



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2011-00036-01 (**20070**)
Demandante: **SOLUCIONES PRODUCTIVAS COLOMBIA S.A.**
Demandado: **DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS
NACIONALES –DIAN**

Tema: Impuesto sobre la renta - año gravable 2007 -
deducciones

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 13 de diciembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que negó las súplicas de la demanda.

ANTECEDENTES

El 30 de abril de 2008, la contribuyente presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007¹, en la que registró un saldo a favor de \$238.161.000, el cual fue pedido en devolución el 1º de agosto de 2008².

El 19 de septiembre de 2008, mediante Auto de Apertura 300632008004794³, la División de Fiscalización Tributaria de la Administración Especial de Impuestos de Personas Jurídicas de Bogotá inició investigación tributaria bajo el programa <<INVESTIGACIÓN PREVIA A DEVOLUCIÓN>>, respecto de la declaración del impuesto sobre la renta señalada.

El 30 de diciembre de 2008, la mencionada dependencia profirió el Requerimiento Especial 322402008000019⁴, en el cual propuso modificar el costo de ventas (\$290.000), pagos por aportes a salud y parafiscales (\$4.701.000) y, gastos operacionales de administración y gastos operacionales de ventas (\$1.508.851.320). En la respuesta a dicho acto, la contribuyente aceptó parcialmente los cargos formulados frente a las dos primeras glosas y adjuntó copia simple de la corrección provocada de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007,

¹ Folio 39 del c.a.

² Folio 4 (demanda) y 34 (liquidación de revisión) del c.p.

³ Folio 1 del c.a. 1.

⁴ Folios 716 a 732 del c. a. 5.

presentada el 31 de marzo de marzo de 2009, con sticker 51092060189059⁵.

El 2 de octubre de 2009, la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá expidió la Liquidación Oficial de Revisión 322412009000125⁶, mediante la cual rechazó las deducciones correspondientes a los gastos originados en las ofertas de mandato suscritas por la actora con las sociedades Equitel S.A. (\$1.306.043.815) y Cummins de los Andes S.A. (\$202.807.505), por valor de \$1.508.851.320.

Contra este acto se interpuso el recurso de reconsideración⁷, decidido mediante la Resolución 900132 del 6 de septiembre de 2010⁸, proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en el sentido de confirmar la referida liquidación oficial de revisión.

LA DEMANDA

La sociedad Soluciones Productivas Colombia S.A., en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones:

⁵ Folios 776 del c.a. 5 y 39 del c.p.

⁶ Folios 31 a 61 del c.p.

⁷ Folios 797 ss. del c.a. 6.

⁸ Folios 65 a 78 del c.p.

<<Con todo comedimiento solicito se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

1.- Liquidación Oficial de revisión No. 322412009000125 del 2 de octubre de 2009, mediante la cual la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Bogotá modificó la liquidación privada del impuesto de renta y complementarios del año fiscal de 2007.

2.- La Resolución No. 900132 del 6 de septiembre de 2010, notificada el 13 de septiembre del mismo año, por medio de la cual la Dirección de Gestión Jurídica, Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la misma Administración confirmó en todas sus partes la liquidación atrás referida.

3.-Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho solicito se decrete la firmeza de la declaración del impuesto de renta y complementarios del periodo fiscal de 2007 con el rótulo No. 51739050017531 con saldo a favor de \$238.161.000, que solicito sea ordenada su devolución con sus respectivos intereses>>.

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 2142 y 2143 del Código Civil;
- Artículos 742, 743, 744, 745, 771-2, 772 y 777 del Estatuto Tributario y,
- Artículo 3º del Decreto 1514 de 1998.

Como concepto de la violación, en síntesis, expuso lo siguiente:

Se refirió a las cláusulas de las ofertas de mandato suscritas el 5 de enero de 2007 entre la actora y las sociedades Equitel S.A. y

Cummins de los Andes S.A., y señaló que la voluntad de las partes se concretó en la gestión de las mandatarias, a nombre del mandante, para el desarrollo de las actividades de dirección y gerencia de las unidades de negocio. Que se acordó el reconocimiento de los gastos en que incurrieran las mandatarias, a título de reembolso de gastos, los cuales están soportados en notas contables certificadas por el contador de cada compañía mandataria, sin que ello involucre la existencia de una remuneración para aquellas.

Dijo que las partes acordaron que la cláusula cuarta del contrato (valor de la oferta de mandato) no tendría aplicación, por lo que el mandante reconoció, a título de reembolso de gastos, los valores determinados en las notas de contabilidad y certificados por Equitel S.A. y Cummins de los Andes S.A., circunstancia que fue ratificada por el representante legal de la sociedad en la comunicación del 22 de diciembre de 2008.

Rechazó que la Administración afirme que el precio acordado es un elemento esencial de la oferta y que las modificaciones realizadas con posterioridad a la ejecución del mandato no son válidas, porque la voluntad de las partes fue ejecutar el contrato de forma gratuita, conforme con el artículo 2143 del Código Civil, como se expresó por las sociedades mandatarias en las comunicaciones⁹ del 17 de abril (Cummins de los Andes S.A.) y 9 de mayo de 2007 (Equitel S.A.).

⁹ Folios 89 y 90 del c.p.

Afirmó que, para efectos de soportar los costos y las deducciones en el impuesto sobre la renta por concepto de los contratos de mandato, el Decreto 1514 de 1998 señaló que las facturas y documentos equivalentes se deben expedir por el mandatario, el cual debe conservar los documentos comerciales en que consten las operaciones realizadas por orden del mandante. Que el mandatario debe expedir al mandante una certificación avalada por contador público o por revisor fiscal, en la que relacione la cuantía y el concepto de tales costos.

Argumentó que con las certificaciones aportadas por **Equitel S.A.** soportó los costos y gastos que asumió en la ejecución de la oferta de mandato por \$1.306.043.815, suma que fue registrada como gasto en su contabilidad y que corresponde a los valores en que incurrió el mandatario, y que le fueron trasladados a título de reembolso de gastos.

Sostuvo que la sociedad demandante no debía soportar los costos y deducciones señalados mediante facturas y que la DIAN confunde el reembolso de los gastos solicitados por el mandatario en desarrollo de la oferta de mandato con el recibo de un supuesto pago por la contraprestación de los servicios prestados por el mandatario.

Sobre la oferta de **Cummins de los Andes S.A.**, adujo que la Administración se equivoca al señalar que esa sociedad recibió como contraprestación por el servicio prestado la suma de \$202.807.505, ya que corresponde a reembolso de gastos.

Reiteró que no procede la facturación de los valores determinados por la gestión encomendada, como lo plantea la Administración, porque se trata del reintegro de gastos de administración y ventas que el mandante realizó al mandatario.

Alegó que durante la investigación administrativa las sociedades mandatarias y la mandante aportaron las pruebas que acreditan los costos y gastos en que incurrió la actora por cuenta del contrato de mandato, debidamente certificadas por las mandatarias.

Agregó que las certificaciones de contador público aportadas son suficientes para soportar los costos y los gastos, conforme con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

Al efecto, anotó que el Decreto 1514 de 1998 regula la facturación de bienes y servicios a terceros por parte del mandatario en ejecución del mandato, circunstancia que no corresponde con el objeto de la oferta de mandato aludida, en la que no se debía expedir factura por tratarse del reembolso de los gastos en que incurrió el mandatario por la ejecución de la oferta de mandato, esto es, la gestión a nombre del mandante, de las actividades de dirección y gerencia de las unidades de negocio.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Explicó que la demandante registró en la cuenta <<*Otros gastos de personal*>> la suma de \$484.641.223; en la cuenta <<*Otros servicios mandato*>> la suma de \$357.131.292 y en la cuenta <<*Otros gastos mandato*>> la suma de \$666.978.802, para un total de \$1.508.851.320, que corresponde a los gastos generados por la ofertas de mandato suscritas con las sociedades Equitel S.A. (\$1.306.043.815) y Cummins de los Andes S.A. (\$202.807.505).

Señaló que con base en los artículos 3 del Decreto 1514 de 1998 y 771-2 del Estatuto Tributario, la Administración rechazó los valores referidos porque la actora no allegó las facturas que corresponden a la contraprestación acordada en la cláusula cuarta del contrato de oferta de mandato.

Se refirió al objeto y a las cláusulas de los contratos suscritos con Equitel S.A. y con Cummins de los Andes S.A., y afirmó que <<*los Mandatarios debían presentar al Accionante la certificación avalada por el contador público o revisor fiscal de los costos e impuestos facturados en desarrollo del contrato de mandato*>>, y que debían elaborar, con cargo a la accionante, una nota de cobro mensual por concepto de reembolso de los gastos originados en relaciones laborales. Que a su vez, la accionante debía efectuar el reembolso de las notas de cobro presentadas por los mandatarios y

<<reconocer las notas de reembolso o de gastos emitidos por los mandatarios>>.

Indicó que los mandatarios recibieron una contraprestación en aplicación de la cláusula cuarta del contrato, lo cual se evidencia en los certificados sobre la *<<gestión realizada por cada uno de los meses señalados>>*, de lo cual se infiere que no es cierta la renuncia a esa cláusula.

Adujo que, para efectos de la contraprestación pagada por la actora en calidad de mandante a los mandatarios por la gestión realizada, ellos debían expedir las facturas correspondientes con los requisitos de ley y no una certificación por cada uno de los meses ejecutados. Agregó que en las certificaciones expedidas se registraron los pagos por la gestión realizada a favor del mandante, circunstancia que obra en la contabilidad del mandante, generándose para los mandatarios un ingreso que debió ser facturado.

Expresó que el rechazo del gasto obedece a que no se aportaron las facturas, por lo que **no se sancionó por inexactitud.**

Propuso la excepción de inepta demanda por indebida acumulación de pretensiones, porque en la primera pretensión se solicitó la declaratoria de nulidad de los actos administrativos demandados; en la segunda que, como restablecimiento del derecho, se decrete la firmeza de la declaración del impuesto de renta del año gravable 2007, y en la tercera que se ordene la devolución del saldo a favor

determinado en la declaración privada, lo cual no es consecuente con el objeto de la *litis*, pues se trata de un procedimiento ajeno al de determinación del tributo, por lo que solicitó la inhibición frente a la petición de devolución del saldo a favor.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

Se refirió a la naturaleza jurídica del contrato de mandato y señaló que de acuerdo con los Decretos 3050 de 1997 y 1514 de 1998, ante la existencia de un contrato de mandato por el que una persona recauda ingresos tributarios a favor de otra, *<<debe pregonarse la calidad de ingresos gravables únicamente respecto del mandante, puesto que claramente sólo constituyen ingresos susceptibles de aumentar su patrimonio, de igual forma, los costos y gastos registrados por el mandatario sólo podrán utilizarse para depurar la renta del mandante, esto es, de aquél que declara como suyo el ingreso realizado por el mandatario>>.*

Fijó el problema jurídico en establecer si la suma de \$1.508.852.000 es un gasto realizado por el mandatario que resulta deducible para el mandante, en tanto exista la certificación a que alude el inciso 3 del artículo 3º del Decreto 1514 de 1998, o si se trata de una remuneración originada en la gestión adelantada que,

para ser deducible por el mandante, requiere que los mandatarios expidan las facturas por los servicios prestados, como lo dispone el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

Se refirió a las obligaciones pactadas en los contratos de mandato y destacó que el mandatario debía elaborar mensualmente, con cargo al mandante, una nota de cobro por el monto total de los gastos en que había incurrido, incluyendo el porcentaje de remuneración¹⁰ y que al mandante le correspondía reconocer las notas de cobro y reembolsar dichas sumas o autorizar cruces de cuentas.

Consideró que los contratos aludidos son onerosos y que la actora estaba obligada a pagar a los mandatarios la respectiva remuneración de forma conjunta con los gastos que éstos registraran.

En relación con la alegada modificación de la cláusula cuarta de los contratos para cambiar el pago del contrato por un reembolso de los gastos del mandato, señaló que los escritos con los que se pretende demostrar dicha modificación no están suscritos por ambas partes y no tienen fecha cierta, pues no se presentaron ante notario ni ante autoridad administrativa como lo exige el artículo 767 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Por los servicios prestados por Equitel S.A. se pactó una remuneración del 20% de los pagos laborales practicados a los gerentes de unidades de negocio y de los gastos de venta y, por los prestados por Cummins de los Andes S.A. del 100% de los pagos laborales hechos a los gerentes y a todo el personal.

No le dio prosperidad a la objeción al dictamen, por cuanto los reparos de la demandada se concretaron en la reiteración de los argumentos de defensa contenidos en la contestación de la demanda.

Frente a las conclusiones de la prueba pericial destacó que de los gastos propios registrados por las sociedades mandatarias, se reclasificaron los correspondientes a los gastos generados en el mandato, valores cuyo reembolso fue solicitado con posterioridad al mandante.

Sostuvo que la prueba pericial no da fe de <<*que las sumas objeto de la reclasificación obedecieran efectivamente a gastos en que haya incurrido el mandatario en desarrollo de la gestión encomendada, pues obsérvese que los gastos no eran contabilizados de forma independiente, sino que una vez registrados todos de forma conjunta, se procedió a reclasificar aquellos que supuestamente correspondían a los causados en virtud del contrato de mandato*>>, lo que genera duda sobre el monto y origen de las sumas solicitadas por los mandatarios. Agregó que el perito no auditó los soportes internos y externos de las sumas registradas como gastos, pues se concretó a revisar las cifras contenidas en los libros.

Citó los artículos 51, 53, 55 y 59 del Código de Comercio; 4, 15, 123 y 124 del Decreto 2649 de 1993 y; 773 y 774 del Estatuto Tributario, y precisó que la contabilidad se entiende llevada en

debida forma cuando se integran los soportes internos y externos que dan cuenta de la realidad de los hechos económicos consignados.

Sobre las certificaciones de gastos expedidas por las sociedades mandatarias, expresó que los montos registrados fueron homogéneos a lo largo del año, por lo que no sería dable concluir que, por acuerdo de las partes, los contratos se volvieron gratuitos, ya que dichos montos, con y sin la remuneración que supuestamente dejó de cobrarse, en vez de reducirse se mantuvieron iguales a lo largo del año gravable.

Por lo anterior señaló que las condiciones pactadas inicialmente en los contratos de mandato se mantuvieron incólumes a lo largo del periodo en discusión, y que los mandatarios pudieron incurrir en irregularidades al omitir registrar ingresos por concepto de comisiones. Advirtió que las certificaciones aportadas por las sociedades mandatarias dan fe de que las sumas que debía registrar la actora como gastos ocasionados en desarrollo de los contratos de mandato, correspondían al <<*valor de la gestión*>> realizada.

Concluyó que no se demostró la modificación de la cláusula cuarta de los contratos de mandato, por lo que no es aceptable el pago de remuneraciones en la misma forma y tiempo que el pago de los gastos, para confundir ambas sumas y soportarlas con los mismos documentos, sin tener en cuenta que la deducibilidad de tales

remuneraciones requiere que los mandatarios expidan las facturas por los servicios prestados, como lo dispone el artículo 771-2 del Estatuto Tributario.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Se refirió a la valoración probatoria hecha por el *a-quo* y expresó que la decisión se fundó en suposiciones que no están respaldadas en los hechos y en las pruebas del proceso.

Dijo que es errado sostener que se trata de un mandato que pretende recaudar ingresos tributarios a favor del mandante, porque el asunto en discusión se relaciona con las operaciones de administración y gerenciamiento de las actividades de la sociedad.

Destacó que no es un encargo para adquirir o enajenar bienes y servicios para el mandante, en cuyo caso se hablaría de ingresos y operaciones que requieren facturación, e insistió en que el mandato celebrado no implica la obligación de facturar, a cuyo efecto anotó que no podría facturarse la vinculación de personal para atender las necesidades del mandante.

Refutó que los contratos de mandato sean onerosos, como lo expresó en la demanda.

Rechazó que el Tribunal diga que los documentos que demostraban la modificación de los acuerdos no estaban suscritos por las partes y no tengan fecha cierta, porque tales documentos no tenían que estar firmados por las partes, ya que no son contratos ni otros sí; se trata de declaraciones de los mandatarios en las cuales expresan su interés en apoyar la gestión de la empresa y manifiestan no estar interesados en obtener pago por la gestión realizada, sino el referido apoyo, como alianza estratégica para el crecimiento de las compañías.

Sobre el análisis del dictamen pericial hecho por el Tribunal cuestionó que, a pesar de que aceptó que el perito admitió la existencia del reembolso de los gastos solicitados por los mandatarios al mandante, concluyó el a quo que esos valores no constituyen los gastos en que incurrieron las sociedades mandatarias por la gestión realizada a favor del mandante.

Indicó que la prueba pericial detalló los gastos en que incurrieron las firmas mandatarias, quienes los certificaron al mandante, adicionalmente por contador público y que a su turno la mandante contabilizó mes a mes como gasto, mediante la observancia, entre otros documentos, de la declaración del impuesto sobre la renta del año 2007 y sus anexos, los estados financieros y sus notas, y los libros auxiliares de cada uno de los meses.

Manifestó que en la sentencia apelada se debió analizar la proporcionalidad en el gasto, porque si la suma de \$1.508.852.000 corresponde a comisiones pagadas por el mandante a las mandatarias por la gestión administrativa y presupuestal desarrollada, no se explica por qué si el gasto total, esto es, la deducción del año 2007 del mandante, ascendió \$3.716.418.000, es posible reconocer casi la mitad de ese valor en comisiones para administrar dicho gasto.

Expresó que el Tribunal no podía afirmar que el dictamen pericial no atendió las normas contables relacionadas con el registro de operaciones y transacciones, porque el fin de la prueba no consiste en que el perito adelante una investigación sobre la totalidad de los soportes contables de la sociedad.

Afirmó que los datos incluidos en el dictamen pericial constatan la realidad de la operación, porque partieron de la existencia de las sociedades mandante y mandatarias, de las declaraciones tributarias y sus anexos, y de la contabilidad conformada por los libros principales y auxiliares.

Precisó que no se puede confundir el trabajo de auditoría con un peritaje, pues el primero es una actividad regulada, *que no fue realizada por la Administración durante la investigación adelantada*, mientras que el segundo no; que además, en este último caso, se

deben responder las preguntas realizadas en un cuestionario preparado para cada caso particular.

Finalmente, manifestó que la contabilidad fue llevada en debida forma, lo cual se evidencia en que la Administración no impuso las sanciones de libros de contabilidad o de inexactitud, y en que las certificaciones expedidas por las mandatarias, suscritas por contador público para la respectiva contabilización del gasto a cargo de la mandante, están respaldadas por la contabilidad de las compañías.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora no presentó alegatos de conclusión.

La demandada avaló lo expuesto en la sentencia apelada y solicitó su confirmación.

El Ministerio Público no se pronunció en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala decidir la legalidad de los actos administrativos demandados que

modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2007 presentada por la sociedad Soluciones Productivas Colombia S.A., en el sentido de rechazar deducciones por valor de \$1.508.852.000.

Para la sociedad apelante, las deducciones en cuestión son procedentes porque provienen del reembolso de gastos en que incurrieron las mandatarias (Equitel S.A. y Cummins de los Andes S.A.) en desarrollo de las actividades de dirección y gerencia de las unidades de negocio realizadas en virtud del contrato de mandato celebrado por aquellas con la actora. Tales gastos están soportados con las certificaciones expedidas por las mandatarias, avaladas por contador público, conforme con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

Por su parte, la DIAN considera que las deducciones no son procedentes porque no se allegaron las facturas correspondientes a la contraprestación pagada por la actora a las mandatarias por la gestión realizada en desarrollo del contrato de mandato. Al efecto, indica que lo que se discute no es la procedencia de los gastos reembolsados, sino el soporte idóneo, esto es, las facturas, conforme con los artículos 3 del Decreto 1514 de 1998 y 771-2 del E.T.

Para tal fin, se debe establecer: i) la realidad de la negociación realizada en los contratos de mandato suscritos entre la actora y las sociedades Equitel S.A. y Cummins de los Andes S.A.; ii) si la suma

rechazada corresponde a un reembolso de gastos o, si por el contrario, se trata de una remuneración por la gestión adelantada en virtud de los contratos señalados y; iii) cuál es el soporte idóneo de los gastos.

Previo a resolver, frente a la solicitud de inhibición respecto de la petición de devolución del saldo a favor que la demandada formula como excepción de inepta demanda por indebida acumulación de pretensiones, la Sala observa que dicha solicitud de devolución del saldo a favor, hecha en la demanda, no corresponde al restablecimiento del derecho que surgiría de la eventual declaratoria de nulidad de los actos demandados, proferidos como resultado del proceso de revisión, que es independiente y distinto al de devolución¹¹. Por lo tanto, ello no impide el pronunciamiento respecto de los actos demandados proferidos dentro del proceso de determinación.

Marco general

El mandato es un contrato en virtud del cual una persona denominada mandante, encarga a otra llamada mandatario, la gestión de uno o más negocios, por cuenta y riesgo del primero¹². Según lo acordado por las partes, puede ser gratuito o

¹¹ Sin perjuicio de lo señalado en el último inciso del art. 857-1 del E.T.

¹² C. C. <<Art. 2142.- El mandato es un contrato en que una persona confía la gestión de uno o más negocios a otra, que se hace cargo de ellos por cuenta y riesgo de la primera. La persona que concede el encargo se llama comitente o mandante, y la que lo acepta apoderado, procurador, y en general, mandatario>>.

remunerado¹³, lo que también puede ser definido <<por la ley, o por el juez¹⁴>>.

El artículo 1262 del Código de Comercio, por su parte, dispone que el **mandato comercial** <<es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra>>, lo que puede implicar o no la representación del mandante.

En cuanto a la remuneración, el artículo 1264 del Código de Comercio establece que <<**el mandatario tendrá derecho a la remuneración estipulada** o usual en este género de actividades, o, en su defecto, a la que se determine por medio de peritos>> y precisa que cuando el mandato termine antes de la completa ejecución del encargo, el mandatario tendrá derecho a honorarios que se fijarán tomando en cuenta <<**el valor de los servicios prestados**>> y la remuneración total del mandato.

Bajo estos presupuestos, las características del mandato son las siguientes:

- **Es consensual**, porque para su perfeccionamiento¹⁵ basta la aceptación expresa o tácita de la gestión que se encarga¹⁶;

¹³ C. Co. Art. 1264.

¹⁴ <<Art. 2143.- El mandato puede ser gratuito o remunerado. La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez>>.

¹⁵ C.C. <<Art. 2150. el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita>>.

¹⁶ C.C. <<Art. 2149. El encargo que es objeto del mandato puede hacerse por escritura pública o privada, por cartas, verbalmente o de cualquier otro modo inteligible, y aún por la aquiescencia tácita de una persona a la gestión de sus negocios por otra>>.

- **Es gratuito** cuando no se conviene remuneración **u oneroso** si el mandato es remunerado¹⁷. En ambos casos, el mandante debe proveer al mandatario lo necesario para la ejecución del mandato, a pagarle los gastos razonables causados por la ejecución de la gestión y a indemnizarle las pérdidas en que haya incurrido por cuenta del mandato, conforme con el artículo 2184 del Código Civil.
- **Es principal**, en razón a que no requiere de otro contrato para existir y;
- **Es nominado**, porque está denominado y desarrollado en el Código Civil y en el Código de Comercio.

Se destaca que el **mandato comercial es por naturaleza remunerado**, como surge de lo previsto en el citado artículo 1264 del Código de Comercio, atendiendo a las partes (comerciantes) y al carácter de los actos de comercio objeto del mandato.

Ahora bien, para efectos fiscales, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, al referirse a la retención en la fuente en el contrato de mandato, señaló que *<<El mandante declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario, el cual deberá identificar en su*

¹⁷ Art. 1264 C. Co.

contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de éste>>.

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 reguló la facturación en el mandato, en los siguientes términos:

<<Art. 3°. Facturación en mandato. En los contratos de mandato, las facturas deberán ser expedidas en todos los casos por el mandatario.

La factura deberá ser expedida a nombre del mandatario.

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

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

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

El mandatario deberá conservar por el término señalado en el Estatuto Tributario, las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante>>.

Así, en el contrato de mandato las facturas son expedidas por el mandatario y, en los eventos en que éste adquiera bienes y servicios en desarrollo del contrato, se expiden a su nombre y no al

del mandante quien, por su parte, <<*declarará los ingresos y solicitará los respectivos costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información que le suministre el mandatario*>>. Para ello, la norma exige que la certificación esté avalada por contador público o por revisor fiscal, según el caso, y que dicha certificación consigne los conceptos constitutivos de costos, deducciones o impuestos descontables, con su respectiva cuantía.

Lo anterior, sin perjuicio de que respecto de la **remuneración por el valor de la gestión desarrollada en cumplimiento del mandato**, el mandatario debe expedir la respectiva **factura** que, de conformidad con el artículo 771-2 del Estatuto Tributario¹⁸, es el documento idóneo para solicitar costos, deducciones o impuestos descontables, en los impuestos de renta y ventas.

En otras palabras, en los eventos en que se pacte una remuneración por los servicios prestados por el mandatario (contrato oneroso), éste deberá expedir al mandante la factura que soporte dicha remuneración, liquidando el impuesto sobre las ventas a que haya lugar, la que, en todo caso, no puede confundirse con la certificación a que se refiere el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

¹⁸E.T. <<Art. 771-2. *Procedencia de costos, deducciones e impuestos descontables. Para la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, así como de los impuestos descontables en el impuesto sobre las ventas, se requerirá de facturas con el cumplimiento de los requisitos establecidos en los literales b), c), d), e), f), y g) de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario (...)*

Cuando no exista la obligación de expedir factura o documento equivalente, el documento que pruebe la respectiva transacción que da lugar a costos, deducciones o impuestos descontables, deberá cumplir los requisitos mínimos que el Gobierno Nacional establezca>>.

Caso particular

La actora y la DIAN coinciden en que la suma de \$1.508.852.000 corresponde al reembolso de los gastos en que incurrieron las sociedades Cummins de los Andes S.A. (\$202.807.505) y Equitel S.A. (\$1.306.043.815) en desarrollo de las ofertas de mandato celebradas con Soluciones Productivas Colombia S.A. Y discrepan en cuanto al soporte idóneo de tales gastos, **teniendo en cuenta que para la demandante, tales gastos provienen de las actividades de dirección y gerencia en desarrollo de los contratos de mandato, en tanto que para la DIAN, se trata se trata de la remuneración por la gestión adelantada en virtud de los referidos contratos.**

En efecto, se insiste en que la DIAN indica¹⁹ que *"no se está discutiendo si la suma de \$1.508.851.320 corresponde a un reembolso de gastos o comisión", que "no se discute la procedencia de los gastos reembolsados (...) sino el soporte idóneo que para el caso son las facturas expedidas por el mandatario a nombre del mandante",* teniendo en cuenta que en las ofertas de mandato se pactó como contraprestación un porcentaje de los pagos laborales y gastos de ventas realizados por los mandatarios, lo que obligaba a estos últimos a expedirle al mandante la factura respectiva para soportar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta.

¹⁹ Folios 45, 77, 277 vto., 322 y 323 del c.p.

Mientras que para la actora, los gastos en cuestión fueron soportados mediante certificaciones avaladas por contador público, toda vez que la suma aludida no corresponde a una contraprestación, sino a los gastos en que incurrieron las mandatarias con ocasión del desarrollo del mandato, sin involucrar remuneración sino a título gratuito, por lo que el mandatario no estaba obligado a expedir factura.

En el presente caso, la actora suscribió dos ofertas de mandato, de las cuales se observa lo siguiente:

Objeto	CUMMINS DE LOS ANDES S.A.²⁰	EQUIPOS TÉCNICOS Y LOGÍSTICA S.A. – EQUITEL S.A.²¹
	<i>CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DE LA OFERTA DE MANDATO: Por medio de la presente Oferta de Mandato, EL MANDANTE confiere autoridad y poder a EL MANDATARIO, para que en su nombre y por su cuenta realice las siguientes actividades; 1) Dirigir el personal de cada Unidad de Negocios hacia el cumplimiento de las políticas de ventas de la Compañía. 2) Establecer las políticas de comercialización y de prestación del servicio de EL MANDANTE. 3) Determinar las necesidades de personal de cada área y gestionar su vinculación. 4) Velar por el cumplimiento del presupuesto de gastos determinado por EL MANDANTE. 5) Desarrollar todas las actividades tendientes a cumplir el propósito establecido</i>	<i>CLÁUSULA PRIMERA: OBJETO DE LA OFERTA DE MANDATO: Por medio de la presente Oferta de Mandato, EL MANDANTE confiere autoridad y poder a EL MANDATARIO, para que en su nombre y por su cuenta realice las siguientes actividades; 1) Dirigir el personal de cada Unidad de Negocios hacia el cumplimiento de las políticas de ventas y administración de la Compañía observando las políticas de la Compañía. 2) Establecer las políticas de comercialización y de prestación del servicio de EL MANDANTE. 3) Determinar las necesidades de personal de cada área y gestionar su vinculación. 4) Velar por el cumplimiento del presupuesto de gastos determinado por EL MANDANTE. 5) Desarrollar todas las actividades tendientes a</i>

²⁰ Folios 29 a 33 del c. anexos

²¹ Folios 34 a 38 del c. anexos y 79 a 83 del c.p.

	en el objeto social de EL MANDANTE. PARÁGRAFO: Conforme lo establece el Artículo 1263 del Código de Comercio, EL MANDATARIO realizará además aquellos actos que sean necesarios para el cumplimiento de la gestión, y en tal virtud, tomará las pólizas de seguros pertinentes para proteger los bienes objeto de la oferta de mandato.	cumplir el propósito establecido en el objeto social de EL MANDANTE. PARÁGRAFO: Conforme lo establece el Artículo 1263 del Código de Comercio, EL MANDATARIO realizará además aquellos actos que sean necesarios para el cumplimiento de la gestión, y en tal virtud, tomará las pólizas de seguros pertinentes para proteger los bienes objeto de la oferta de mandato.
Duración	CLAUSULA SEGUNDA: (...) hasta el 30 de abril de 2007	CLAUSULA SEGUNDA: (...) hasta diciembre 31 de 2008
Fecha de suscripción	5 de enero de 2007.	5 de enero de 2007.
Obligaciones de las partes	CLÁUSULA TERCERA: EL MANDATARIO se obliga a 1. Obrar con Diligencia en los asuntos a él encomendados. 2. A el pago de todas las obligaciones laborales derivadas de los contratos individuales de trabajo, firmados con los Gerentes de cada Unidad de Negocio, que integran el propósito de este contrato. 3. Emitir al MANDANTE la certificación avalada por el contador o revisor fiscal de los costos e impuestos facturados en desarrollo de la oferta de mandato. 4. Elaborar con cargo AL MANDANTE una Nota de Cobro Mensual por concepto de reembolso de los gastos originados en la relación laboral entre EL MANDATARIO y cada uno de los Gerentes de las Unidades de Negocio. EL MANDANTE se obliga a: 1. A adelantar las actividades necesarias para el apoyo y cumplimiento de la actividad encargada. 2. Efectuar el reembolso de las Notas de Cobro presentadas por EL MANDATARIO o por medio cruce de cuentas. 3.	CLÁUSULA TERCERA: EL MANDATARIO se obliga a 1. Obrar con Diligencia en los asuntos a él encomendados. 2. A el pago de todas las obligaciones laborales derivadas de los contratos individuales de trabajo, firmados con los funcionarios administrativos, que integran el propósito de este contrato. 3. Emitir al MANDANTE la certificación avalada por el contador o revisor fiscal de los costos e impuestos facturados en desarrollo de la oferta de mandato. 4. Elaborar con cargo AL MANDANTE una Nota de Cobro Mensual por concepto de reembolso de los gastos originados en la relación laboral entre EL MANDATARIO y cada uno de los Gerentes de las Unidades de Negocio. EL MANDANTE se obliga a: 1. A adelantar las actividades necesarias para el apoyo y cumplimiento de la actividad encargada. 2. Efectuar el reembolso de las Notas de Cobro presentadas por EL MANDATARIO o por medio cruce de cuentas. 3. Desarrollar en conjunto con EL

	Desarrollar en conjunto con EL MANDATARIO, las políticas de comercialización y de prestación del servicio. 4. Reconocer las Notas de Reembolso de gastos emitidas por EL MANDATARIO y autorizar los cruces de cuentas respectivos.	MANDATARIO, las políticas de comercialización y de prestación del servicio. 4. Reconocer las Notas de Reembolso de gastos emitidas por EL MANDATARIO y autorizar los cruces de cuentas respectivos.
Valor	CLÁUSULA CUARTA: VALOR DE LA OFERTA DE MANDATO: PRECIO: <u>Por la Gestión desarrollada en cumplimiento de la presente oferta de mandato, EL MANDANTE, reconocerá un valor equivalente al 100% del monto total de los pagos laborales derivados de los contratos individuales de trabajo de cada uno de los Gerentes de Unidades de Negocio y en general todo el personal de cada unidad de negocio relacionados en el objeto del contrato.</u>	CLÁUSULA CUARTA: VALOR DE LA OFERTA DE MANDATO: PRECIO: <u>Por la Gestión desarrollada en cumplimiento de la presente oferta de mandato, EL MANDANTE, reconocerá un valor equivalente al 20% del monto total de los pagos laborales derivados de los contratos individuales de trabajo de cada uno de los Gerentes de Unidades de Negocio y de los gastos de venta relacionados en el objeto del contrato.</u>
Forma de pago	CLÁUSULA QUINTA: Forma de Pago: EL MANDANTE pagará a EL MANDATARIO el valor convenido en la Cláusula Cuarta , en el mismo tiempo y condiciones establecidas en la Cláusula Tercera, Obligaciones de EL MANDANTE, NUMERAL 4º.	CLÁUSULA QUINTA: Forma de Pago: EL MANDANTE pagará a EL MANDATARIO el valor convenido en la Cláusula Cuarta , en el mismo tiempo y condiciones establecidas en la Cláusula Tercera, Obligaciones de EL MANDANTE, NUMERAL 4º.
Naturaleza de la oferta de mandato	CLAUSULA SEXTA: LAS PARTES convienen que EL MANDATARIO actuará ante terceros en nombre y representación del MANDANTE. Adicionalmente, LAS PARTES manifiestan que esta oferta de mandato no genera en ningún caso, vínculo adicional entre ellas, ni habilitará a EL MANDATARIO para actuar ante terceros en actos distintos de los pertinentes de la presente oferta de mandato como Representante de EL MANDANTE.	CLÁUSULA SEXTA: LAS PARTES convienen que EL MANDATARIO actuará ante terceros en nombre y representación del MANDANTE. Adicionalmente, LAS PARTES manifiestan que esta oferta de mandato no genera en ningún caso, vínculo adicional entre ellas, ni habilitará a EL MANDATARIO para actuar ante terceros en actos distintos de los pertinentes de la presente oferta de mandato como Representante de EL MANDANTE.

De las cláusulas referidas se destaca lo siguiente:

- Si bien los contratos de mandato tienen como título <<OFERTA DE MANDATO SIN REPRESENTACIÓN>>, lo cierto es que las partes acordaron que el mandatario actuara ante terceros en nombre y representación del mandante (cláusula sexta), aspecto que no es discutido en el caso y respecto del cual la doctrina de la DIAN²² ha expresado que para efecto del artículo 3 del Decreto 1514 de 1998 no se atiende a tal distinción.
- La gestión encargada a los mandatarios consistió en actividades de dirección y gerencia de las unidades de negocio²³, que se concretó en dirigir y determinar las necesidades de personal de las unidades de negocio del mandante, gestionando su vinculación, establecer las políticas de comercialización y prestación del servicio y velar por el cumplimiento del presupuesto de gastos, actividades encaminadas a cumplir el propósito establecido en el objeto social de la mandante²⁴.

²² "De lo anterior es claro concluir que la intención del legislador no fue la de establecer diferencia entre el mandato con representación y el mandato sin representación, sino el de unificar el tratamiento de la facturación cuando media este tipo de contrato, sin interesar su clase" (Cfr. Oficio DIAN 20030 de 9 de marzo de 2009 – citado en la resolución que resolvió el recurso de reconsideración, folios 74 y 75 del c.p.)

²³ De acuerdo con los considerandos de los contratos de mandato, las unidades de negocio corresponden a gerencia general, gerencia financiera, gerencia de la flota, gerencia de generación electrónica y en general de todo el personal de cada unidad de negocio necesarios para el desarrollo del objeto social (prestación de asesoría técnica y comercial y preparación del personal para el mantenimiento de motores, de equipos electrónicos, cabinas y cuartos insonoros, entre otros).

²⁴ Prestación de asesoría técnica, comercial y preparación de personal para el mantenimiento de motores, equipos electrónicos, cabinas y cuartos insonoros, compra, venta, importación, exportación, distribución y comercialización de equipos, vehículos, partes, filtros, maquinaria en general, equipos electrógenos y electrónicos, UPS y baterías. (Certificado de Cámara de Comercio de la sociedad actora, Fl. 28)

- Entre las obligaciones del mandatario se encuentra el pago de las obligaciones laborales de cada unidad de negocio, expedir al mandante la certificación, avalada por contador público o revisor fiscal, de los costos e impuestos facturados en desarrollo de la oferta de mandato, así como la nota de cobro mensual por concepto de reembolso de gastos originados en la referida relación laboral y, el mandante, a su turno, se obligó a reconocer las notas de reembolso de gastos, directamente o por cruce de cuentas.
- Como contraprestación por la gestión del mandatario, se acordó un porcentaje de los pagos laborales de cada unidad de negocio y sobre los gastos de venta.

En cuanto a la contraprestación acordada en la cláusula cuarta del contrato, se advierte que mediante comunicaciones del 17 de abril y del 9 de mayo de 2007, los Representantes Legales de Cummins de los Andes S.A.²⁵ y Equitel S.A.²⁶ expresaron a la sociedad mandante el apoyo a la gestión administrativa y de ventas de la compañía mandante y, que en tal sentido, *"entendemos que la cláusula cuarta de la oferta de mandato no será obtener pago alguno por la gestión, sino como un reembolso de gastos objeto del*

²⁵ Folio 90 del c.p.

²⁶ Folio 89 del c.p.

mandato, previa presentación de la certificación avalada por contador público”.

Frente a las citadas comunicaciones se observa que con las mismas se pretende una interpretación unilateral de los contratos de mandato suscritos entre las partes, concretamente de la cláusula cuarta convenida por ellas.

En efecto, se trata de aniquilar la remuneración pactada entre las partes, que conlleva la transformación del contrato de oneroso a gratuito, dejando de lado la naturaleza remunerada del mandato comercial, que en forma expresa establece el citado artículo 1264 del Código de Comercio al disponer que *"el mandatario tendrá derecho a la remuneración estipulada o usual"* y la voluntad de las partes contenida en la cláusula cuarta del contrato de mandato suscrito por ellas.

Al respecto se destaca que, en el caso, precisamente dentro del ámbito de la autonomía y voluntad contractual, las partes acordaron que el mandato fuera remunerado.

Así, las mencionadas comunicaciones no tienen la virtud de modificar lo acordado y ejecutado por las partes, esto es, la remuneración o valor por la gestión del mandatario.

Igualmente se advierte que dichas comunicaciones por una parte, tienen fecha bastante posterior a la de suscripción de los contratos

de mandato (5 de enero de 2007), pues la de Cummins de los Andes S.A. es de 17 de abril de 2007, cuando ya se había ejecutado el contrato con vigencia hasta el 30 de abril de 2007 y, la de Equitel S.A. es de 9 de mayo de 2007, cuando ya iba en ejecución el quinto mes del contrato y, de otra, no tienen fecha de recibido por el mandante, quien da cuenta de las mismas hasta el 22 de diciembre de 2008²⁷ (*comunicación del representante legal de Soluciones Productivas Colombia S.A. al Grupo de Devoluciones de la DIAN, en la que alude a la intención de Equitel de no obtener lucro por la gestión*), por lo que en gracia de discusión se habría conformado la voluntad en el sentido de modificar el acuerdo a partir de tal fecha, pero en todo caso no respecto del año 2007, que es el discutido en el proceso.

En consecuencia, como ya se dijo, teniendo en cuenta que en las ofertas de mandato se pactó **remuneración** o contraprestación por la gestión adelantada, consistente en un porcentaje de los pagos laborales y gastos de ventas realizados por los mandatarios, ello obligaba a estos últimos a expedirle al mandante la **factura** respectiva para soportar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, conforme con lo previsto en el artículo 771-2 del E.T.

Con fundamento en lo aducido, no son de recibo las argumentaciones de la actora tendientes a excusar el soporte

²⁷ A esta comunicación se alude en el Requerimiento Especial (fl. 697 c.a. 5.) y en la Liquidación de Revisión (fl. 55 c.p.)

idóneo *-facturas-* de la deducción discutida, a cuyo efecto se esfuerza en presentar la realidad contractual como un mandato sin remuneración, a título gratuito, respecto del cual sería suficiente soporte de tal deducción las certificaciones avaladas por contador público, conforme con el artículo 3 del Decreto 1514 de 1998.

Tal posición no corresponde a la realidad de la negociación probada en el proceso, pues como ya se precisó, las partes acordaron que el mandato fuera remunerado.

Lo anterior está ratificado con las certificaciones de las mandatarias, avaladas por contador público, en cada una de las cuales se señala el **"valor de la gestión"** mes a mes *"por las actividades de dirección y gerencia en la Unidades de Negocio que a continuación se relacionan: Gerencia General, Gerencia Financiera, Gerencia de Servicio, Gerencia de Repuestos, Gerencia de Energía y Soporte, Gerencia de Motores, Gerencia de Atenuación y Ensamble y Gerencia de Filtración y Lubricación"*, gestión realizada por aquellas *"en cumplimiento de la ejecución del contrato de mandato"*.

EQUIPOS TÉCNICOS Y LOGÍSTICA S.A. – EQUITEL S.A.		
Fecha de la certificación	Mes de "Gestión"	Valor
31 de mayo de 2007 ²⁸	Enero a Mayo	\$439.443.551
30 de junio de 2007 ²⁹	Junio de 2007	\$109.439.739
31 de julio de 2007 ³⁰	Julio de 2007	\$113.712.798
31 de agosto de 2007 ³¹	Agosto de 2007	\$120.799.083

²⁸ Folio 97 del c.p.

²⁹ Folio 108 del c.p.

³⁰ Folio 118 del c.p.

³¹ Folio 128 del c.p.

30 de septiembre de 2007 ³²	Septiembre de 2007	\$119.678.415
31 de octubre de 2007 ³³	Octubre de 2007	\$140.575.860
30 de noviembre de 2007 ³⁴	Noviembre de 2007	\$125.165.251
31 de diciembre de 2007 ³⁵	Diciembre de 2007	\$137.229.118
TOTAL		\$1.306.043.815

CUMMINS DE LOS ANDES S.A. CUMANDES		
Fecha de la certificación	Mes	Valor
30 de abril de 2007 ³⁶	Enero, Febrero, Marzo Abril de 2007	\$202.807.505
TOTAL		\$202.807.505

Como se evidencia de tales certificaciones que contienen el **"valor por la gestión"** de las mandatarias, los montos registrados fueron homogéneos mes a mes y a lo largo del año, por lo que se resalta que, como lo indicó el *a quo*, las condiciones pactadas en los contratos de mandato se mantuvieron incólumes en el periodo discutido 2007, sin que sea posible concluir que se tornaron gratuitos a partir de abril y mayo de 2007, *"máxime si se tiene en cuenta que los montos certificados por las sociedades mandatarias, con y sin la remuneración que se alega dejó de cobrarse, en vez de reducirse se mantienen iguales a lo largo del año gravable"*³⁷.

Frente a los argumentos adicionales de la apelante, relativos a que los gastos en que incurrieron las mandatarias están certificados y contabilizados en debida forma, como se señaló en el dictamen

³² Folio 138 del c.p.

³³ Folio 148 del c.p.

³⁴ Folio 158 del c.p.

³⁵ Folio 168 del c.p.

³⁶ Folio 255 del c.p.

³⁷ Folio 374 del c.p.

pericial, se reitera que en el caso no se discute la existencia de los gastos y su contabilización sino el documento idóneo de comprobación.

En efecto, como la actora parte del supuesto ya desvirtuado de la supuesta gratuidad de la gestión de las mandatarias, tales argumentaciones no desconocen ni afectan la conclusión a la que llegó la Sala, en cuanto a que, en el caso, respecto de los gastos por el **"valor de la gestión"** derivada de los contratos de mandato, esto es, la remuneración pactada en tales acuerdos, obligaba a las mandatarias a expedirle a la mandante la **factura** respectiva para soportar la procedencia de costos y deducciones en el impuesto sobre la renta, conforme con lo previsto en el artículo 771-2 del E.T.

Por lo anterior, la Sala confirmará la sentencia apelada, que negó las súplicas de la demanda.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 13 de diciembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B".

Se reconoce personería para actuar al doctor Eduardo Barragán Ruiz, en representación de la parte demandada, conforme con el poder que obra en el folio 414 del cuaderno principal del expediente.

La presente providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
GARCÍA**

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**