandato, esta disposición implica que la base gravable del IVA está constituida única y exclusivamente por el valor de los bienes o servicios adquiridos por el mandatario en nombre del mandante. En resumen, la remuneración, comisión u honorarios del mandatario no hacen parte de la base gravable para liquidar el impuesto del contrato de mandato, lo cual se puede considerar un aspecto de control para la correcta ejecución tributaria de un contrato.

Un aspecto fundamental en la determinación adecuada del IVA dentro del contrato de mandato es la correcta emisión de la factura electrónica, la cual está regulada por la Resolución 000042 de 2020 (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 2020). Esta resolución determina los parámetros técnicos y jurídicos que garantizan la validez, trazabilidad y aceptación de una factura electrónica como soporte de un hecho económico.

Además, el artículo 3 de la misma normativa define la factura electrónica como un documento autorizado por la DIAN, generando que el uso de la factura de talonario, o papel por excepción, es decir cuando existan fallas tecnológicas. El artículo 6 también identifica quienes son los sujetos obligados a facturar de forma electrónica, mientras que el artículo 7 informa los no obligados, esto es clave para evitar errores de clasificaciones que podrían considerarse contingencias fiscales.

También el artículo 11 de la misma resolución establece los requisitos mínimos que debe cumplir la factura electrónica para que el documento pueda llegar a ser válido como soporte fiscal. Entre algunos requisitos se incluyen la inscripción en el sistema facturación electrónica, usar un software autorizado, tener un consecutivo, la identificación del quien es el obligado y la desagregación del IVA.

Asimismo, el artículo 18 refuerza la obligación de señalar claramente los impuestos que son aplicables en cada operación, esto se convierte en algo muy relevante ya que permite tener transparencia y una correcta liquidación del IVA. Además, el artículo 14 de la resolución que se ha mencionado, dispone la responsabilidad de emitir la factura electrónica sobre el mandatario, generando un incremento en las responsabilidades fiscales en el desarrollo adecuado del mandato.

## **9.3 Hacia la determinación de la base gravable del Impuesto sobre la Renta con relación a las NIIF.**

Después de realizar un análisis de los dispuesto por la normativa tributaria en su normativa legal vigente es importante realizar un análisis desde una perspectiva técnica contable. Por lo cual, se desarrolló un análisis documental de la normativa contable vigente en Colombia, con el fin de evaluar los procedimientos contables aplicables en los contratos de mandato. Este análisis se basó principalmente en el Decreto Único Reglamentario [DUR] 2420 de 2015, en el cual se incorporan lo que hoy conocemos como las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) al marco normativo nacional, y también en

los pronunciamientos técnicos del Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), que orientan la aplicación de dichas normas en el contexto colombiano.

Estas normas permitieron identificar los fundamentos contables que determinan cómo deben reconocerse, medirse y presentarse las operaciones derivadas de los contratos de mandato. En este tipo de contratos, conforme al artículo 1263 del Código de Comercio, el mandatario actúa en nombre y por cuenta del mandante, por la cual las operaciones realizadas no son propias del mandatario, sino del mandante, quien asume los efectos económicos y jurídicos de las mismas.

De acuerdo con lo dispuesto en el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros (DUR 2420, 2015, Anexo 1, numerales 2.41, 4.3, 4.4 y 5.9), el reconocimiento contable de las transacciones depende del control sobre los recursos económicos y de la existencia de beneficios económicos futuros que pudieran medirse con fiabilidad. En este sentido, el reconocimiento de los ingresos procede directamente del reconocimiento y medición de los activos y pasivos, los cuales se reconocen únicamente cuando la entidad obtiene el control sobre ellos y asume los riesgos y beneficios asociados. Por lo anterior, en los contratos de mandato, las operaciones efectuadas por el mandatario no generaban ingresos, activos ni pasivos propios, dado que el control sobre los recursos y los beneficios económicos recaía en el mandante.

En cuanto al reconocimiento de ingresos, se revisó la Norma Internacional de Información Financiera 15 (NIIF 15) – Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes (International Financial Reporting Standards (IFRS), 2014), adoptada en Colombia mediante el DUR 2420 de 2015. Esta norma tiene como objetivo desarrollar los principios que debe aplicar una entidad para presentar información útil y relevante a los usuarios de los estados financieros sobre la naturaleza y las condiciones que deben cumplir, como lo es el importe, el momento y la incertidumbre de los ingresos y flujos de efectivo que surgen de un contrato con un cliente. La NIIF 15 dice que una entidad solo puede reconocer ingresos cuando transfiere el control de un bien o servicio al cliente y obtiene beneficios económicos derivados de dicha transacción. Para lo cual diseñó cinco pasos que se deben evaluar para identificar si se tiene un ingreso: Lo primero que se debe hacer es tener plena identificación del contrato, en este deben de estar detalladas las obligaciones de desempeño, el precio de la transacción, se deben detallar las obligaciones de desempeño y determinar el momento en que se reconoce el ingreso, es decir cuando estas condiciones anteriormente expuestas se satisfacen (International Financial Reporting Standards (IFRS), 2014).

Con todo lo anterior se puede concluir, que el mandatario solo puede reconocer como ingreso la comisión o remuneración que se pacta dentro del contrato por la gestión que pretende realizar, mas no los valores correspondientes a las operaciones efectuadas en nombre del mandante.

Asimismo, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en su pronunciamiento técnico específicamente en el Concepto 2019-0623 (2019), reafirma la obligación del mandatario de mantener una separación contable entre los recursos propios y aquellos administrados por cuenta de terceros. De acuerdo con los conceptos mencionados, los bienes o fondos del mandante no deben reconocerse como activos del mandatario, sino revelarse en cuentas de orden o mediante notas explicativas en los estados financieros. Este tratamiento contable refuerza el principio de transparencia y la adecuada gestión de recursos ajenos, en coherencia con los postulados de las Normas Internacionales de Información Financiera sobre el control y reconocimiento de activos.

Para realizar los registros contables de un contrato de mandato en Colombia, resulta importante primero distinguir si el mandatario actúa con o sin representación, ya que esto define quien debe figurar legalmente ante los terceros y como procede la información financiera y fiscal.

**Mandato con Representación**, en este el mandatario actúa en nombre y por cuenta del mandante. Los efectos jurídicos y económicos recaen directamente sobre el mandante desde el inicio de la operación. Este puede verse en el anexo.

**Mandato sin Representación**, aquí el mandatario actúa en nombre propio ante los terceros, pero por cuenta del mandante. Para el tercero, el mandatario es el responsable, pero económicamente los recursos le pertenecen al mandante. Este puede verse en el anexo.

*Resumen con las sanciones dependiendo de un supuesto de inexactitud*

Tipo de contrato	Con Representación	Sin Representación
<b>Quien Factura</b>	Del Mandante	Del Mandatario
<b>Reconocimiento</b>	Directo en el patrimonio del Mandante	Control transitorio en el Mandatario
<b>Soporte Fiscal</b>	La factura misma	Certificación de mandato expedida por el mandatario

*Nota: construcción propia*

En conjunto, el análisis de las normas contables anteriormente mencionadas, se puede establecer los siguientes procedimientos aplicables en el mandato:

1. Registrar únicamente en los libros del mandatario las operaciones relacionadas con su gestión (comisiones, gastos reembolsables y obligaciones propias).
2. Reconocer en los libros del mandante todas las transacciones ejecutadas por el mandatario en su nombre, dado que es quien asume los derechos y obligaciones derivados del contrato. Para el reconocimiento de ingresos, al momento de la ejecución del mandato que es el tema que nos compete, este registro debería realizarse así:
3. Revelar de forma explícita las políticas contables y los mecanismos de conciliación contable y fiscal, conforme a la NIC 1 y la NIC 8, asegurando coherencia entre la información financiera y tributaria.

Por todo lo anterior, se establece una política para desarrollar el reconocimiento de las operaciones derivadas de contratos de mandato (véase Anexo 1).

#### **9.4. Facturación electrónica**

Cuando ya se tiene todo lo anterior plasmado de forma correcta dentro de los sistemas contable, lo siguiente en evaluar es el desarrollo del análisis tributario y contable de los contratos de mandato, dentro de la Resolución 000042 de 2020 expedida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante la cual se establecieron los requisitos técnicos, formales y operativos para la expedición,

transmisión y validación de la factura electrónica de venta como soporte de las operaciones económicas en Colombia.

Conociendo que, en los contratos de mandato con representación, el mandatario es quien actúa en nombre de un mandante, la adecuada emisión y validación de la factura adquiere una alta relevancia, esto debido a que de ello depende la aceptación por parte de la DIAN, del documento emitido, por ende, la posibilidad del reconocimiento contable del ingreso. En este contexto, se evaluó la normativa vigente con el fin de establecer los requisitos que debía cumplir una factura emitida en el marco de este tipo de contratos.

#### **9.4.1. Requisitos generales de la factura electrónica**

De acuerdo con el artículo 11 de la Resolución 000042 de 2020, cualquier factura electrónica de venta debía cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 617 del Estatuto Tributario (Dec. 624/89), además de los parámetros técnicos de generación, transmisión y validación establecidos por la DIAN. Entre los elementos obligatorios se encontraban:

- Identificación del vendedor o prestador del servicio (en este caso, el mandatario actuando a nombre del mandante).
- Identificación del adquirente o comprador del bien o servicio.
- Descripción específica de los bienes o servicios facturados.
- Valor total de la operación, impuestos generados y medios de pago.
- Fecha y número consecutivo autorizado por la DIAN.

Estos requisitos buscaban garantizar la validez jurídica y fiscal de la factura, así como su trazabilidad dentro del sistema de facturación electrónica nacional (DIAN, 2020).

#### **9.4.2. Emisión de la factura en contratos de mandato con representación**

Para el caso específico de los contratos de mandato con representación, en el análisis realizado se evidenció que la DIAN, en diversos conceptos como el Concepto 100208192-87 de 2024 ha reiterado que cuando el mandatario actúa en nombre del mandante, la factura debe ser emitida con la información del mandante como vendedor o prestador del servicio, y no con la del mandatario.

El mandatario, por tanto, solo utiliza su sistema de facturación para generar el documento, pero en nombre del mandante, indicando expresamente esta condición en el campo de observaciones o en la estructura XML de la factura.

Por estas razones, la factura electrónica emitida por el mandatario debía incluir:

- El NIT y razón social del mandante como emisor.

- La identificación del mandatario en el campo “responsable de la generación” o en la representación gráfica del documento, aclarando su papel como “mandatario en representación de...”.
- El CUFE validado por la DIAN, requisito indispensable para que la factura tuviera validez como soporte fiscal.

Es importante aclarar que solo para el mandato con representación, la autorización de numeración de facturación debe pertenecer al mandante, ya que es quien el que tiene la figura de emisor legal frente a la DIAN. El mandatario tiene una actuación única como facilitador operativo que utiliza su sistema para expedir una factura donde el que está obligado a facturar sigue siendo el mandante. Por ende, no es posible que el mandatario use su propia resolución para vender bienes ajenos, sino que debe utilizar la resolución del mandante para cumplir con la obligación de este. En este contexto, resulta recomendable que los contratos de mandato cuenten con una resolución de facturación independiente y específica para estas operaciones, con el fin de diferenciar claramente este tipo de transacciones de las demás actividades propias del mandante y facilitar el control fiscal y operativo.

Todo este proceso, garantiza que el documento emitido por el mandatario tuviera validez y fuese aceptada por la DIAN para efectos de sustentar ingresos a favor del mandante.

#### **9.4.3. Validación y aceptación de la factura por la DIAN**

El artículo 29 del mismo concepto dispuso que la factura solo se consideraba válidamente expedida cuando era transmitida y validada previamente por la DIAN, generando el correspondiente documento de validación. De esta manera, el mandatario tenía la obligación de:

1. Transmitir la factura electrónica generada en nombre del mandante a la DIAN para su validación.
2. Esperar la respuesta positiva del sistema de validación previa.
3. Entregar o poner a disposición del comprador la factura validada.

Solo al finalizar todos estos pasos, la factura llega a tener validez para efectos tributarios y contables. Que el mandatario no realice este procedimiento correctamente, tiene como consecuente que las operaciones que realicen no podrán ser reconocidas válidas.

En resumidas cuentas, un adecuado cumplimiento de los requisitos establecidos por la ley mencionada es determinantes para la validez de la factura electrónica en los contratos de mandato con representación. También que el mandatario debe actúa estrictamente dentro del marco legal, garantizando que las facturas sean emitidas en nombre del mandante cumpliendo los requisitos que establece el artículo 11 de esta resolución para que la DIAN de su validación de los documentos.

Teniendo en cuenta todo lo anterior mencionado y en el desarrollo de este trabajo de investigación se plasma esta obligación dentro de la política contable (Ver anexo).

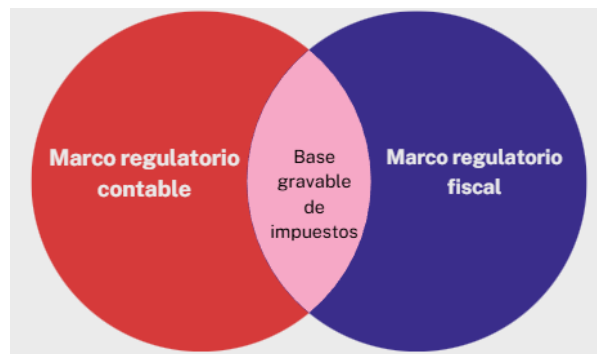
## 9.5. Conciliación contable y fiscal.

Realizar una conciliación contable y fiscal (Martínez, 2022, pp 151-154) tiene como fin armonizar la necesidad de los marcos que regulan desde su fuente, por el lado contable, busca que la información financiera este reflejada con criterios de razonabilidad y revelación, y por el tributario, busca que la determinación de las bases gravables y el cumplimiento fiscal estén correctos.

En Colombia, esta obligación surge porque los dos marcos normativos tienen fines diferentes, pero deben unirse en el momento de la obligación, como se representa en la Figura 5.

**Figura 5.**

*Convergencia de los marcos regulatorios colombianos.*



*Nota:* tomado de Estatuto Tributario y el marco regulatorio NIIF.

Este diagrama nos permite evaluar la relación entre lo contable y lo fiscal en materia de impuestos, para lo cual el marco regulatorio representa las normas contables, como NIIF, las cuales evidencian fines económicos y de presentación de estados financieros. No está pensado para calcular impuestos. Por otro lado, tenemos el marco regulatorio fiscal, que nos muestra las normas tributarias, las cuales tienen como objetivo determinar cómo se calculan, declaran y pagan los impuestos.

Según el Estatuto Tributario (Decreto 624/89) en su artículo 772-1, todos los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad tienen la obligación de realizar y registrar una conciliación entre las diferencias que tienen las cifras contables y fiscales dentro de un periodo gravable. Este también se debe ver reflejado en el formato 2516 el cual es un soporte a la declaración de renta. Para el caso del IVA, no existe una conciliación formal, sin embargo, establecer las diferencias entre lo contable y lo fiscal permite evidenciar una correcta determinación del impuesto y que estas estén conforme a las normas sustanciales del IVA, utilizando la contabilidad como medio de control y soporte, pero no como base directa del impuesto.

También el Estatuto Tributario (Decreto 624/89) en su artículo 774 habla acerca de los soportes en las declaraciones tributarias, informando que los registros contables y estados financieros son prueba del cumplimiento de las mismas obligaciones tributarias, pero estos deben de estar debidamente soportados y armonizados con las normas fiscales colombianas. Todo lo anterior implica que cada registro que tenga incidencia tributaria debe de estar respaldado por documentos fiscalmente válidos y que estos deben de estar reflejados en la contabilidad. Aunque la contabilidad se vea reflejada bajo normas

contables, esta debe permitir identificar y controlar las diferencias entre el tratamiento contable y fiscal de las operaciones, garantizando una correcta trazabilidad entre la información financiera y las declaraciones tributarias.

Dándole continuidad a la obligación de que deben de estar debidamente soportados, el mismo Estatuto Tributario (Decreto 624/89) en su artículo 21-1 establece que la determinación del impuesto sobre la renta parte de la información contable la cual está preparada bajo NIIF, por lo cual, si se aplicase el principio de devengo, salvo en aquellos casos en que la norma tributaria disponga un tratamiento diferente. De acuerdo con lo anterior, los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario señalan que los ingresos se entienden realizados fiscalmente cuando se devengan, es decir, cuando nace el derecho cierto y exigible a recibirlos, independientemente de si ya se recaudó. El concepto de devengo es uno de los pilares fundamentales del reconocimiento contable y fiscal de los ingresos, en la medida que permite reflejar las operaciones económicas en el periodo en que se generan los derechos y obligaciones y no necesariamente cuando ocurre el flujo de efectivo. Con este principio, el ingreso se reconoce solo cuando se ha transferido sustancialmente el control del bien o servicio y se ha configurado una obligación que se convierte en exigible a cargo de un tercero. Además, que satisfaga las definiciones y los criterios de reconocimiento contemplados en los marcos normativos de las NIIF.

No obstante, este devengo fiscal, aunque relacionado con el devengo contable, no es plenamente coincidente, dado que se encuentran condicionado por reglas propias del derecho tributario. Por otro lado, el impuesto sobre las ventas (IVA), conforme a los artículos 429 y siguientes del Estatuto Tributario, el impuesto se basa por el concepto de causación, entendida como el momento en que ocurre el hecho generador definido por la ley, lo cual puede diferir tanto del reconocimiento contable como del devengo fiscal de renta. En este sentido, la causación del impuesto se determina por la realización jurídica del hecho imponible, y no por el nacimiento del derecho a percibir el ingreso. (DUR 2420, 2015).

Además, el artículo 59 y 105 del Estatuto Tributario (Decreto 624/89) habla de costos y deducciones, donde regula el momento y las condiciones que deben cumplir los costos y gastos para que estos sean fiscalmente aceptados, lo cual no siempre puede llegar a coincidir con el reconocimiento contable. En este sentido, no es suficiente que un costo o gasto se encuentre reconocido contablemente bajo el principio de devengo, sino que también debe de estar debidamente soportado fiscalmente en el periodo gravable, cumplir con los criterios de causalidad, necesidad, y proporcionalidad, y atender los requisitos formales que son exigidos por la normativa tributaria. Así como también los demás factores que integran las denominadas ficciones y presunciones tributarias y las valoraciones y estimaciones bajo el marco de las NIIF (Franco & Martínez, 2012).

Para revisar la mirada contable desde la conciliación se puede volver a revisar normas como la NIC 1 en el anexo de presentación de estados financieros donde habla sobre la obligación de las entidades en revelar las políticas contables que aplica y las estimaciones significativas, en esta se incluye la diferente que son relevantes que se generan entre criterios contables y tributarios (DUR 2420, 2015).

Así mismo, la NIC 12, incorporada en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, regula el reconocimiento contable de los impuestos a las ganancias, específicamente del impuesto corriente y del impuesto diferido, los cuales se generan en diferencias temporarias entre la base contable y la base fiscal de los activos y pasivos. Estas diferencias generan el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, todo esto se da para poder reflejar correctamente los efectos tributarios futuros en la situación financiera de la entidad. (DUR 2420, 2015).

Y para finalizar el Marco Técnico Normativo de las NIIF para Pymes (DUR 2420, 2015), también contiene lineamientos similares acerca sobre el reconocimiento del impuesto a las ganancias y diferencias temporarias, las cuales son aplicables a sociedades que no cotizan en bolsa.

En resumen, por parte de las NIIF o NIC si hay establecido que se debe realizar control y calcular impuesto, sobre las diferencias que se generan entre lo contable y lo fiscal.

Con el propósito de otorgarle mayor relevancia a la conciliación, la DIAN ha expedido normativa específica que regula la conciliación fiscal, en la cual se definen diferentes grupos de contribuyentes obligados a reportar e informar mediante los formatos 2516 y 2517, los cuales deben diligenciarse de acuerdo con su clasificación. Esta normativa fue creada con el fin de facilitar la trazabilidad entre la información contable y fiscal, permitiendo así desarrollar su función principal, que es asegurar la transparencia, la trazabilidad y el cumplimiento tributario.

Se puede decir que los objetivos específicos que se tienen son los siguientes:

- A.** Encajar los registros contable y tributarios: según el Estatuto Tributario (Decreto 624/89) en el artículo 772-1 dentro de la exigencia garantiza que las operaciones que se registran dentro de la contabilidad tengan correspondencia directa con los hechos fiscales. Y además que los contribuyentes sepan explicar a la administración las causas de las diferencias.
- B.** Soportar la declaración de renta: también tomado del Estatuto Tributario (Decreto 624/89) en el artículo 774 la información de la contabilidad debe servir como evidencia formal a la información reportada en las declaraciones.
- C.** Garantizar trazabilidad y control: este es demasiado importante porque permite facilitar la verificación por parte del revisor fiscal o algún auditor externo. Asegurando que las operaciones registradas contablemente sean consideradas hechos reales y verificables, por ende, con efectos fiscales validos (Decreto 1998 de 2017).
- D.** Prevenir contingencias tributarias: este está encaminado en disminuir el riesgo de sanciones por inconsistencias entre los estados financieros y las declaraciones tributarias, el cual se debería mantener un control estructurado y documentado de las diferencias que sean presentada. (Decreto 1998 de 2017).
- E.** Fortalecer el control contable: para el caso que nos compete en este trabajo de investigación, lo que se busco fue es asegurar que el mandatario y el mandante reflejen adecuadamente las operaciones que se ejecutan por cuenta del último mencionado, para poder así evitar duplicidad u omisión en el reconocimiento fiscal de los ingresos. (Decreto 410/71, art. 1263) (Ver anexo).

#### **9.6. Certificación del contador público y dictamen del Revisor Fiscal.**

Para poder finalizar la ejecución procedimental del reconocimiento del ingreso, es importante identificar cómo le confirma el mandatario al mandante cuánto fue la ejecución (ingresos) del contrato que le fue encargado. Para ello, se debe validar cuánto fue la ejecución del mandato. El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), en conceptos como el Concepto 2023-0045 (2023) y otros similares, ha reiterado que el mandatario debe llevar contabilidad separada de los recursos administrados por terceros y revelar esta información en cuentas de orden o en notas explicativas.

Ceballo (2024) señala que, para efectos de la certificación de la ejecución del ingreso en Colombia, los contadores públicos y revisores fiscales, en ejercicio de su función de dar fe pública, tienen la responsabilidad profesional de acreditar la correcta gestión de los recursos administrados por cuenta de terceros, para lo cual dentro de su certificación validan que:

- la contabilidad se lleve conforme a las normas,
- los libros y comprobantes se conserven adecuadamente,
- y que los estados financieros presenten razonablemente la situación financiera de la entidad.

Ahora bien, en lo específico de las funciones de la revisoría fiscal (Decreto 410/71), es necesario señalar que la ley le otorga a este ejercicio profesional contable un ámbito de fiscalización más allá de lo que señala Ceballo (2024), pues como lo dice Franco (2020):

Los revisores fiscales asumen funciones de vigilancia sobre: objetividad y legalidad de los sistemas de información, legalidad de las operaciones del ente fiscalizador, eficacia de los sistemas de control interno (...); es decir, vigilancia integral de las organizaciones en que tiene prevalencia la fiscalización de operaciones, función imposible de cumplir con métodos de evaluación de informes financieros de propósito general (Como se cita en Betancur, 2022, p. 249)

Es decir que, dichas funciones exigen que el dictamen del revisor fiscal, además de lo enumerado por Ceballo (2014), exprese con precisión si dicha información responde a otros escenarios diferentes al financiero, como lo es el fiscal y las normas propias del contrato de mandato.

Según lo establecido en el Concepto 003634-int-423 de 6 de junio de 2024 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), la certificación que el mandatario debe expedir al mandante, para efectos de respaldar las operaciones realizadas bajo un contrato de mandato, debe consignar tanto la cuantía como el concepto de dichos costos, deducciones o impuestos descontables (ver anexo).

## **10. Conclusiones.**

Según el artículo 21-1 del Estatuto Tributario, la determinación del Impuesto sobre la renta en los contratos de mandato debe regirse por el sistema de devengo. Este concepto está alineado con las NIIF, superando el antiguo concepto de “causación” al exigir no solo la existencia del hecho económico, sino también el cumplimiento estricto de los criterios de reconocimiento (control, probabilidad de beneficios económicos y medición fiable). En consecuencia, el simple transcurso del tiempo no garantiza el devengo contable si no se cumplen los criterios de reconocimiento exigidos por las NIIF. Esta discrepancia genera diferencias temporarias que obligan a realizar conciliaciones fiscales rigurosas, conforme a los artículos 27, 28, 59 y 105 del Estatuto Tributario

Este estudio además permite establecer una diferencia fundamental en la ejecución del mandato así: en renta aplicar el principio de devengo, para el IVA el principio de causación ligado a la emisión de la factura o la prestación del servicio. Esta diferencia implica que puede existir un ingreso gravable para efectos del IVA en un periodo determinado sin que este se haya devengado para efectos de renta o

viceversa, debido a la naturaleza instantánea del hecho generador del IVA frente a la transferencia de control y riesgos que se obliga las NIIF y el marco de renta.

También se identificó que la base gravable de renta en contratos de mandato está sujeta a ficciones y presunciones tributarias, las cuales no afecta al IVA ni a la contabilidad financiera. Elementos como los Ingresos No Constitutivos de Renta ni Ganancia Ocasional (INCRNG), las rentas exentas, los gastos no deducibles o costos teóricos operan únicamente en la esfera del Impuesto sobre la renta. Todo esto se refuerza con la necesidad de una política de conciliación contable-fiscal robusta que garantice que el mandante incorpore correctamente estos valores, asegurando que los gastos no deducibles imputados no distorsionen la realidad financiera de la compañía, sino que se reconozcan la diferencia permanente en la determinación del tributo.

Para finalizar, el cumplimiento de los lineamientos de facturación electrónica y la certificación que debe ser emitida por el contador o revisor fiscal son los mecanismos que permiten mitigar la asimetría de la información propia de la teoría de la agencia. La adecuada distinción entre los recursos propios del mandatario y los administrados por cuenta del mandante asegura que el reconocimiento del ingreso (devengo) y la generación del impuesto (causación) se reporten de manera íntegra ante la DIAN, evitando así sanaciones por inexactitud o desconocimiento de costos y deducciones.

## Referencias

- Beltramo, A. N., Boned, M., Escudero, T., & Estevarena, E. (2015). Análisis funcional de los elementos esenciales de los contratos. *Pensar en Derecho*, (7), 9–34. [https://repositorioubi.sisbi.uba.ar/gsd/cgi-bin/library.cgi?a=d&c=pensar&cl=CL1&d=HWA\\_2996](https://repositorioubi.sisbi.uba.ar/gsd/cgi-bin/library.cgi?a=d&c=pensar&cl=CL1&d=HWA_2996)
- Betancur, L. (2014). *El riesgo moral en la revisoría fiscal*. *Criterio Libre*, 12(20), 247–275. [https://www.academia.edu/82515910/El\\_riesgo\\_moral\\_en\\_la\\_revisor%C3%ADa\\_fiscal?auto=download](https://www.academia.edu/82515910/El_riesgo_moral_en_la_revisor%C3%ADa_fiscal?auto=download)
- Betancur, L. (2022). Aportes de Rafael Franco a la revisoría fiscal. En Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *IV Simposio Internacional de Teoría Contable: La obra de Mario Biondi - La obra de Rafael Franco Ruiz* (pp. 241-255). CPCECABA. [https://www.academia.edu/79088961/El\\_aporte\\_de\\_Rafael\\_Franco\\_a\\_la\\_Revisor%C3%ADa\\_Fiscal](https://www.academia.edu/79088961/El_aporte_de_Rafael_Franco_a_la_Revisor%C3%ADa_Fiscal)
- Boadway, R., & Shah, A. (2009). *Fiscal federalism: Principles and practice of multiorder governance*. Cambridge University Press.
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], junio 12, 2019. Concepto 2019-0623. (Colombia). Tratamiento contable de los contratos de mandato. Bogotá, D.C. Obtenido el 18 de octubre de 2025. [https://enlegislacion.com/files/susc/cdj/doct/ctcp\\_623\\_19.pdf](https://enlegislacion.com/files/susc/cdj/doct/ctcp_623_19.pdf)
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], febrero 1, 2023. Concepto No. 2023-0045. (Colombia). Contabilidad separada. Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2023/concepto-0045.html>
- Ceballos, M. (2024, 13 de marzo). *¿Qué es la revisoría fiscal en Colombia y cuál es la labor de un profesional de esta área?* <https://www.areandina.edu.co/blogs/que-es-la-revisor-fiscal-en-colombia>
- Decreto 410/71, marzo 27, 1971. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://www.camarabaq.org.co/wp-content/uploads/2021/03/CodigodeComercio-2.pdf>
- Decreto 624/89, marzo 30, 1989. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2025. [http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto\\_tributario.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/estatuto_tributario.html)
- Decreto Único Reglamentario [DUR], 2420/2015, diciembre 14, 2015. Presidencia de la República. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=76745>
- Decreto 1998/2017, noviembre 30, 2017. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (Colombia). Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=84501>

*Decreto 2784 de 2012: Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1.* Departamento Administrativo de la Función Pública.  
<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=75511>

Díaz, J. E. (2020). *Tratamiento tributario y contable de los contratos de colaboración empresarial en el sector de la construcción con aplicación del método de participación patrimonial. Análisis y Desarrollo* [Tesis de maestría, Universidad Externado de Colombia]. Repositorio institucional.  
<https://bdigital.uexternado.edu.co/entities/publication/dc2cbf4a-5959-412c-b8a0-1bf42499ea01>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 14 de febrero de 2024. Concepto 100208192-87. (Colombia). Compila la doctrina oficial emitida sobre la Ley 2277 de 2022 en aras de facilitar su búsqueda y consulta; documento que, en todo caso, no sustituye la doctrina compilada. Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://www.dian.gov.co/normatividad/Documents/Concepto-100208192-87-14022024.pdf>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales [DIAN], 6 de junio, 2024. Concepto 003634 int 423 de 2024. (Colombia). Tratamiento de la facturación y expedición de certificación en los contratos de mandato. Obtenido el 18 de octubre de 2025. <https://www.dian.gov.co/Contribuyentes-Plus/Documents/CONCEPTO-003634-int-423-06062024.pdf>

Durany, S. (2006). *La formación del contrato*. [Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra]. Tesis en Red.  
<https://www.tesisenred.net/bitstream/handle/10803/7316/TSDP3de4.pdf>

Franco, U. (2023). *Auditoría de ingresos a un contrato de mandato con representación, a partir de la posición del mandante* [Trabajo de grado, Universidad Libre]. Repositorio Institucional.  
<https://repository.unilibre.edu.co/handle/10901/25605>

Franco, R. & Martínez, L. F. (2012). *Contabilidad tributaria, un enfoque de armonización*. Nueva Legislación.

Ganga, F., & Burotto, J. F. (2012). *Asimetrías de información entre agente y principal de las universidades chilenas. Estudios Gerenciales*, 28(122), 83–104. [https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(12\)70195-X](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(12)70195-X)

Galeano, M. E. (2011). *Diseño de proyectos en la investigación cualitativa*. Universidad EAFIT.  
<https://luisdoubrontg.school.blog/wp-content/uploads/2022/06/galeano-diseno-de-investigacion-cualitativa.pdf>

González, F. A. (2002). Las reformas tributarias en Colombia durante el siglo XX (I). *Boletín de divulgación económica*.  
[https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20\(I\).pdf](https://colaboracion.dnp.gov.co/CDT/Estudios%20Economicos/Las%20reformas%20tributarias%20en%20Colombia%20durante%20el%20siglo%20XX%20(I).pdf)

Grajales, E. (2022). *Evasión tributaria en operaciones triangulares de contratos de mandato en Colombia: Documentación de un procedimiento contable y fiscal*. [Trabajo de grado, Tecnológico de

- Antioquia – Institución Universitaria]. Repositorio Institucional.  
<https://dspace.tdea.edu.co/entities/publication/55fddd0-a7d1-4fbd-a275-6d93bc3b4716>
- International Financial Reporting Standards (IFRS). (2014). *NIIF 15 — Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes* (Traducción al español).  
<https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/amendments/spanish/2014/niif-15-ingresos-de-actividades-ordinarias-procedentes-de-contratos-con-clientes.pdf>
- Martínez, L. F. (2022). Aportes conceptuales de Rafael Franco al sistema tributario. En Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. *IV Simposio Internacional de Teoría Contable: La obra de Mario Biondi - La obra de Rafael Franco Ruiz* (pp. 147-156). CPCECABA.  
[https://www.academia.edu/79030792/IV\\_Simposio\\_Internacional\\_de\\_Teoria\\_Contable\\_12\\_05\\_22](https://www.academia.edu/79030792/IV_Simposio_Internacional_de_Teoria_Contable_12_05_22)
- Musgrave, R. A. (1959). *The theory of public finance: A study in public economy*. McGraw-Hill.
- Oates, W. E. (1999). An essay on fiscal federalism. *Journal of Economic Literature*, 37(3), 1120–1149.  
<https://doi.org/10.1257/jel.37.3.1120>
- Perry, G., & Cárdenas, M. (1986). *Diez años de reformas tributarias en Colombia: la evolución del sistema tributario y macroeconomía y reformas*. Fedesarrollo.
- Real Academia Española. (s. f.). *Contrato*. En *Diccionario de la lengua española* (23.ª ed.).  
<https://dle.rae.es/contrato>
- Resolución 000042/20, mayo 5, 2020. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. (Colombia).  
Obtenido el 18 de octubre de 2025.  
[https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/resolucion\\_dian\\_0042\\_2020.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/resolucion_dian_0042_2020.htm)
- Rodríguez, J. V. (2023). *La factura electrónica como medio de prueba en los procesos ejecutivos* [Trabajo de grado, Universidad Cooperativa de Colombia]. Repositorio Institucional.  
<https://repository.ucc.edu.co/server/api/core/bitstreams/2494ecec-c19f-4417-8c96-d95837f84a51/content>
- Sanín, J. E. (2016). El contrato de mandato: consideraciones jurídicas, tributarias y contables. *Revista de Derecho Fiscal*, (8), 45-58. <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/4565>
- Weingast, B. R. (2009). Second generation fiscal federalism: The implications of fiscal incentives. *Journal of Urban Economics*, 65(3), 279–293. <https://doi.org/10.1016/j.jue.2008.12.005>

## **Anexos**

### **Política Contable para el Reconocimiento de Operaciones Derivadas de Contratos de Mandato.**

#### **1. Objetivo.**

Detallar los lineamientos contables aplicables al momento de realizar reconocimiento, medición, presentación y revelación de las operaciones derivadas de los contratos de mandato, garantizando una adecuada identificación y separación entre los recursos propios del mandatario y los administrados por cuenta del mandante, de acuerdo con el marco normativo contable vigente en Colombia y su armonización con las disposiciones tributarias relacionadas con la determinación de la base gravable del Impuesto sobre las Ventas (IVA).

#### **2. Alcance.**

Esta política aplica a todas las operaciones derivadas de contratos de mandato en los cuales la entidad actúe como mandatario o mandante, incluyendo desde el reconocimiento de ingresos, la presentación de activos y pasivos, y la revelación de información en los estados financieros, de acuerdo al marco técnico normativo expedido mediante el Decreto 2420 de 2015.

#### **3. Desarrollo de la Política.**

##### **3.1 Reconocimiento y medición.**

De acuerdo con el Marco Conceptual (Decreto 2420 de 2015, Anexo 1), el reconocimiento contable de una transacción depende única y exclusivamente del momento en que se ejercer control sobre los recursos económicos y de la existencia de beneficios económicos futuros susceptibles de medición fiable.

Por esta razón, en los contratos de mandato, el mandatario actúa en nombre y por cuenta del mandante (Código de Comercio, art. 1263), lo que conlleva a que las operaciones ejecutadas no se reconocen como ingresos, activos o pasivos propios, dado que el control y los beneficios recaen en el mandante.

El mandatario solo reconocerá única y exclusivamente como ingreso la comisión o remuneración pactada por la gestión realizada, conforme a lo dispuesto en la NIIF 15.

##### **3.2 Procedimientos contables.**

Cuando se realiza la ejecución de un hecho económico en el cual está involucrado un contrato de mandato, la sociedad mandataria deberá reconocerlo en dos momentos así:

a. Registro del ingreso del mandatario sin representación:

Nombre de la cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por cobrar al cliente	XXXX	
Ingreso operacional (comisiones)		XXXX
IVA generado		XXXX
Cuentas por cobrar al cliente	XXXX	
Ingreso recibido para terceros (cuentas de orden)		XXXX
IVA recibido para terceros (cuentas de orden)		XXXX

b. Registro del ingreso del mandatario con representación:

Cuenta	Débito	Crédito
Cuentas por cobrar (Comisión al mandante)	XXXX	
Ingresos por servicios (Comisión propia)		XXXX
IVA generado (sobre la comisión)		XXXX

Los costos y deducciones se deberán registrar así:

a. Registro de los costos y deducciones propio del mandatario:

Nombre de la cuenta	Debito	Crédito
Gasto o costo	XXXX	
IVA descontable	XXXX	
CxP proveedores		XXXX

b. Registro de los costos y deducciones pertenecientes al mandante:

Nombre de la cuenta	Debito	crédito
Costo de terceros (cuentas de orden)	XXXX	
IVA descontable por terceros (cuentas de orden)	XXXX	
CxP proveedores (cuentas de orden)		XXXX

Este último registro deberá garantizar que los costos del mandante nunca pasen por el Estado de Resultados del mandatario, cumpliendo la neutralidad de las NIIF.

## **Política Tributaria en el Reconocimiento de Operaciones Derivadas de Contratos de Mandato.**

### **1. Objetivo.**

Definir las directrices para la determinación de la base gravable de renta e IVA asegurando la validez de los soportes y la gestión de ficciones tributarias:

### **2. Alcance.**

Esta política aplica a todas las operaciones derivadas de contratos de mandato (cuando la condición del contrato con representación exija un comportamiento diferente se encontrará esta diferencia claramente identificada) en los cuales la entidad actúe como mandatario o mandante, incluyendo desde el reconocimiento de ingresos, la presentación de activos y pasivos, y la revelación de información en los estados financieros, de acuerdo al marco técnico normativo expedido mediante el Decreto 2420 de 2015.

### **3. Desarrollo de la Política.**

#### **3.1 Validación y aceptación de la factura por la DIAN.**

Para dejar soporte de la obligación el mandatario deberá realizar una factura electrónica, las cuales se regulan en la Resolución 000042 de 2020, la cual establece que la factura electrónica solo se considera válidamente expedida cuando ha sido transmitida y validada previamente por la DIAN, generando el correspondiente documento de validación.

Para lo cual la factura debe cumplir con las siguientes condiciones:

1. Expedición en nombre del mandante: la factura se debe generar a nombre del mandante, incluyendo su NIT y razón social como emisor del documento.
2. NIT del mandatario: El mandatario deberá estar identificado dentro del documento electrónico o en su representación gráfica como “mandatario en representación”.
3. Requisitos técnicos y formales de la factura: el documento debe cumplir con los elementos técnicos que exige la DIAN, que son los siguientes:
  - Numeración consecutiva autorizada por la DIAN.
  - Fecha de expedición y descripción detallada de los bienes o servicios facturados.
  - Valor total de la operación, impuestos asociados y medios de pago.
  - Inclusión del Código Único de Factura Electrónica (CUFE), que garantiza la autenticidad y unicidad del documento.
4. Validación previa por la DIAN: la DIAN evalúa el documento enviado y realiza una validación al momento de transmitirlo, por lo cual el mandatario deberá:
  - Transmitir la factura electrónica generada en nombre del mandante.
  - Esperar la validación y respuesta positiva del sistema de la DIAN.
  - Entregar o poner a disposición del comprador la factura validada.
5. Evidencia documental del proceso: como parte fundamental de los soportes contables se debe conservar la evidencia documental y electrónica del proceso de emisión, la cual constituye una parte fundamental de los soportes contables, con el fin de contar con soportes válidos al momento de una auditoría.

6. Consecuencias del incumplimiento: no cumplir con estos procesos puede generar que las facturas emitidas no sean reconocidas como válidas para efectos contables o fiscales. Esto afecta de forma directa el soporte de ingreso y la determinación de la base gravable del IVA y demás obligaciones tributarias.

?

Solo en el momento que sean completados todas las condiciones, la factura se considera válida para efectos contables y tributarios. Si llegase el caso a que no sea así, la operación no podrá ser reconocida fiscalmente.

### **3.2 Certificación de las operaciones derivadas del contrato de mandato.**

La certificación que soporte las operaciones derivadas de un contrato de mandato deberá contener la cuantía y el concepto de dichas operaciones, y deberá estar firmada por el contador público o el revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes.

Esta certificación se realiza con el fin de respaldar la veracidad de la información contable y tributaria que reporta el mandante, además de garantizar la separación de los recursos propios del mandatario y los administrados por cuenta del mandante.

Para realizar este proceso, se establecen los siguientes lineamientos:

1. Validación de la contabilidad separada: El revisor fiscal o contador deberá validar que el mandatario ha llevado la contabilidad de las operaciones realizadas en nombre del mandante de forma separada a su propio patrimonio, y que los registros muestran fielmente dichas operaciones.
2. Verificación del reconocimiento contable: Se realizará validación que los ingresos, gastos, activos y pasivos si correspondan al mandante y que estos estén reconocidos, medidos y presentados conforme a las normas contables vigentes y al contrato de mandato.
3. Certificación de cuantía y concepto: El contador o revisor fiscal deberá certificar la cuantía de las ventas o ejecuciones del mandato los cuales afectan la situación tributaria del mandante, además estas se deben realizar con base en registros contables, facturas y comprobantes debidamente soportados.
4. Concordancia con registros auditados: La información que sea reportada por el mandatario debe corresponder con los registros contables auditados o revisados, además estos no deben presentar desviaciones significativas que afecten la base gravable del IVA u otras obligaciones fiscales.
5. Responsabilidad profesional: La certificación se debe expedir bajo responsabilidad del profesional que la emita, conforme al artículo 207 del Código de Comercio, la Ley 43 de 1990 y las normas de auditoría o revisión aplicables (NIA o NISR).

### 3.3 Formato de certificación del contrato de mandato.

#### CERTIFICACIÓN DE EJECUCIÓN DE CONTRATO DE MANDATO

(Artículo 771-2 del Estatuto Tributario, Resolución DIAN 000042 de 2020, Concepto DIAN 003634-int-423 de 2024)

Yo, [Nombre del Revisor Fiscal o Contador Público], identificado(a) con cédula de ciudadanía No. [] y tarjeta profesional No. [], en mi calidad de [revisor fiscal / contador público] de la sociedad [Nombre del Mandatario], certifico que, con base en la revisión de los registros contables, comprobantes de soporte y demás evidencia documental correspondiente al contrato de mandato celebrado entre:

- Mandante: [Nombre o razón social del mandante]
- Mandatario: [Nombre o razón social del mandatario]
- Objeto del contrato: [Descripción breve del mandato]
- Periodo certificado: [Mes y año o rango de fechas]

declaro que:

1. El mandatario llevó contabilidad separada de las operaciones realizadas en nombre del mandante, conforme al marco normativo contable vigente.
2. Las operaciones ejecutadas fueron debidamente registradas, reconocidas y conciliadas con los soportes documentales respectivos.
3. La cuantía total ejecutada durante el periodo certificado asciende a \$[\_\_\_\_\_], correspondiente a [ventas / ingresos / servicios / otros conceptos], según lo pactado en el contrato.
4. La información certificada concuerda con los registros contables revisados y no se identificaron desviaciones materiales que afecten la situación tributaria del mandante.
5. Esta certificación se expide bajo mi responsabilidad profesional, en cumplimiento de las normas contables, de aseguramiento de la información y del Código de Ética profesional.

Se firma en [Ciudad], a los [Día] días del mes de [Mes] de [Año].

\_\_\_\_\_  
[Nombre del Revisor Fiscal o Contador Público]

T.P. No. [] – C.C. No. []

Cargo: [Revisor Fiscal / Contador Público]

Correo electrónico: []

Teléfono: []

### **3.4. Conciliación contable y fiscal.**

La conciliación contable y fiscal es el proceso que deben desarrollar los contribuyentes están obligados a llevar contabilidad y es por medio del cual se identifican, analizan y documentan las diferencias que se generan cuando se aplica las normas contables y las disposiciones fiscales en un mismo periodo gravable. Estas diferencias se reflejan en el Formato 2516, que actúa como soporte de la declaración de renta y complementarios (E.T., art. 772-1).

Los contribuyentes deberán realizar este proceso como mínimo de forma anual con base a los estados financieros certificados y los registros contables. Las diferencias que se presenten en las cifras deberán ser analizadas y soportadas una a una con la documentación que las valide, ya sean anexos internos, que sustenten la naturaleza de la diferencia (permanente o temporal).

La conciliación se presentará en el Formato 2516, conforme a los requerimientos de la DIAN.

No desarrollar este proceso se considera un incumplimiento, generando una irregularidad contable. Por lo cual el mandante será es responsable de incorporar dentro de la conciliación fiscal los valores que son reportados por el mandatario, permitiendo que sus registros contables este validados con la realidad económica.

Para lo cual se establecen los siguientes parámetros que sirven de guía para realizar este proceso:

### **3.5. Procedimiento operativo**

Para desarrollar el proceso operativo se deben realizar las siguientes actividades:

a. Identificación de las diferencias:

Determinar los rubros contables que presentan tratamientos distintos frente a la normatividad fiscal.

b. Clasificación:

Distinguir entre diferencias temporales (que se revierten en períodos futuros) y permanentes (que no se revierten).

c. Documentación:

Elaborar los papeles de trabajo los cuales contengan la descripción del hecho económico, el valor contable, el valor fiscal, la diferencia identificada y su soporte.

d. Conciliación de mandato:

Incorporar los valores certificados por el mandatario (cuando la entidad sea mandante) en el formato de conciliación fiscal, garantizando que los soportes estén debidamente auditados y conciliados con los registros contables.

e. Revisión y aprobación:

La conciliación deberá ser revisada por el responsable contable y aprobada por la dirección financiera antes de su presentación a la DIAN.

### **3.6. Reporte de información exógena en contratos de mandato**

Realizar el reporte de información exógena tiene como finalidad permitir a la administración tributaria tener la trazabilidad, control y validación de las operaciones económica realizadas por los contribuyentes, por lo cual resulta importante que la información reportada por el mandante y el mandatario sea consistente, completa y concordante.

Por lo cual se deben seguir los siguientes lineamientos para el reporte de información exógena:

#### **3.6.1. Responsabilidad del reporte**

- Cuando la entidad actúe como mandante: estará obligado a reportar en su información exógena las operaciones económicas realizadas por cuenta propia, incluyendo aquellas ejecutadas a través del mandatario, conforme a las certificaciones emitidas por este último.
- Cuando la entidad actúe como mandatario: estará obligado a reportar únicamente los ingresos propios derivados de su gestión (honorarios o comisiones), y no los valores correspondientes a ingresos, costos o gastos que pertenezcan al mandante.

#### **3.6.2. Concordancia con la certificación del mandato**

La información reportada en exógena por el mandante deberá cumplir con el criterio de concordancia por lo cual deberá coincidir con:

- Las certificaciones de cuantía y concepto expedidas por el mandatario.
- Los registros contables reconocidos en los estados financieros.
- Las facturas electrónicas validadas por la DIAN y demás documentos soporte.

#### **3.6.3. Clasificación adecuada de terceros y conceptos**

Al momento de diligenciar los formatos de medios magnéticos, el mandante y el mandatario deberán garantizar que:

- Los terceros involucrados en las operaciones del mandato estén correctamente identificados con su NIT, razón social y demás datos exigidos.
- Los conceptos económicos reportados correspondan a la naturaleza real de la operación (ingresos, costos, gastos, impuestos, retenciones, entre otros), evitando duplicidades o inconsistencias entre las partes.

#### **3.6.4. Consistencia con declaraciones tributarias**

La información exógena reportada deberá guardar coherencia con:

- Las declaraciones de renta, IVA y retenciones en la fuente.
- La conciliación contable y fiscal (Formato 2516), cuando a ello haya lugar. Cualquier diferencia identificada deberá estar debidamente soportada y documentada.

### **3.6.5. Validación y control previo al reporte**

Previo a la presentación de la información exógena, se deberá realizar un proceso de revisión interna que incluya:

- Conciliación entre la información certificada por el mandatario y los valores a reportar.
- Verificación de que los valores no hayan sido reportados simultáneamente por ambas partes, salvo en los casos expresamente permitidos por la norma.

La conciliación contable y fiscal deberá guardar coherencia con la información exógena reportada, especialmente respecto de las operaciones ejecutadas mediante contratos de mandato.

### **4. Responsables**

- Contador General: Preparar y documentar la conciliación fiscal.
- Revisor Fiscal o Auditor Interno: Revisar la consistencia, exactitud y razonabilidad de la conciliación.
- Representante Legal: Aprobar la conciliación y garantizar su cumplimiento.
- Mandatario: Expedir certificaciones completas y oportunas de las operaciones ejecutadas por cuenta del mandante.

### **5. Conservación de la Información**

Toda la documentación que respalde la conciliación fiscal y las operaciones derivadas de contratos de mandato deberá conservarse por un período mínimo de cinco (5) años, conforme al artículo 632 del Estatuto Tributario y demás disposiciones aplicables.