



Modificar el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, fijar la sanción por inexactitud en \$321.329.000.

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintiséis (26) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 76001-23-33-000-2014-00866-01 (25749)
Demandante: Hoteles Sexta Avenida S.A.
Demandado: DIAN

Temas: Renta. 2010. Contrato de mandato. Retención en la fuente soportada. Ingresos del mandante.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 21 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que resolvió (f. 1205 vto.):

Primero: Negar las pretensiones de la demanda.

Segundo: Condenar en costas a la parte demandante, que serán liquidadas por secretaría de conformidad con el artículo 188 del CPACA, en armonía con el numeral 1 del artículo 365 del CGP. Se fijan como agencias en derecho la suma equivalente al 0.5% del valor de las pretensiones negadas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante liquidación oficial de revisión, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta presentada por la demandante respecto del año gravable 2010, para rechazar las retenciones que la demandante imputó en la liquidación privada como retenciones en la fuente soportadas (ff. 1023 a 1034 caa). Al resolver el recurso de reconsideración, se confirmó el acto de revisión (ff. 1067 a 1073 caa).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló como pretensiones las siguientes (índice¹ 11):

3.1.- Que se declare la nulidad de los actos administrativos expedidos dentro del expediente

¹ Del historial de actuaciones del repositorio Samai.

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 6013506700 – Bogotá D.C. – Colombia
www.consejodeestado.gov.co



SC 5780-6



1



número BF 2010 2011 001825, adelantado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia -Dirección Seccional Cali en contra de la sociedad Hoteles Sexta Avenida S.A., particularmente de los actos administrativos que a continuación se individualizan:

3.1.1.- Que se decrete la nulidad de la Liquidación de Revisión No. 052412013000021 de 18 de marzo de 2013 proferida por la División de Gestión de Liquidación-Dirección Seccional Cali.

3.1.2.- Que se decrete la nulidad de la resolución número 900.105 del 11 de abril de 2014 proferida por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos -Dirección de Gestión Jurídica-Dirección Seccional Cali por el cual se resolvió el recurso de reconsideración en contra de la Liquidación Oficial de Revisión número No. 052412013000021 de 18 de marzo de 2013.

3.2.- Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se restablezca el derecho de la sociedad Hoteles Sexta Avenida S.A. y por lo tanto se declare la firmeza de su liquidación privada por el impuesto de renta correspondiente al año 2.010 presentada por medio electrónico bajo el No. 91000109327342.

A los anteriores efectos, invocó como vulnerados los artículos 29 y 288 de la Constitución; 373, 374 y 647 del ET; 11 del Decreto 2649 de 1993; y 29 del Decreto 3050 de 1997, bajo el siguiente concepto de violación (índice 11):

Relató que durante el año revisado recibió pagos a favor de terceros sujetos a retención en la fuente, pues actuó como mandataria en virtud de dos contratos de mandato sin representación celebrados con mandantes diferentes, cuyo objeto era la administración y operación de sendos hoteles. Sobre esa base, alegó que era procedente imputar en su propia declaración de renta las retenciones que soportó por los pagos que recibió por cuenta de la ejecución de los contratos de mandato, puesto que en los mandatos sin representación el mandatario asumía a su propio nombre las retenciones en la fuente practicadas por terceros en desarrollo del mandato; y porque la relación entre mandatario y mandante en estos casos es independiente al tercero que efectúa el pago, de modo que en el caso concreto la Administración interpretó indebidamente el precepto contenido en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 al estimar que tales retenciones debían ser declaradas por los mandantes. Manifestó que la demandada vulneró el debido proceso y la regla de esencia sobre la forma en contabilidad, por desconocer las retenciones en la fuente que le fueron practicadas a pesar de encontrarse debidamente acreditadas mediante certificados de retención. Añadió que de aceptarse que las retenciones pertenecían a los mandantes se produciría un enriquecimiento injustificado a favor de la Administración, toda vez que ellos no incluyeron las retenciones cuestionadas al autoliquidar su impuesto sobre la renta del mismo periodo gravable. Finalmente, señaló que era improcedente la sanción por inexactitud impuesta, dado que no incurrió en ninguno de los supuestos de hecho sancionables y que, en todo caso, incurrió en un error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 1027 a 1034). Precisó que, de conformidad con el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, en el marco de los contratos de mandato, corresponde al mandante declarar las retenciones en la fuente soportadas en desarrollo del contrato según la información suministrada por el mandatario, así que en el *sub examine* las retenciones que le practicaron a la demandante en calidad de mandataria debieron ser registradas por sus mandantes. Por ello, negó que se hubiere configurado un enriquecimiento sin causa, ya que el rechazo de las retenciones solicitadas tuvo fundamento en la norma *ibidem*. Agregó que la actora no demostró la vulneración de la regla de esencia sobre la forma, pues no estaba en discusión que la demandante obró en virtud de un contrato de mandato sin representación. Finalmente, defendió la imposición de la sanción por inexactitud, en la medida en que la contribuyente



descontó en su declaración retenciones improcedentes.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas al extremo activo (ff. 1199 a 1205). Con fundamento en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, consideró que en los contratos de mandato corresponde al mandante, y no al mandatario, declarar las retenciones soportadas como consecuencia del contrato, por lo que mantuvo la glosa planteada por la demandada. En el mismo sentido, concluyó que no hubo enriquecimiento sin justa causa, puesto que la contribuyente no podía reclamar el impuesto retenido. Finalmente, confirmó la sanción por inexactitud impuesta.

Recurso de apelación

La actora apeló la decisión del *a quo* (ff. 1207 a 1215). Al efecto, reiteró que la demandada interpretó indebidamente el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 al sostener que las retenciones debatidas debían ser declaradas por los mandantes, lo cual pasaba por alto que acreditó, con certificados de retención en la fuente, que fueron soportadas por ella. Insistió en que el rechazo de las retenciones derivó en un enriquecimiento sin justa causa a favor de la Dian. Por último, reprochó que el *a quo* no justificara la procedencia de la multa, a la cual se opuso por las mismas razones expuestas en la demanda.

Alegatos de conclusión

Las partes repitieron los argumentos planteados en las anteriores etapas procesales (índices 19 y 20). El ministerio público conceptuó que procedía el desconocimiento de las retenciones, porque, de cara a la retención en la fuente, los efectos del mandato con o sin representación eran los mismos, de modo que en el caso concreto solo el mandante tenía derecho a declarar las retenciones soportadas por el mandatario como consecuencia de la ejecución del mandato. Defendió la sanción impuesta, dado que se calculó con base en las retenciones rechazadas. Por lo anterior, solicitó que se confirmara la decisión de primera instancia. (índice 21).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo los cargos de apelación formulados por la actora, en calidad de apelante única, contra la sentencia de primera instancia que negó pretensiones y condenó en costas a la parte vencida. Corresponde así definir si, en el marco de un contrato de mandato sin representación, el mandatario puede detraer de su impuesto sobre la renta las retenciones soportadas por cuenta del desarrollo de los negocios jurídicos de mandato. Decidida esa cuestión, se analizará si la demandada se enriqueció sin justa causa y si procede la sanción por inexactitud.

2- Sobre el primero de los asuntos en disputa, la apelante alega que los actos enjuiciados interpretaron indebidamente el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 al desconocer las retenciones que soportó como consecuencia de la ejecución de dos contratos de mandato, puesto que, según interpreta, en los mandatos sin representación es el mandatario quien imputa en su declaración las retenciones practicadas por terceros con motivo del mandato. Agrega que las retenciones en la fuente en cuestión están respaldadas en certificados de retención. En contraste, la demandada y el tribunal coinciden en que, en el marco de un contrato de mandato (ya sea con o sin representación), corresponde



al mandante declarar las retenciones soportadas por la ejecución del acuerdo. En esas condiciones, debe la Sala definir si en un mandato sin representación el mandatario puede registrar en su autoliquidación del impuesto sobre la renta las retenciones en la fuente que soportó por cuenta del mandante en desarrollo del mandato.

3- El artículo 29, inciso 3.º, del Decreto 3050 de 1997 (hoy codificado en el artículo 1.2.4.11 del Decreto 1625 de 2016) dispone que las retenciones efectuadas por terceros y soportadas por el mandatario, en desarrollo de la gestión del mandato, corresponden al mandante. Este tratamiento tributario guarda armonía con lo que la misma disposición jurídica ordena en materia del impuesto sobre la renta, pues el artículo *ibidem* también preceptúa que el mandante, sea un mandato con o sin representación, es el sujeto pasivo del hecho imponible que se genera en virtud de la ejecución del objeto de ese negocio jurídico de intermediación, de manera que es él quien debe declarar los ingresos —además de los costos y gastos— causados en desarrollo del mandato. Así, toda vez que el mandante es el contribuyente de todos los ingresos que realiza el mandatario por cuenta de él, resulta además coherente que la misma norma disponga que aquel también es quien imputa las retenciones que soportó el mandatario por su cuenta, pues en esos términos la retención soportada es un anticipo de un ingreso cuyo titular jurídico, y también a efectos del impuesto sobre la renta, es el mandante; una interpretación en otro sentido conduciría a avalar que el mandatario impute en su declaración de renta el gravamen anticipado (*i.e.* las retenciones) sobre ingresos de terceros (*i.e.* el mandante). En definitiva, el tratamiento tributario en materia del impuesto sobre la renta expuesto, corresponde en esencia a un enfoque de neutralidad o transparencia fiscal, conforme al cual los efectos tributarios en un contrato de mandato recaen sobre el mandante, por ser este el sujeto pasivo de los ingresos, costos y gastos realizados en desarrollo de ese negocio jurídico; en contraste, el ingreso que realiza como propio el mandatario se restringe al honorario o remuneración que se pacta a su favor en el contrato de mandato, cuando este celebra a título oneroso.

Para que el mandante cuente con el respaldo probatorio del anterior tratamiento tributario que le corresponde, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 (hoy codificado en el artículo 1.2.4.11 del Decreto 1625 de 2016) establece 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*». En el mismo sentido, el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 (codificado en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016) dispone que el mandatario deberá expedir una certificación donde se consignen los anteriores conceptos y sus respectivas cuantías, certificación que además «*debe ser avalada por contador público o revisor fiscal, según las disposiciones legales vigentes sobre la materia*». Por lo cual, las retenciones que imputará en su declaración de renta el mandante, así como los ingresos asociados a las mismas y que percibió por su cuenta el mandatario, deben estar soportadas en la referida certificación expedida por el mandatario y avalada por revisor fiscal o contador público. Destaca la Sala que, en el marco de un mandato sin representación, quien practique la retención expedirá el certificado correspondiente a nombre del mandatario, de ahí que, para acreditar la existencia y cuantía de las retenciones, el mandante exhiba la certificación que le debe proferir el mandatario, en los términos de los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 1514 de 1998. Así, al margen de si se trata de un mandato con o sin representación, es el mandante quien debe registrar en su declaración del impuesto sobre la renta todas las retenciones soportadas por el mandatario como consecuencia de la ejecución del contrato de intermediación.

4- A fin de determinar si el extremo activo de la *litis* podía solicitar las retenciones que le fueron practicadas a raíz de dos contratos de mandato en los que actuó como mandatario,



la Sala encuentra probados los siguientes hechos relevantes:

(i) Está probado y las partes no discuten que el 01 de septiembre de 2004, la vocera de un patrimonio autónomo celebró, en calidad de tal, un contrato de mandato sin representación con otra sociedad comercial en el que ésta última actuaría como mandataria a efectos de administrar un hotel (ff. 198 a 227 caa). El 17 de enero de 2006, la referida sociedad cedió a la demandante su posición dentro del mandato (f. 284 caa).

(ii) Está probado y las partes no discuten que el 08 de mayo de 2006, la actora suscribió, en calidad de mandataria, un contrato de mandato sin representación, que tenía por objeto administrar un hotel de propiedad del mandante (ff. 229 a 244 caa).

(iii) En desarrollo de esos dos acuerdos, en el año revisado, la actora soportó retenciones en cuantía de \$321.329.000 con las cuales afectó su impuesto sobre la renta (f. 11 caa).

(iv) La Administración rechazó dichas retenciones, porque consideró que pertenecían al mandante de cada uno de los contratos, de manera que eran los mandantes, y no el mandatario (*i.e.* la demandante), quienes debían registrarlas en sus respectivas declaraciones de renta (ff. 1023 a 1034 y 1067 a 1073 caa).

5- A la luz de esos hechos, observa la Sala que la demandante celebró en calidad de mandataria dos contratos de mandato sin representación en virtud de los cuales administraría dos hoteles por cuenta de los mandantes. En desarrollo de la gestión del mandato, la actora soportó retenciones en cuantía de \$321.329.000, con las que afectó el impuesto sobre la renta a su cargo. Pues bien, de conformidad con las premisas expuestas en el fundamento jurídico nro. 3 de esta sentencia, concluye la Sala que correspondía a los mandantes imputar o descontar las retenciones en la fuente originadas en los pagos que por cuenta de ellos recibió la demandante en desarrollo de los contratos de mandato, de ahí que la actora no pudiera registrar dichas retenciones en la autoliquidación revisada. Por tanto, la Sala avala el rechazo de las retenciones pretendidas por la actora. No prospera el cargo de apelación.

6- Toda vez que el rechazo de las retenciones encuentra fundamento jurídico en los artículos 29 del Decreto 3050 de 1997 y 3.º del Decreto 1514 de 1998, tampoco es procedente el cargo de nulidad planteado por la contribuyente, según el cual la Administración se enriqueció sin justa causa a raíz de la glosa planteada en los actos acusados. Adicionalmente, la Sala precisa que las retenciones en la fuente en disputa corresponden a ingresos tributarios que tienen como contribuyentes del impuesto sobre la renta a los mandantes de la actora y no a esta.

7- Las razones expuestas bastan para desvirtuar los cargos de nulidad planteados por la actora.

8- Resta definir la legalidad de la sanción por inexactitud impuesta. Al tenor del artículo 647 del ET, entre otros hechos, la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados es una conducta punible, a menos que concurra alguna circunstancia constitutiva de un error de apreciación sobre el derecho aplicable (que no sobre los hechos del caso) que actué como causal de exoneración punitiva en la medida en que excluye la conciencia del agente sobre la antijuridicidad de su conducta. Pero la mera invocación de este precepto no basta para eximir del reproche punitivo, pues su aplicación supone que esté probado en el expediente la concurrencia de la causal exculpatoria (sentencia del 11 de junio de 2020, exp. 21640, CP: Julio Roberto Piza).



Toda vez que la Sala determinó que la contribuyente incluyó en la autoliquidación objetada retenciones cuya procedencia fue desacreditada por la Administración y que implican la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, hay adecuación típica entre la conducta juzgada y el tipo infractor descrito normativamente, sin que se advierta un error en la apreciación del derecho aplicable. Con todo, dado que el artículo 288 de la Ley 1819 de 2016 redujo el porcentaje de la sanción del 160 al 100%, procede, de conformidad con el principio de favorabilidad en materia punitiva (artículo 29 de la Constitución), reducir la multa impuesta en los actos demandados. Consecuentemente, el monto de la sanción procedente se calcula así:

Factor	Valor
Base de la sanción por inexactitud	\$321.329.000
Porcentaje	100%
Sanción por inexactitud calculada por la Sala	\$321.329.000

9- Por lo expuesto, la Sala anulará parcialmente los actos acusados y, a título de restablecimiento del derecho, reducirá la multa por inexactitud impuesta. En lo demás, se confirmará la sentencia apelada.

10- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal primero de la sentencia apelada. En su lugar:

*Primero: Declarar la nulidad parcial de los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho, **fijar** la sanción por inexactitud en \$321.329.000.*

2. En lo demás, confirmar la sentencia apelada.

3. Sin condena en costas en segunda instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con permiso

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA