



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cinco (5) de octubre de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00150-01 (27476)
Demandante: ALUMINIO NACIONAL SA - ALUMINA SA
Demandado: DIAN
Temas: Renta 2011. Mandato. Gastos. Prueba.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 3 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas¹.

ANTECEDENTES

El 13 de abril de 2012, ALUMINIO NACIONAL SA -en adelante Alumina- presentó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011, corregida el 23 de noviembre de 2012, en la cual registró gastos operacionales de administración por \$4.924.260.000, gastos operacionales de ventas de \$13.253.776.000, pérdida líquida de \$10.015.764.000, impuesto a cargo de \$445.154.000 y saldo a favor de \$3.684.543.000.

Previo requerimiento especial y respuesta al mismo², la Dirección de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali expidió la Liquidación Oficial de Revisión 052412013000095 del 14 de septiembre de 2013, en la cual desconoció gastos operacionales de administración por \$928.834.000 y gastos operacionales de ventas por \$284.675.000, redujo la pérdida líquida a \$8.802.055.000, lo cual no incidió en el impuesto a cargo liquidado en \$445.154.000, e impuso sanción por rechazo o disminución de pérdidas de \$640.838.000, determinando el nuevo saldo a favor en \$3.043.705.000.

La contribuyente interpuso recurso de reconsideración, decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante Resolución 900.311 del 6 de octubre de 2014, en el sentido de confirmar la liquidación de revisión.

¹ Índice 3 SAMAI, «SEGUNDO.- **CONDENAR** en agencias en derecho a la parte vencida en este proceso, es decir al demandante, en el porcentaje del uno por ciento (1%) de las pretensiones negadas en la sentencia de primera instancia, de conformidad con los artículos 365 y siguientes del Código General del Proceso».

² Radicada el de abril de 2013.



DEMANDA

La demandante, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó anular los siguientes actos administrativos:

«(i) La Liquidación Oficial N° 052412013000095 del 14 de septiembre de 2013, expedida por la División de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Cali, por medio de la cual se modifica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por Aluminio Nacional SA.

(ii) La Resolución N° 900.311 del 6 de octubre de 2014 por la cual se resuelve un recurso de reconsideración, emanada de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en la cual decide confirmar en su integridad la liquidación oficial precitada.

A título de restablecimiento del derecho, se pretende que se declare la firmeza de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, en la cual se determinó un saldo a favor de la sociedad demandante por cuantía de \$3.684.543.000».

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 107, 647, 742, 743 y 771-2 del Estatuto Tributario;
- Artículos 2142, 2149, 2150 y 2177 del Código Civil;
- Artículo 264 de la Ley 223 de 1995;
- Artículo 29 del Decreto 3050 de 1997; y
- Artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998.

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

Los actos acusados incurrieron en falsa motivación, por desconocer el contrato de mandato suscrito con la Empresa Metalmecánica de Aluminio SA -EMMA SA-, y al exigir, sin sustento legal, que Alumina, en calidad de mandante, aportara las facturas expedidas por la mandataria por pagos de nómina, como soporte de la deducción.

Entre la demandante y EMMA SA se suscribió un contrato de mandato, en el cual se encomendó a EMMA la administración y ejecución de todos los gastos por pago de nómina, pero en nombre de Alumina y por cuenta de esta, Por ello, la DIAN yerra al considerar, sobre la base de hechos no probados, que el mandatario era el empleador y, por ende, el titular de la deducción.

Se aplicó indebidamente el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998, al considerar que la prueba del gasto es la factura de venta expedida por el mandatario, porque EMMA no vendía bienes o prestaba servicios a la actora en los términos del artículo 615 del ET, razón por la cual, no debía expedir factura, independientemente de que el contrato fuera de mandato con o sin representación.

Según la jurisprudencia y la doctrina, el mandato es consensual; el reconocimiento de gastos requiere que, ante el reembolso de las erogaciones en que incurre el mandatario, este expida al mandante una certificación que es prueba idónea de las deducciones y, la conservación de facturas es deber del mandatario. Así, la operación certificada por EMMA SA da cuenta del reembolso de gastos, por lo que la factura no es el documento de soporte de la deducción, sino el referido certificado.



Desde el punto de vista fiscal, el mandante declara los ingresos y solicita los costos, deducciones, impuestos descontables y retenciones en la fuente, según la información suministrada por el mandatario, quien deberá identificar en la contabilidad los ingresos recibidos para el mandante y los pagos y retenciones efectuadas por cuenta de este. El reembolso de gastos no es ingreso para el mandatario, sino un pago por el préstamo en que este incurrió para cumplir su encargo, a título de reintegro de capital.

No se configuraron los supuestos de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, porque los gastos declarados son reales y están acreditados, por lo que su imposición constituye falsa motivación. Se configuró diferencia de criterios, ante la buena fe de las gestiones adelantadas por la contribuyente, quien actuó bajo la convicción razonable de estar ajustada a la norma.

OPOSICIÓN

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

El rechazo de gastos obedeció a que el titular de la deducción de salarios es *EMMA SA*, quien como empleador y patrono decidió que sus trabajadores prestaran sus servicios a Alumina, con quien no media relación laboral. Como el gasto no cumple los requisitos de las deducciones es un servicio sujeto a retención, que debió soportarse en facturas.

La deducción aplica al empleador, que debe cumplir las disposiciones que posibilitan la detracción de los pagos laborales; de ahí que un tercero ajeno a la relación laboral no pueda solicitar la deducción de estos. Si en virtud de un acuerdo privado el empleador decide que sus empleados sirvan en otras empresas, con las que no media relación laboral, tal acuerdo no es oponible al fisco, «*caso en el cual configuran dos tipos de relaciones: (i) una de carácter laboral, entre el empleador EMMA y las personas naturales empleadas que desarrollan su labor en sus dependencias y en las del tercero Alumina, relación laboral que entraña el pago de los aportes obligatorios parafiscales y de la Ley 100 de 1993 y (ii) otra, entre el empleador y el tercero, que se beneficia del trabajo de los empleados de la primera*».

Los gastos de Alumina, como contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores de *EMMA*, son un ingreso gravado en renta que debe objeto de retención por quien efectúa el pago, obligación cuyo cumplimiento no se demostró.

Los ingresos recibidos por *EMMA* por el préstamo de sus empleados son ingresos gravables que incrementan su patrimonio y se deben facturar. No son suficientes los certificados del revisor fiscal para acreditar hechos económicos que deben constar en facturas.

Procede la sanción debatida, porque la actora no demostró los gastos declarados, que derivaron en una mayor pérdida líquida, sin afectar el impuesto a cargo determinado.

AUDIENCIA INICIAL

En la audiencia inicial del 24 de agosto de 2016, el *a-quo* no advirtió irregularidades o nulidades en lo actuado, declaró que no se presentaron excepciones previas, decretó como pruebas las aportadas y pedidas por las partes, y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos demandados.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte vencida, con base en lo siguiente:

Se probó que entre Alumina y EMMA se suscribió contrato de mandato sin representación, en el que la primera compañía -*mandante*- encomendaba a la segunda -*mandataria*- la administración de pagos, gastos de nómina y demás obligaciones contraídas con terceros relacionados en el «*anexo 1*» del contrato. No obstante, dicho anexo no se aportó, pese a ser necesario para determinar la relación de causalidad de los pagos y soportar la deducción, en tanto identificaba a quienes recibirían el pago de nómina por cuenta del citado contrato y respaldaba el reembolso posterior.

Si bien Alumina aportó el documento a que alude el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998, como soporte de la deducción, ante el requerimiento de información y soportes adicionales que dieran cuenta de «*la conciliación de salarios del año gravable 2011, indicando cada uno de los conceptos que constituyen la base de los aportes parafiscales y de Ley 100 de 1993, el valor pagado por dicho concepto frente a los valores contabilizados y solicitados por esos conceptos, además de la explicación soportada de los conceptos componente flexible salario integral por cuantía de \$22.896.648 y componente flexible sueldos ordinarios por cuantía total de \$183.392.809*», no entregó el «*listado de empleados administrativos, comerciales y de producción con los valores cobrados por EMMA a ALUMINA*», indicados en el anexo referido.

El simple aporte del contrato y la certificación de revisor fiscal o contador público son insuficientes para soportar la deducción, pues en el proceso de fiscalización se requirieron otros elementos para establecer la relación de causalidad de los pagos, y su no presentación impidió determinar si los gastos certificados correspondían a los pagos de nómina encomendados en el mandato.

La sociedad no probó que los gastos correspondían a salarios pagados a sus empleados, es decir, que prestaban sus servicios a Alumina y eran contratados por ella, pero que la administración y el pago de su nómina estaba a cargo de EMMA en cumplimiento del mandato; por el contrario, se demostró que eran empleados de EMMA, pagados por ella, que prestaban servicios gravados a Alumina, que se debían facturar.

Entonces, «*si EMMA dispuso que sus empleados también prestaran servicios a otras empresas, donde no hubiese relación laboral, los gastos en que incurriera ese tercero, en este caso ALUMINA, como contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores de EMMA, constituyen en totalidad para EMMA, un ingreso gravado con el impuesto de renta, el cual debió ser retenido en la fuente por quien efectúa el pago, ALUMINA, como agente retenedor, sobre el valor total pagado, sin que dicha obligación tampoco se encuentre acreditada. Así mismo, señala la Administración, que los ingresos de EMMA en su calidad de empleadora por el préstamo de sus empleados, son gravables, pues incrementan su patrimonio, por lo que en dichos ingresos existe la obligación de expedir factura de venta con los requisitos de ley*».

Procede la sanción por inexactitud del 647-1 del ET, pues la contribuyente declaró gastos no demostrados, y la condena en costas -*agencias en derecho*- a la parte vencida.

RECURSO DE APELACIÓN

La actora interpuso recurso de apelación, por las siguientes razones:



La sentencia apelada desconoció la tarifa legal probatoria en contratos de mandato, que se concreta en la certificación expedida al mandante, la cual es suficiente para acreditar los gastos debatidos, y avaló que la DIAN exigiera documentos adicionales no exigidos por la norma, como es el caso de la factura de venta.

Bajo el modelo del contrato de mandato «(i) Emma SA fungía como empleadora de quienes prestaban sus servicios a Alumina, pues en virtud del acuerdo, aquella debía administrar la nómina y pagar los salarios causados, pero por encargo de Alumina. Posteriormente, Emma SA presentaba cuenta de cobro a Alumina para el reembolso de los pagos por salario realizados en virtud del contrato de mandato y expedía la correspondiente certificación detallando el concepto y la cuantía del reembolso; (ii) la actividad encomendada se realizó a título gratuito, por lo que no había ninguna obligación por parte de Alumina de pagar IVA o practicar ningún tipo de retención en la fuente; y (iii) la factura de venta no era un soporte necesario, debido a que la prestación de Emma SA fue pactada a título gratuito, además, se contaba con el contrato de mandato y con la certificación expedida por parte de la mandataria, documentos que de conformidad con la normativa tributaria, son idóneos para soportar las deducciones generadas en virtud de un contrato de mandato».

La Administración y el *a quo* ignoraron las características del mandato sin representación, según el cual, Emma SA es, ante los terceros con quienes contrata, el titular de los derechos y obligaciones derivados de los contratos que con ellos celebra y debe transferir a Alumina el beneficio que se derive de los negocios con los terceros; esta, por su parte, debe proveerle lo necesario para la ejecución del encargo y reembolsarle los gastos que este imponga, como el pago de salarios.

El desconocimiento de las normas sobre el contrato de mandato y de la certificación del mandatario como soporte de los gastos constituye falsa motivación, pues las razones de los actos no son reales y se basaron en apreciaciones erradas.

No se configuraron los supuestos de la sanción por rechazo o disminución de pérdidas, porque los gastos declarados son reales, están acreditados y su imposición fue falsamente motivada. Se configuró diferencia de criterios, pues la sociedad actuó de buena fe, bajo la convicción de estar ajustada a la norma.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** solicitó confirmar la sentencia apelada. La **demandante** y el **Ministerio Público** no se pronunciaron.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que modificaron la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2011, presentada por Aluminio Nacional SA.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si los gastos por pagos salariales debatidos en el proceso están acreditados, y si procede la sanción por rechazo o disminución de pérdidas de que trata el artículo 647-1 del ET.



Gastos – contrato de mandato³

La sociedad argumentó que el soporte idóneo de los gastos declarados por concepto de las expensas en que incurrió la mandataria EMMA SA, en el marco de un contrato de mandato, es el certificado de revisor fiscal que esta expidió en los términos del artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998, y no las facturas exigidas por la Administración.

El artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 reguló la facturación en el mandato⁴, así:

«Art. 3.º. 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 tenga 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».

Conforme con la anterior disposición, en el contrato de mandato las facturas las expide el mandatario, y cuando este adquiere bienes y servicios en desarrollo del mismo, se expiden a su nombre y no al del mandante, quien declarará los costos, deducciones, impuestos descontables o devoluciones que le correspondan con base en «la información que le suministre el mandatario⁵», y los soportará mediante certificación del mandatario, avalada por contador público o revisor fiscal, donde conste la cuantía y el concepto de las erogaciones reclamadas.

La Sala precisó⁶ que el legislador y el Gobierno «pueden fijar el alcance que tiene el mandato en las obligaciones y deberes tributarios, teniendo en cuenta que se ha de gravar la capacidad contributiva en el sujeto que la detente, al tiempo que la figura comercial, ha de permitir las labores de verificación de la administración y la aplicación consistente de los mecanismos de control, tales como los deberes de facturación y retención», lo cual indica que la certificación del mandatario, como soporte de las erogaciones del mandante, opera «sin perjuicio de la facultad que tiene la administración de hacer las comprobaciones pertinentes».

Por ello, si bien el soporte de las erogaciones del mandante es la aducida certificación, para permitir la fiscalización y trazabilidad de las operaciones constitutivas de costos, deducciones, impuestos descontables o devoluciones, el mandatario debe conservar las facturas y demás documentos expedidos a su nombre, para su eventual verificación.

³ Reiteración de jurisprudencia: Sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25323, Actor: Diageo SA, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ El contenido de la anterior disposición fue compilado en el artículo 1.6.1.4.9 del Decreto 1625 de 2016, modificado por el decreto 358 de 2020.

⁵ Inciso 3.º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, recopilado por el Decreto 1625 de 2016.

⁶ Sentencia del 28 de junio de 2020, Exp. 22777, C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez.



Lo anterior no incide en el deber del mandatario de expedir al mandante la factura donde conste el valor de la remuneración por la gestión desarrollada⁷ que, de acuerdo con el artículo 771-2 del ET⁸, es el documento idóneo para solicitar costos, deducciones o impuestos descontables en los impuestos de renta y ventas, y que, en todo caso, no se debe confundir con la certificación prevista en el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998⁹.

Caso concreto

La Administración, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, practicó diferentes medios de prueba en relación con los gastos por pagos salariales registrados por la contribuyente en los renglones 52 y 53 de su declaración tributaria.

Con fundamento en la información recaudada, el requerimiento especial indicó que no se soportaron los gastos contabilizados por la contribuyente, correspondientes a cuentas de cobro por concepto de «Reintegro de salarios más prestaciones del CEGA (Centro Empresarial Grupo Alumina), personal administrativo, comercial y de producción», de \$1.213.709.000. Por ello, ante la comprobación especial de las erogaciones señaladas, la contribuyente debía probar su existencia en las oportunidades procesales establecidas.

En efecto, el artículo 746 del Estatuto Tributario establece la presunción de veracidad de las declaraciones tributarias, al señalar que «Se consideran ciertos los hechos consignados en las declaraciones tributarias, en las correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos administrativos, siempre y cuando que sobre tales hechos, no se haya solicitado una comprobación especial, ni la ley la exija».

La Sala precisó que la anterior disposición establece una presunción legal, en tanto la contribuyente no está exenta de demostrar los hechos consignados en sus declaraciones tributarias, correcciones a las mismas o en las respuestas a requerimientos¹⁰.

Lo anterior implica que dicha presunción admite prueba en contrario y que la autoridad fiscal, para asegurar el «efectivo cumplimiento de las normas sustanciales», puede desvirtuarla o solicitar su comprobación especial mediante el ejercicio de las facultades de fiscalización e investigación previstas en el artículo 684 del Estatuto Tributario¹¹.

⁷ Conforme con el artículo 1264 del Código de Comercio, el mandato comercial, por regla general, es remunerado.

⁸ E.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».

⁹ Cfr. Sentencia del 6 de diciembre de 2017, Exp. 20070, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Entre otras, sentencias del 1.º de marzo de 2012, Exp. 17568, C. P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 7 de mayo de 2015, Exp. 20580, C. P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de agosto de 2015, Exp. 20822, C. P. Martha Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de octubre de 2017, Exp. 20762 C. P. Julio Roberto Piza Rodríguez y del 3 de mayo de 2018, Exp. 20727, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹¹ E.T. «Art. 684. Facultades de fiscalización e investigación. La Administración Tributaria tiene amplias facultades de fiscalización e investigación para asegurar el efectivo cumplimiento de las normas sustanciales. Para tal efecto podrá:

a. Verificar la exactitud de las declaraciones u otros informes, cuando lo considere necesario.

b. Adelantar las investigaciones que estime convenientes para establecer la ocurrencia de hechos generadores de obligaciones tributarias, no declarados.

c. Citar o requerir al contribuyente o a terceros para que rindan informes o contesten interrogatorios.

d. Exigir del contribuyente o de terceros la presentación de documentos que registren sus operaciones cuando unos u otros estén obligados a llevar libros registrados.

e. Ordenar la exhibición y examen parcial de los libros, comprobantes y documentos, tanto del contribuyente como de terceros, legalmente obligados a llevar contabilidad.

f. En general, efectuar todas las diligencias necesarias para la correcta y oportuna determinación de los impuestos, facilitando al contribuyente la aclaración de toda duda u omisión que conduzca a una correcta determinación (...).



Así pues, a la Administración le corresponde desvirtuar la veracidad de las declaraciones tributarias y de las respuestas a los requerimientos; y ante una comprobación especial o una exigencia legal, dicha carga corre por cuenta del contribuyente¹².

Con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, que forma parte de las oportunidades para aportar pruebas al proceso¹³, se allegaron las siguientes:

- Contrato de mandato, suscrito por *Aluminios de Colombia SA* y *EMMA SA*, cuyo objeto consiste en¹⁴:

«(...) el encargo que EL MANDANTE hace al MANDATARIO para que este administre y ejerza en su nombre, pero por cuenta de aquel todos los actos que impliquen pagos y gastos de nómina.

En este orden de ideas EL MANDATARIO, de manera independiente, se compromete para con el MANDANTE a realizar todo tipo de gestión, con el más alto sentido de diligencia, ética y responsabilidad profesionales, en los pagos de nómina y demás obligaciones laborales de las personas relacionadas en el Anexo No. 1, el cual forma parte integral de este contrato.

Parágrafo 1: *Para efectos de dar cumplimiento a la labor encomendada, en especial ejercer los fines de supervisión, control, coordinación de recursos, para realizar los pagos de nómina y demás gastos laborales, EL MANDATARIO empleará a sus profesionales y colaboradores.*

Parágrafo 2: *En virtud del mandato conferido, EL MANDATARIO podrá efectuar las siguientes operaciones:*

- Suscribir cualquier tipo de documentos y contratos relacionados con el objeto de su mandatario;*
- Contratar todos los funcionarios y personal encargado de la gerencia y administración de pagos de nómina y demás pagos laborales;*
- Recibir y disponer de sumas de dinero a su nombre y por su cuenta;*
- Cualquier otra directa o indirectamente relacionada con el presente contrato.*

En todo caso, se entenderá que EL MANDATARIO no carece de facultades para la celebración de cualquier acto, negocio o contrato. [...]».

En ese contexto, dentro de las obligaciones del mandatario, se encuentra «5.2.1 Realizar los pagos de nómina, pagos a seguridad social, aportes parafiscales y demás pagos laborales encomendados por el MANDANTE (...). 6.1 De acuerdo con lo dispuesto en la legislación tributaria, el MANDATARIO deberá expedir las respectivas colillas de pago a los empleados del MANDATARIO a quien (SIC) realiza el pago de nómina».

Nótese que en el objeto del contrato de mandato la mandataria se comprometió con el mandante, a realizar todos los actos que impliquen pagos y gastos laborales a los empleados de la actora, respecto de las personas relacionadas en el anexo N.º 1 al contrato, el cual forma parte integral del contrato.

- Certificación de revisor fiscal de *EMMA SA*¹⁵:

«LINA MARÍA VELÁSQUEZ ÁLVAREZ

¹² Artículo 746 del ET.

¹³ Cfr. Entre otras, sentencias del 4 de octubre de 2018, Exp. 19778, del 5 de febrero de 2019, Exp. 20851, y del 12 de febrero de 2019, Exp. 22156, C. P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Folio 814 CA5 digitalizado.

¹⁵ Folios 837 y 838 CA5.



OBRANDO EN CALIDAD DE REVISORA FISCAL DE EMPRESA METALMECÁNICA DE
ALUMINIO SA
NIT. 800.938.783-4

HAGO CONSTAR QUE:

1. He revisado los registros contables de Empresa Metalmecánica de Aluminio SA, al 31 de diciembre 2012 y 2011, los cuales se encuentran debidamente soportados con los documentos correspondientes.
2. Para los efectos de esta certificación, la Administración es responsable por la correcta preparación de sus registros contables de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia. Adicionalmente, he obtenido de la Administración la información que he considerado necesaria y he seguido los procedimientos aconsejados por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia.
3. De acuerdo con información soporte suministrada por la Compañía, los cobros realizados durante 2011 derivados del contrato de mandato para la administración y pago de nómina y otros pagos laborales celebrado el 16 de enero de 2009 entre Aluminio Nacional SA y Empresa Metalmecánica de Aluminio SA, ascendieron a \$1.390.938.657, los cuales se detallan a continuación en el **ANEXO 1**.

La presente certificación se expide a los veintidós (22) días del mes de abril de 2013 por solicitud de la Administración de Empresa Metalmecánica de Aluminio SA, con destino a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. [...].

ANEXO 1

Detalle de cobros por mes realizados por Empresa Metalmecánica de Aluminio SA y efectivamente pagados por Aluminio Nacional SA durante el año 2011 derivados del contrato de mandato para la administración y pago de nómina y otros pagos laborales celebrado el 16 de enero de 2009 entre Aluminio Nacional SA y Empresa Metalmecánica de Aluminio SA:

Mes	Concepto			Total
	Personal Administrativo	Personal Comercial	Personal de producción	
Ene-11	85.815.140	22.512.107	14.071.795	\$ 122.399.043
Feb-11	85.815.140	22.512.107	14.071.795	122.399.043
Mar-11	85.815.140	22.512.107	14.071.795	122.399.043
Abr-11	85.815.140	22.512.107	14.071.795	122.399.043
May-11	79.668.916	22.512.107	13.514.500	115.695.523
Jun-11	79.668.916	22.512.107	13.514.500	115.695.523
Jul-11	69.208.028	22.512.107	12.629.421	104.349.556
Ago-11	70.367.788	23.316.468	13.342.429	107.026.685
Sep-11	70.367.788	23.316.468	13.342.429	107.026.685
Oct-11	70.367.788	23.316.468	13.342.429	107.026.685
Nov-11	70.367.788	19.752.104	12.518.389	102.638.280
Dic-11	75.556.188	37.589.073	28.738.289	141.883.550
Total	928.833.760	284.875.332	177.229.565	\$ 1.390.938.657

Se destaca que, aunque el Anexo 1 al certificado del revisor fiscal de EMMA, relacionado con un informe de cobros, no es el mismo Anexo N.º 1 del contrato de mandato, relaciona mes por mes todos y cada uno de los pagos de carácter laboral realizados por el mandatario, que incluyen personal administrativo, comercial y de producción, aspectos que no fueron desvirtuados por la DIAN.

También se allegó certificado de revisor fiscal de la contribuyente, donde se indicó que: «1. He revisado los registros contables de Empresa Metalmecánica de Aluminio SA, al 31 de diciembre de 2012 y 2011, los cuales se encuentran debidamente soportados con los documentos correspondientes. 2. Para efectos de esta certificación, la Administración es responsable por la correcta preparación de sus registros contables de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Colombia. Adicionalmente, he obtenido de la Administración la información que he



considerado necesaria y he seguido los procedimientos aconsejados por las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Colombia. 3. De acuerdo con la información soporte suministrada por la Compañía, los pagos que constan en los certificados de costos y deducciones expedidos por Aluminio Nacional SA por concepto de salarios y prestaciones correspondientes al contrato de Mandato celebrado entre ambas partes por \$1.390.939 (miles), no fueron tomados en la declaración del impuesto sobre la renta de Empresa Metalmecánica de Aluminio SA del periodo gravable 2011 N° 01102600958701 presentada el 13 de abril de 2012, por cuanto el valor pertenece a Empresa de Aluminio Nacional SA».

Como soporte de las certificaciones señaladas, la demandante incorporó la «certificación de costos y deducciones, cuentas de cobro y algunos contratos de trabajo suscritos entre EMMA SA y personas naturales»¹⁶ que, para la DIAN, no sustituyen la factura de venta o el documento equivalente que debió expedir el mandatario al mandante, conforme lo indica el artículo 3.º del Decreto Reglamentario 1514 de 1998.

En ese aspecto, la Administración consideró que la operación entre la actora y EMMA correspondió a una prestación de un servicio que esta última prestó a favor de aquella, la cual debía ser objeto de facturación. Al efecto, la liquidación de revisión indicó la deducción por concepto de reintegro de salarios «se trata de un servicio sujeto a retención en la fuente, el cual no está debidamente soportado», Por su parte, la resolución que resolvió el recurso de reconsideración precisó que «durante el proceso se determinó que el titular de la deducción por salarios es el empleador EMMA SA, empresa con la cual no media relación laboral, entonces dicha deducción no procede para ALUMINA SA y procede a quien actúa como empleador, en este caso EMMA SA».

A su turno, la actora alegó que el artículo 3.º del Decreto Reglamentario 1514 de 1998, solo exige la presentación de la «certificación donde se consigne la cuantía y concepto de estos, la cual debe ser avalada por contador público o revisor fiscal», sin exigencias adicionales.

Como se indicó, el artículo 3.º del Decreto 1514 del 4 de agosto de 1998 establece la procedencia del reconocimiento de costos, deducciones o impuestos descontables, o devoluciones a que tenga derecho el mandante, previo el cumplimiento de ciertos requisitos como son, que el mandatario expida al mandante una certificación donde se consigne la cuantía y concepto de los costos o gastos en que incurrió en nombre del mandante, la cual debe estar avalada por certificado de contador público o revisor fiscal y, adicionalmente que se adjunte copia del contrato de mandato.

Pues bien, en el proceso está demostrada la existencia de un contrato de mandato conferido por Alumina a EMMA SA., -cuya existencia no fue desvirtuada por la DIAN-, el cual, junto con el certificado expedido por la mandataria, que consigna los conceptos y valores en que incurrió la mandataria a nombre del demandante y otras certificaciones adicionales, resultan suficientes para acreditar los gastos cuestionados.

Al efecto, se reitera que el contrato de mandato es de carácter consensual¹⁷ -porque su perfeccionamiento¹⁸ solo requiere la aceptación expresa o tácita de la gestión que se encarga¹⁹-, y puede ser gratuito o remunerado, caso en el cual «La remuneración es determinada por convención de las partes, antes o después del contrato, por la ley o por el juez»²⁰.

¹⁶ Fls. 819 A 850 CA5.

¹⁷ Además, el contrato de mandato es principal, en razón a que no requiere de otro contrato para existir, y nominado, al estar desarrollado expresamente por la legislación civil y comercial.

¹⁸ C.C. «Art. 2150. el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita».

¹⁹ 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».

²⁰ Art. 2143 del C.C.



En ese contexto, el contrato presentado como prueba permite establecer que la voluntad de las partes fue la de suscribirlo a título gratuito, como se lee en la cláusula 8 de este, la cual establece: «8. **REMUNERACIÓN:** El presente contrato será a título gratuito». De ahí que no sea dable exigir la presentación de facturas expedidas por el mandatario al mandante por el desarrollo de las labores encomendadas, en tanto no obra prueba en el plenario que desvirtúe la gratuidad del mandato y la prestación de un servicio de EMMA SA a Alumina, del que derive la obligación de expedir factura o documento equivalente. Lo anterior, sin perjuicio del deber que ostenta el mandatario de conservar «las facturas y demás documentos comerciales que soporten las operaciones que realizó por orden del mandante» conforme lo exige el inciso final del artículo 3º. del Decreto 1514 de 1998.

Si bien en anteriores oportunidades²¹, la Sala precisó que el aporte del certificado de revisor fiscal de la mandataria no es impedimento para que la DIAN ejerza sus facultades de fiscalización, lo cierto es que en este caso la entidad demandada no cuestionó ni desvirtuó la existencia del mandato conferido por Alumina a la empresa EMMA SA, de la gratuidad del mismo o de los datos certificados, pues los actos administrativos demandados simplemente se enfocaron en que EMMA SA prestó un servicio a Alumina que debía ser objeto de facturación. En contraste, se advierte que la sociedad sí probó el negocio pretendido, como lo exige el artículo 167 del Código General del Proceso.

Así pues, como el **certificado expedido por la mandataria** para respaldar los gastos por pagos de salarios discutidos contiene información y respaldo suficiente, a juicio de la Sala, tales pruebas resultan suficientes para demostrar la expensa cuestionada. Prospera el cargo de apelación.

En consecuencia, la Sala revocará la sentencia apelada y, en su lugar, declarará la nulidad de los actos administrativos demandados. A título de restablecimiento del derecho declarará en firme la corrección a la declaración tributaria cuestionada.

Finalmente, de conformidad con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso²², no se condenará en costas (*agencias en derecho y gastos del proceso*) en ambas instancias, comoquiera que no se encuentran probadas en el proceso.

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

1.- REVOCAR la sentencia del 3 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca. En su lugar, se dispone:

²¹ Sentencia del 19 de mayo de 2022, Exp. 25323, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²² C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...)* 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».



«**PRIMERO: DECLARAR** la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 052412013000095 del 14 de septiembre de 2013, y de la Resolución 900.311 de 6 de octubre de 2014, mediante las cuales la DIAN modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2011, presentada por ALUMINIO NACIONAL SA.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** en firme la corrección a la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 presentada por ALUMINIO NACIONAL SA el 23 de noviembre de 2012».

2.- Sin condena en costas en ambas instancias.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase. La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Salva voto