

RETENCION EN LA FUENTE EN EL CONTRATO DE MANDATO - El gobierno está facultado para designar como agentes de retención a quienes hagan pagos o abonos en cuenta en representación de otros, como los mandatarios / RETENCION EN LA FUENTE EN EL CONTRATO DE MANDATO - El mandatario debe tener en cuenta la calidad de la persona en nombre de quien actúa y su propia calidad, porque frente al mandante no obra en nombre propio / RETENCION EN LA FUENTE EN EL CONTRATO DE MANDATO - El gobierno no excedió la potestad reglamentaria al establecer, en el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, que el mandatario debe practicar todas las retenciones a que haya lugar, según la calidad del mandante, porque ello es lo que determina si hay lugar o no a practicar la retención

[...] el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 reglamenta cabalmente el artículo 368 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, dado que dicha norma superior faculta al Gobierno Nacional para fijar como agentes de retención a “*quienes efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero*”, que son exactamente los mandatarios, para lo cual necesariamente deben tener en cuenta la calidad de la persona en cuyo beneficio actúan y no su propia calidad, pues frente al mandante no actúan en nombre propio. Respecto a la alegada violación de los artículos 437-2 y 562 del Estatuto Tributario, por cuanto según los demandantes, cuando la relación jurídica que da origen a la retención en la fuente de un impuesto surge de dos sujetos que contratan en nombre propio, son las calidades de cada uno de ellos las que determinan sobre quién recae la obligación de retener, reitera la Sala que como el mandatario no actúa en nombre propio, así ejerza un mandato oculto, son las calidades del mandante las que determinan si debe o no practicarse la retención en la fuente. Por tanto, si el mandante es agente de retención en IVA (artículo 437-2 del E.T) o gran contribuyente (artículo 562 ibídem), el mandatario debe practicar la retención. Asimismo, el hecho de que los artículos 437-2 y 562 del E.T. no hagan referencia a los mandatarios, no quiere decir que ellos no puedan ser agentes retenedores, asumiendo la calidad de quienes son sus mandantes. En cuanto al argumento según el cual al imponer a quien actúa en nombre propio, la obligación de efectuar la retención como si actuara en representación de otro, obligándolo a ostentar una calidad que no le corresponde, se transgrede el artículo 375 del Estatuto Tributario, observa la Sala que dicha norma se limita a precisar que los agentes de retención los fija la ley. Además, es la misma ley, esto es, el artículo 368 ibídem la que autoriza al Gobierno para regular los agentes de retención cuando el pago o abono en cuenta se realice por “cuenta de terceros”. Así, está legalmente prevista la retención a través de intermediarios. El demandante alegó que la norma demandada excede el alcance del artículo 368 del Estatuto Tributario [parágrafo 2], pues extendió la obligación de practicar retenciones al mandatario que actúa en nombre propio, a pesar de que dicha norma se refiere a quien actúa por cuenta de terceros. Sobre el particular, la Sala reitera que entre las partes del contrato de mandato éste siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido. Por tanto, la norma acusada no excede la ley, pues, por el contrario, reconoce que en todos los casos el mandatario representa al mandante, y por ello efectúa pagos o abonos en cuenta a nombre y por cuenta de otro. Así, el hecho de que el mandatario contrate a nombre propio no modifica la esencia del concepto de retención ni la calidad de agente de retención que ostenta el mandante [...].

NORMA DEMANDADA: DECRETO 3050 DE 1997 MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO - ARTICULO 29 INCISO 1 (PARCIAL) (No anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: La Sala negó la nulidad del inciso 1 del art. 29 del Decreto 3050 de 1997, en cuanto estableció la

obligación para el mandatario de practicar, al momento del pago o abono en cuenta, las retenciones de los impuestos sobre la renta, ventas y timbre, teniendo en cuenta la calidad del mandante. Lo anterior, porque concluyó que el art. 368 del E.T. autoriza al Gobierno para fijar los agentes de retención cuando el pago o abono en cuenta se realice por "cuenta de terceros", como es el caso de los mandatarios, para lo cual deben tener en cuenta la calidad de la persona en cuyo beneficio actúan y no su propia calidad, pues frente al mandante no actúan en nombre propio. Así, la Sala precisó que la norma acusada reconoce que en todos los casos el mandatario representa al mandante y que por ello efectúa pagos o abonos en cuenta a nombre y por cuenta de otro, de modo que el hecho de que el mandatario contrate a nombre propio no modifica la esencia de la retención ni la calidad de agente de retención que ostenta el mandante.

RETENCION EN LA FUENTE - Objeto / RETENCION EN LA FUENTE - Naturaleza jurídica. No es un impuesto, sino una especie de pago anticipado, pero no definitivo, del posible impuesto a cargo

Según el artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause. La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Es un mecanismo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación. Solamente en el caso de los asalariados no declarantes y demás contribuyentes no obligados a declarar, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso, es exactamente igual al que se retiene en la fuente. Para los demás contribuyentes, solo cuando finalice el año gravable y se consolide definitivamente su obligación fiscal, puede establecerse el valor del impuesto a cargo, parte del cual fue retenido en la fuente de manera anticipada. Se trata, entonces, de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 6 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 367

NOTA DE RELATORIA: Respecto de la retención en la fuente del impuesto sobre la renta se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 8 de marzo de 2002, Radicación 25000-23-27-000-2000-0939-01(12478), M.P. Ligia López Díaz.

AGENTES DE RETENCION - Obligados / AGENTE RETENEDOR - Actúa a nombre del Estado como recaudador inicial respecto de los ingresos gravados / RETENCION EN LA FUENTE - Puede estar referida a los impuestos sobre la renta, sobre las ventas y de timbre

La retención en la fuente debe ser practicada por los denominados "agentes de retención" quienes al distraer una suma determinada en la ley o en el reglamento, actúan a nombre del Estado como recaudadores iniciales respecto a los ingresos sometidos al impuesto. El artículo 375 del Estatuto Tributario señala: "*Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción*". Así, son agentes de retención quienes por sus funciones intervengan en actos u operaciones en las cuales por mandato de la ley deben practicar retención en la fuente o percepción del tributo. Las siguientes normas, por ejemplo, señalan quiénes son agentes de retención: Artículos 368, 368-1 y 368-2 del E.T. a título del impuesto sobre la renta y complementario. Artículo 437-2 del E.T. para el impuesto

sobre las ventas. Artículo 518 del E.T. y artículo 27 del Decreto 2076 de 1992 para el impuesto de timbre. Una vez se tenga la condición de agente retenedor, éste debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o prestador del servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 375

RETENCION EN EL CONTRATO DE MANDATO - El gobierno está facultado para designar como agentes de retención a quienes hagan pagos o abonos en cuenta en representación de otros / CONTRATO DE MANDATO - Noción. Naturaleza jurídica. Clases. Perfeccionamiento. Características / CONTRATO DE MANDATO - Entre las partes se rige por sus propias reglas, es decir que el mandatario celebra el negocio con el tercero por cuenta y riesgo del mandante / MANDATO - Siempre es representativo, otra cosa es que el mandatario actúe sin revelar su identidad / MANDATARIO - Siempre obra en nombre del mandante aunque frente a terceros oculte su calidad

Conforme con el artículo 368 [parágrafo 2] del Estatuto Tributario: “Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención” (...) Así, con base en la ley, el Gobierno puede designar como agentes de retención a quienes hagan pagos o abonos en cuenta en representación de otros. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2142 del Código Civil: “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”. Respecto de la consensualidad y perfeccionamiento del contrato de mandato, los artículos 2149 y 2150 del Código Civil señalan que dicho contrato es consensual y que se reputa perfecto por la aceptación del mandatario, sea ésta expresa o tácita, con excepción de los casos en que la ley expresamente exige alguna solemnidad especial para su constitución. Por su parte, conforme con el artículo 2177 del Código Civil, el mandatario puede, en ejercicio de su cargo, contratar a su propio nombre o al del mandante. Si lo hace a su propio nombre no obliga al mandante frente a terceros. De manera coherente, el artículo 1262 del Código de Comercio 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. El mandato puede conllevar o no la representación del mandante”. En consecuencia, ante los terceros con quienes contrata, el mandatario es el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos que con ellos celebre [...] Por tanto, aunque frente a terceros quien responde es el mandatario, entre las partes el contrato de mandato se rige por sus propias reglas, es decir, **que el mandatario celebra el negocio con el tercero por cuenta y riesgo del mandante**. Por ello, según lo han enseñado la doctrina y la jurisprudencia: “...el mandato siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido, y no por ello deja de representar al mandante. Lo anterior, porque la esencia del mandato es la gestión del mandatario a nombre del mandante, de tal suerte que al contratar con un tercero está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la realización de uno o varios negocios”

jurídicos para el mandante, por ello, la contratación que hace en su propio nombre es representativa, por cuanto está cumpliendo con el mandato" (...) En conclusión, **en las relaciones entre el mandante y el mandatario, éste siempre actúa en nombre y representación del mandante**, aunque frente a terceros oculte tal calidad.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 368 PARAGRAFO 2 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2149 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2150 / CODIGO CIVIL - ARTICULO 2177 /CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 1262

NOTA DE RELATORIA: Sobre el contrato de mandato se reiteran las sentencias del Consejo de Estado, Sección Tercera de 28 de agosto de 1997, Expediente 10315, M.P. Ricardo Hoyos Duque y de la Sección Cuarta de 6 de noviembre de 2003, Radicación 11001-03-27-000-2001-00357-01(12785), M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., tres (3) de abril de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 11001-03-27-000-2011-00010-00(18760)

Actor: PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PEREZ Y CESAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO

Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad instaurada por PEDRO ENRIQUE SARMIENTO PÉREZ Y CÉSAR CAMILO CERMEÑO CRISTANCHO, contra el artículo 29 [inciso 1] del Decreto 3050 de 1997, proferido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

ACTO DEMANDADO

Se demanda el inciso 1º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, "Por el cual se reglamenta (sic) el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones", en el aparte que a continuación se subraya:

DECRETO 3050 DE 1997
(diciembre 23)

Diario Oficial No. 43.201, del 26 de diciembre de 1997
MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Por el cual se reglamenta el Estatuto Tributario, la Ley 383 de 1997 y se dictan otras disposiciones.

“ ...

ARTICULO 29. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN MANDATO. En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo consagrado en el Decreto 700 de 1997 y demás normas concordantes que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

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

El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

Cuando el mandato sea representativo e implique la percepción de ingresos, la facturación deberá ser emitida por el mandante. Cuando el mandato no sea representativo la facturación deberá ser emitida por el mandatario”.

DEMANDA

Los demandantes, en ejercicio de la acción instituida en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitaron la nulidad de la expresión “*teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante*” del artículo 29 [inciso 1] del Decreto 3050 de 1997.

Invocaron como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 2, 13, 89, 95, 150, 189, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 368, 375, 437-2 y 562 del Estatuto Tributario.
- Artículos 833 y 1262 del Código de Comercio.
- Artículos 1494 y 2177 del Código Civil

El concepto de violación se sintetiza así:

Violación directa de la legislación civil y comercial

El artículo 29 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997 transgrede los artículos 1262 del Código de Comercio y 2177 del Código Civil, porque elimina la distinción que existe entre el mandato con y sin representación, y hace que siempre se entienda que es con representación, lo que constituye una violación de las normas superiores que fundamentan la reglamentación.

En efecto, conforme con el aparte demandado, incluso cuando el mandato no es representativo, los efectos jurídicos de las operaciones del mandatario son los mismos que en los casos en los que exista representación, como si el mandante fuera parte del contrato.

Cuando el mandato no es representativo, ante los terceros con quienes contrata, el mandatario es el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de tales contratos. Así mismo, aunque conozcan o ignoren la existencia del mandato, tales terceros no pueden ser obligados a tener al mandante como parte del pacto, puesto que el mandatario es quien realmente actúa como parte.

Así, en la esencia del contrato de mandato no es necesaria la representación, pues ésta es un elemento ajeno que debe ser conferido mediante acto jurídico independiente que tiene sus propias reglas, tanto en el Código Civil como en el Código de Comercio.

Cuando el mandatario ejecute actos jurídicos con un tercero que traigan como consecuencia obligaciones de carácter tributario, como aquella de practicar las retenciones aplicables a los impuestos que pudieron haberse generado, debe distinguirse si el mandatario actúa en nombre propio o en nombre de su mandante. Si obra en nombre propio, no pueden imputársele las obligaciones tributarias que recaerían sobre el mandante.

Violación de los artículos 437-2 y 562 del Estatuto Tributario.

La calidad del agente retenedor y del sujeto retenido determina efectos distintos en relación con la obligación de efectuar la retención y con la tarifa correspondiente. Entonces, cuando la relación jurídica que da origen a la retención en la fuente de un impuesto surge de dos sujetos que contratan en nombre propio, son las calidades de cada uno de ellos las que determinan sobre quién recae la obligación de retener.

Sin embargo, el aparte demandado del artículo 29 [inciso 1] del Decreto 3050 de 1997 exige al mandatario que contrata en nombre propio, no asumir la calidad que le ha sido otorgada por las normas tributarias, sino la que le ha sido asignada a su mandante, que, además, es ignorada por el tercero contratante, dada la no representación del mandato.

Por lo anterior, el mandatario tiene una calidad distinta a la del mandante, y por ende, cambia tanto la obligación de efectuar la retención como la tarifa a la cual debe hacerlo y se crea inseguridad jurídica.

Violación del artículo 375 del Estatuto Tributario

El artículo 375 ib señala que la obligación de efectuar la retención o percepción del tributo sólo se puede extender a los actos que el legislador determine, sin que tal facultad sea delegable en el Gobierno Nacional, pues esta materia hace parte de la reserva de ley en materia tributaria.

En consecuencia, al imponer a quien actúa en nombre propio, la obligación de efectuar la retención como si actuara en representación de otro, obligándolo a ostentar una calidad que no le corresponde, se transgrede el artículo 375 del Estatuto Tributario, que especificó que estas obligaciones solo pueden ser impuestas por el legislador, por lo cual se vulnera el principio de legalidad del tributo.

Violación del artículo 368 del Estatuto Tributario

El párrafo 2 del artículo 368 del Estatuto Tributario señala que el Gobierno Nacional puede establecer agentes de retención cuando se actúe a nombre y por cuenta de un tercero.

El acto reglamentario acusado establece que el mandatario es agente de retención en todos los contratos de mandato. Tal previsión excede lo dispuesto en el párrafo 2 del artículo 368 del Estatuto Tributario, pues, el mandatario que actúa por sí mismo y en nombre propio no es agente de retención, por cuanto no encaja en el supuesto de la referida norma legal.

Adicionalmente, debe entenderse que cuando el artículo 368 del Estatuto Tributario señala que “aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención” no se refiere al contrato de mandato, pues debe entenderse que esta condición sólo se predica de quienes actúen en calidad de financiadores de la respectiva operación.

El inciso 1º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 excedió la potestad reglamentaria, pues extendió la obligación de practicar retención al mandatario que actúa en nombre propio, a pesar de que el supuesto normativo no otorga al Gobierno la facultad para hacer de él un agente de retención.

Violación del principio de equidad y del numeral 9º del artículo 95 de la Constitución Política.

El artículo demandado impone la obligación de practicar las retenciones correspondientes a los impuestos que se generen con base en las operaciones que realice el mandatario frente a un tercero, de la misma manera y con las mismas calidades en las que lo haría el mandante si él estuviere efectuando la operación directamente. Esta situación es comprensible desde el punto de vista del mandato con representación, pues el mandatario actúa explícitamente a nombre y por cuenta de su mandante.

Sin embargo, para el caso del mandato sin representación, el inciso acusado impone esta obligación tributaria al mandatario que ejecuta actos jurídicos en nombre propio. Esto quiere decir que cuando el mandatario actúa sin representación ostenta una calidad distinta a la de su mandante, no obstante lo

cual se ve obligado a asumir la de éste, aun cuando legalmente no esté facultado para ello.

En síntesis, la norma acusada obliga al mandatario sin representación a cumplir obligaciones de su mandante, lo cual resulta jurídicamente imposible, pues actúa en nombre propio.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones por los siguientes motivos:

De la expresión demandada surge para el mandatario la obligación de efectuar las retenciones que de común y ordinario debería efectuar su mandante. Sin embargo, con ello no se vislumbra ninguna transgresión a las normas que se invocan como violadas.

Lo anterior, porque independientemente de la calidad con que actúe el mandatario no se puede admitir que si lo hace a nombre propio, pero en ejecución del mandato, el Estado tenga que aceptar que no se practique retención y se vean mermadas sus finanzas, lo que impediría cumplir las finalidades constitucionales a que está obligado.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta que cuando se obliga al mandatario a asumir la calidad del mandante para practicar las retenciones que aquél estaría obligado a practicar si lo hiciera directamente, no se impide que se ejerza el mandato sin representación u oculto, dado que el artículo 3º del Decreto 1514 de 1998 obliga al mandatario a facturar en todos los casos.

La doctrina y la jurisprudencia han señalado que siempre el mandato es representativo, y, en consecuencia, cuando se ejerce el oculto, no se puede afirmar, como lo hacen los demandantes, que aparezcan obligaciones nuevas en cabeza del mandatario.

Si el mandante ostenta la calidad de agente retenedor, sea éste un gran contribuyente o una persona jurídica responsable del régimen común, ello conlleva que se conserve esta calidad sin importar con quién haya contratado el mandato.

En consecuencia, al obrar con representación, el mandatario asume la calidad que tiene su mandante, para efectos de la retención en la fuente.

La DIAN impugnó los argumentos de la demanda, por las siguientes razones:

Violación directa de la legislación civil y comercial

No existe la violación alegada, pues de la expresión demandada surge para el mandatario la obligación de efectuar las retenciones que debería practicar el mandante.

No es cierto que imponer al mandatario la obligación de practicar retenciones, como si fuera el mandante, desfigura el contrato de mandato cuando no existe representación. Lo anterior porque, como lo ha reconocido la Sección Cuarta, el mandato siempre es representativo dado que los negocios se realizan en beneficio del mandante.

Cosa distinta es que frente al tercero, el mandatario actúe en nombre propio y no revele quién es su mandante¹, lo que no significa que se desconozcan las normas civiles y comerciales, pues sólo para efectos tributarios el mandatario debe practicar las retenciones que haría el mandante.

No resulta acertado sostener que al imponer al mandatario el deber de practicar las retenciones se desfigura el contrato de mandato. Por el contrario, son los demandantes quienes con sus interpretaciones del mandato sin representación quieren derivar consecuencias distintas a las previstas legalmente, ya que en todos los casos, el mandato es representativo.

Violación de las normas tributarias

La norma acusada no viola el principio de legalidad. Por el contrario, conserva las calidades que cada parte tiene frente al fisco, ya que por el hecho de ejecutar un mandato, así el tercero con quien se contrató suponga que el mandatario es el directo responsable, no altera las reglas y calidades de los verdaderamente interesados y beneficiados con los contratos ejecutados.

Aceptar que para negocios ajenos el mandatario puede asumir la calidad que tiene para sus negocios propios, es desconocer la calidad que tiene la persona en beneficio de quien se contrata. Además, sería un obstáculo para efectuar las retenciones, ya que si el mandatario no es agente retenedor y el mandante sí, no se practicarían retenciones, con las consecuencias fiscales previsibles, y se desconocería la realidad del negocio jurídico efectuado, que se lleva a cabo en beneficio de un mandante que sí es retenedor.

Los artículos 365 y siguientes del Estatuto Tributario fijan las reglas para efectuar la retención en la fuente y facultan al Gobierno Nacional para establecer las retenciones en la fuente, facilitar y asegurar su recaudo y determinar los porcentajes según las cuantías de los pagos o abonos, así como los cambios legislativos que tengan incidencia en dichas tarifas.

Si el Gobierno Nacional está autorizado para establecer las retenciones se entiende que lo está para ser efectivo en el recaudo de tales recursos, pudiendo designar a los sujetos encargados del mismo, ya que, de no ser así, no se estaría respondiendo a la naturaleza y necesidad de la figura de la retención.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación y agregó que la distinción efectuada por el demandante en cuanto a los contratos de mandato no es relevante en el caso concreto, por cuanto la norma acusada se refiere a la obligación sustantiva y formal para fines exclusivamente tributarios.

La parte actora insistió en los argumentos de la demanda y reiteró lo siguiente:

Cuando el artículo 368 del Estatuto Tributario precisa que el Gobierno podrá designar como agentes de retención a quienes efectúen el pago a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, *“aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de retención”*, no hace referencia a las partes del contrato de mandato, pues, la norma se refiere a quienes actúen en calidad de “financiadores de la respectiva operación”. En consecuencia, al no tener nada en común con el

¹ Sentencia del 6 de noviembre de 2003, exp. 12785

contrato de mandato, la norma en mención no otorga al Gobierno Nacional la facultad para reglamentarlo.

El Ministerio Público solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El legislador tributario no condicionó la obligación de retención impuesta a los agentes señalados en el artículo 368 del Estatuto Tributario, a la calidad con la que intervienen en el acto u operación que origina el pago objeto de retención. Simplemente, enunció quiénes son agentes retenedores, lo cual es coherente con la función de recaudo del impuesto que deben cumplir.

Así, cuando el aparte acusado señala que el mandatario debe practicar la retención teniendo en cuenta la calidad del mandante, significa que si éste es agente de retención, su mandatario la debe practicar.

Los efectos jurídicos de la contratación del mandatario a nombre propio no fueron tenidos en cuenta por el legislador tributario para relevarlo de la obligación de efectuar la retención. El aparte acusado simplemente tuvo en consideración que si el mandante es agente de retención, por virtud del contrato de mandato que lo vincula con su mandatario, éste debe practicar la retención que correspondería efectuar a aquél, si no estuviera de por medio el mandato.

Por consiguiente, no se vulneran los principios de legalidad y equidad ni la potestad reglamentaria, por cuanto la designación de agentes retenedores deviene de la ley tributaria, sin condiciones como las aducidas por la parte demandante.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide sobre la legalidad del aparte demandado del inciso 1º del artículo 29 del Decreto 3050 de 1997, que se subraya a continuación:

***“ARTÍCULO 29. RETENCIÓN EN LA FUENTE EN MANDATO. En los contratos de mandato, incluida la administración delegada el mandatario practicará al momento del pago o abono en cuenta, todas las retenciones del impuesto sobre la renta, ventas, y timbre establecidas en las normas vigentes, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante. Así mismo, cumplirá todas las obligaciones inherentes al agente retenedor.*”**

Lo dispuesto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo consagrado en el Decreto 700 de 1997 y demás normas concordantes que lo adicionen, modifiquen o sustituyan.

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

El mandante practicará la retención en la fuente sobre el valor de los pagos o abonos en cuenta efectuados a favor del mandatario por concepto de honorarios.

Cuando el mandato sea representativo e implique la percepción de ingresos, la facturación deberá ser emitida por el mandante. Cuando el mandato no sea representativo la facturación deberá ser emitida por el mandatario”

Según el actor, a pesar de que en la legislación civil y comercial existe el mandato con y sin representación, pues ésta es una característica accesorio,² el aparte demandado impone al mandatario la obligación de practicar retenciones, teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante, lo que implica otorgar el carácter de representativo a todos los contratos de mandato, pues en todos los casos impone al mandatario la obligación de actuar en nombre y calidad del mandante.

Retención en la Fuente – Generalidades

Según el artículo 367 del Estatuto Tributario, la retención en la fuente tiene por objeto conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause.

La retención en la fuente, en sí misma considerada, no es un tributo. Es un mecanismo que puede cobijar todo un conjunto de tributos, en orden a obtener su recaudo gradual, en lo posible, dentro del mismo período gravable de su causación.

Solamente en el caso de los asalariados no declarantes y demás contribuyentes no obligados a declarar, se entiende que el valor del impuesto correspondiente al ingreso, es exactamente igual al que se retiene en la fuente³. Para los demás

² Artículos 2142 a 2199 del Código Civil y artículos 1262 a 1268 del Código de Comercio.

³ Según el artículo 6º del Estatuto Tributario: “El impuesto de renta, patrimonio y ganancia ocasional, a cargo de los asalariados no obligados a presentar la declaración de renta y

contribuyentes, solo cuando finalice el año gravable y se consolide definitivamente su obligación fiscal, puede establecerse el valor del impuesto a cargo, parte del cual fue retenido en la fuente de manera anticipada. Se trata, entonces, de una especie de pago anticipado, pero no definitivo del posible impuesto a cargo.

Sobre el particular, la Sala ha precisado lo siguiente⁴:

“La retención en la fuente del impuesto sobre la renta permite su recaudo al tiempo que el contribuyente percibe el ingreso e impone el deber a cargo de quien tiene una obligación dineraria (agente retenedor) a favor de otra persona, de conservar, guardar o descontar del pago o del abono en cuenta, una suma determinada a título de impuesto.

Bajo esta perspectiva, la retención en la fuente no es un impuesto, es sólo un medio que facilita, acelera y asegura el recaudo del tributo, pero que tiene su fundamento en la ley. (arts. 365 y ss. del Estatuto Tributario)

Con este mecanismo, se vincula a los particulares en la gestión tributaria, imponiéndoles un deber de colaboración que se concreta en las siguientes obligaciones:

- 1. Practicar las retenciones a que haya lugar; (art. 375 del E.T.)*
- 2. Expedir a los beneficiarios de los pagos, los correspondientes certificados donde consten las retenciones practicadas; (arts. 378 y 381 del E.T.)*
- 3. Presentar las declaraciones mensuales de retención en la fuente; (art. 375 del E.T.)*
- 4. Consignar las retenciones en las entidades autorizadas para recaudar y dentro de los plazos fijados. (art. 376 del E.T.)*

Se presume que el cumplimiento de las anteriores obligaciones será realizado de forma voluntaria, en virtud de la supremacía del interés general sobre el particular, pero en caso de incumplirse, el Estado cuenta con la potestad coercitiva para determinarlo y exigirlo. Por lo demás, apropiarse de las retenciones practicadas constituye un delito sancionado con pena de prisión. (art. 665 del E.T.)”

Agentes Retenedores

La retención en la fuente debe ser practicada por los denominados “agentes de retención” quienes al detraer una suma determinada en la ley o en el reglamento,

complementarios, y el de los demás contribuyentes no obligados a declarar, es el que resulte de sumar las retenciones en la fuente por todo concepto que deban aplicarse a los pagos o abonos en cuenta realizados al contribuyente durante el respectivo año gravable.

⁴ Sentencia del 8 de marzo de 2002, exp. 12478 C.P. Ligia López Díaz.

actúan a nombre del Estado como recaudadores iniciales respecto a los ingresos sometidos al impuesto.

El artículo 375 del Estatuto Tributario señala: *“Están obligados a efectuar la retención o percepción del tributo, los agentes de retención que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar dicha retención o percepción”*.

Así, son agentes de retención quienes por sus funciones intervengan en actos u operaciones en las cuales por mandato de la ley deben practicar retención en la fuente o percepción del tributo. Las siguientes normas, por ejemplo, señalan quiénes son agentes de retención:

- Artículos 368⁵, 368-1⁶ y 368-2⁷ del E.T. a título del impuesto sobre la renta y complementario.
- Artículo 437-2 del E.T. para el impuesto sobre las ventas.
- Artículo 518 del E.T. y artículo 27 del Decreto 2076 de 1992 para el impuesto de timbre⁸.

⁵ Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, las uniones temporales y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

PAR 1. Radica en el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales, la competencia para autorizar o designar a las personas o entidades que deberán actuar como autorretenedores y suspender la autorización cuando a su juicio no se garantice el pago de los valores autorretenidos.

PAR 2. Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención.

⁶ Los fondos de que trata el artículo 23-1 de este Estatuto o las sociedades que los administren o las entidades financieras que realicen pagos a los inversionistas, según lo establezca el Gobierno, efectuarán la retención en la fuente que corresponda a los ingresos que distribuyan entre los Suscriptores o partícipes, al momento del pago. Cuando el pago se haga a una persona sin residencia en el país o a una sociedad o entidad extranjera sin domicilio principal en el país, la retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementarios se hará a la tarifa que corresponda para los pagos al exterior, según el respectivo concepto.

PAR. Los derechos en los fondos o carteras colectivas y fondos mutuos mantendrán el tratamiento y condiciones tributarias de los bienes o derechos que los conforman.

Par Transitorio. Las entidades administradoras de los fondos de que trata el artículo 23-1 de este Estatuto contarán con un período máximo de seis (6) meses a partir de la vigencia de la presente ley para adaptar sus procesos internos para dar cumplimiento a lo previsto en este artículo.

⁷ Las personas naturales que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron un patrimonio bruto o unos ingresos brutos superiores a 30.000 UVT* también deberán practicar retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta que efectúen por los conceptos a los cuales se refieren los artículos 392, 395 Y 401, a las tarifas y según las disposiciones vigentes sobre cada uno de ellos.

⁸ Ante la eliminación de la tarifa para las actuaciones previstas en el artículo 519 del Estatuto Tributario, a partir del año 2010 (Ley 111 de 2006 artículo 72) ha quedado sin aplicación práctica.

Una vez se tenga la condición de agente retenedor, éste debe sustraer del valor de la operación económica un determinado porcentaje a título de tributo, a cargo del vendedor del bien o prestador del servicio, o del jurídicamente obligado, bajo la premisa de que esa operación corresponda a un hecho generador, que puede estar referido al impuesto sobre la renta y complementarios, al impuesto sobre las ventas y/o al impuesto de timbre.

Retención en el contrato de mandato

Conforme con el artículo 368 [parágrafo 2] del Estatuto Tributario: *“Además de los agentes de retención enumerados en este artículo, el Gobierno podrá designar como tales a quienes efectúen el pago o abono en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero o en su calidad de financiadores de la respectiva operación, aunque no intervengan directamente en la transacción que da lugar al impuesto objeto de la retención”*. (Subraya la Sala)

Así, con base en la ley, el Gobierno puede designar como agentes de retención a quienes hagan pagos o abonos en cuenta en representación de otros.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2142 del Código Civil:

“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”.

Respecto de la consensualidad y perfeccionamiento del contrato de mandato, los artículos 2149⁹ y 2150¹⁰ del Código Civil señalan que dicho contrato es consensual y que se reputa perfecto por la aceptación del mandatario, sea ésta expresa o

⁹ Artículo 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.

¹⁰ “Artículo 2150. el contrato de mandato se reputa perfecto por la aceptación del mandatario. La aceptación puede ser expresa o tácita.

“Aceptación tácita es todo acto en ejecución del mandato.

“Aceptado el mandato no podrá disolverse el contrato sino por mutua voluntad de las partes

tácita, con excepción de los casos en que la ley expresamente exige alguna solemnidad especial para su constitución.

Por su parte, conforme con el artículo 2177 del Código Civil, el mandatario puede, en ejercicio de su cargo, contratar a su propio nombre o al del mandante. Si lo hace a su propio nombre no obliga al mandante frente a terceros.

De manera coherente, el artículo 1262 del Código de Comercio 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.

El mandato puede conllevar o no la representación del mandante”.

En consecuencia, ante los terceros con quienes contrata, el mandatario es el titular de los derechos y obligaciones que se derivan de los contratos que con ellos celebre. Al respecto, la Sección Tercera ha precisado lo siguiente¹¹:

“El mandato oculto o sin representación consiste en que el mandatario contrata a nombre propio y, en consecuencia, no obliga al mandante frente a terceros. O como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia, “el carácter del mandato no representativo estriba en que, anteriormente, entre mandante y mandatario existe por hipótesis un contrato de mandato civil o mercantil a gobernarse por sus propias reglas, mientras que en el plano exterior no se da esa percepción jurídica del mandato pues la representación - se repite - no existe ya que el mandatario obra en su propio nombre, no en el de su mandante”.

Por tanto, aunque frente a terceros quien responde es el mandatario, entre las partes el contrato de mandato se rige por sus propias reglas, es decir, **que el mandatario celebra el negocio con el tercero por cuenta y riesgo del mandante.**

Por ello, según lo han enseñado la doctrina y la jurisprudencia: “...el mandato siempre es representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido, y no por ello deja de representar al mandante. Lo anterior, porque la esencia del mandato es la gestión del mandatario a nombre del mandante, de tal suerte que al contratar con un tercero está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la realización de uno o varios negocios jurídicos para el mandante, por ello, la contratación que hace en

su propio nombre es representativa, por cuanto está cumpliendo con el mandato¹²

(Subraya la Sala)

Igualmente, la Sala ha reiterado lo siguiente¹³:

“Los efectos de la gestión realizada por el mandatario frente al tercero, cuando la realiza a título personal, a la cual alude el artículo 2177 del Código Civil, permitió concebir, en principio, la existencia de mandatos representativos y sin representación. No obstante, la discusión llevada a espacios doctrinales y jurisprudenciales ha concluido que el mandato siempre es representativo.”

En efecto, para algunos autores en el mandato siempre hay representación, sólo que hay ocasiones en que el mandatario actúa frente al tercero sin descubrir su calidad de tal, sin que ello haga desaparecer los efectos y cumplimiento del mandato, de suerte que al contratar lo hace en su propio nombre, y frente al mandante está cumpliendo con la obligación que se deriva del contrato de mandato, cual es la de hacer uno o varios negocios jurídicos en su nombre¹⁴.

Cosa distinta es que frente al tercero los efectos del acto jurídico realizado se consideren como propios del mandatario, ya que a éste no se le puede exigir que conozca, de antemano la calidad o condición en la que actúa la persona con quien celebra el negocio. De allí que siempre haya representación, mirada con relación al mandante y al mandatario y no respecto de los terceros.”

[...]

En conclusión, **en las relaciones entre el mandante y el mandatario, éste siempre actúa en nombre y representación del mandante**, aunque frente a terceros oculte tal calidad.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 29 del Decreto Reglamentario 3050 de 1997, en los contratos de mandato, que se reitera, siempre son representativos, incluida la administración delegada, al momento del pago o abono en cuenta corresponde al mandatario practicar todas las retenciones a que haya lugar tomando en consideración para el efecto la calidad del mandante. En consecuencia, si el mandante es agente retenedor, el mandatario debe practicar las retenciones y cumplir las obligaciones formales del agente retenedor como son declarar, consignar lo retenido y expedir certificados.

¹¹ Sentencia del 28 de agosto de 1997, exp. 10315, C.P. Dr. Ricardo Hoyos Duque.

¹² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 6 de noviembre de 2003, exp. 12785 C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 16605 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁴ BONIVENTO FERNÁNDEZ, José Alejandro, *Los principales Contratos Civiles y su paralelo con los comerciales*, séptima edición pag. 450.

En ese sentido, el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 reglamenta cabalmente el artículo 368 parágrafo 2 del Estatuto Tributario, dado que dicha norma superior faculta al Gobierno Nacional para fijar como agentes de retención a “*quienes efectúen pagos o abonos en cuenta a nombre o por cuenta de un tercero*”, que son exactamente los mandatarios, para lo cual necesariamente deben tener en cuenta la calidad de la persona en cuyo beneficio actúan y no su propia calidad, pues frente al mandante no actúan en nombre propio.

Respecto a la alegada violación de los artículos 437-2 y 562 del Estatuto Tributario, por cuanto según los demandantes, cuando la relación jurídica que da origen a la retención en la fuente de un impuesto surge de dos sujetos que contratan en nombre propio, son las calidades de cada uno de ellos las que determinan sobre quién recae la obligación de retener, reitera la Sala que como el mandatario no actúa en nombre propio, así ejerza un mandato oculto, son las calidades del mandante las que determinan si debe o no practicarse la retención en la fuente. Por tanto, si el mandante es agente de retención en IVA (artículo 437-2 del E.T) o gran contribuyente (artículo 562 ibídem), el mandatario debe practicar la retención.

Asimismo, el hecho de que los artículos 437-2 y 562 del E.T. no hagan referencia a los mandatarios, no quiere decir que ellos no puedan ser agentes retenedores, asumiendo la calidad de quienes son sus mandantes.

En cuanto al argumento según el cual al imponer a quien actúa en nombre propio, la obligación de efectuar la retención como si actuara en representación de otro, obligándolo a ostentar una calidad que no le corresponde, se transgrede el artículo 375 del Estatuto Tributario, observa la Sala que dicha norma se limita a precisar que los agentes de retención los fija la ley. Además, es la misma ley, esto es, el artículo 368 ib la que autoriza al Gobierno para regular los agentes de retención cuando el pago o abono en cuenta se realice por “cuenta de terceros”. Así, está legalmente prevista la retención a través de intermediarios.

El demandante alegó que la norma demandada excede el alcance del artículo 368 del Estatuto Tributario [parágrafo 2], pues extendió la obligación de practicar retenciones al mandatario que actúa en nombre propio, a pesar de que dicha norma se refiere a quien actúa por cuenta de terceros. Sobre el particular, la Sala reitera que entre las partes del contrato de mandato éste siempre es

representativo. Otra cosa es que el mandatario actúe frente al tercero sin revelar su calidad y contrate en su propio nombre, pero en cumplimiento del mandato conferido.

Por tanto, la norma acusada no excede la ley, pues, por el contrario, reconoce que en todos los casos el mandatario representa al mandante, y por ello efectúa pagos o abonos en cuenta a nombre y por cuenta de otro. Así, el hecho de que el mandatario contrate a nombre propio no modifica la esencia del concepto de retención ni la calidad de agente de retención que ostenta el mandante.

Es de anotar que cuando el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 señala que el mandatario debe practicar todas las retenciones teniendo en cuenta para el efecto la calidad del mandante, resulta coherente con el ordenamiento tributario, dado que impide que el mandante eluda sus deberes como agente de retención, pues para ello podría realizar sus operaciones a través de mandatarios que no tengan la calidad de agentes retenedores, como aquellos que siendo personas naturales no cumplen los requisitos del artículo 368-2 del Estatuto Tributario, lo que desconoce la realidad de los negocios jurídicos, incluido el mandato mismo, y la finalidad de la retención en la fuente como mecanismo de recaudo anticipado del respectivo impuesto.

De otra parte, el acto acusado no desconoce el principio de equidad, comoquiera que parte de la base cierta e incontrovertible de que en todo mandato quien se beneficia del acto o negocio jurídico es el mandante, independientemente de que en el mandato oculto no se sepa quién es él y que, por lo mismo, el mandatario manifieste que actúa a nombre propio. En ese orden de ideas, es la calidad del mandante la que determina si debe o no practicarse la retención.

Por último, la norma demandada no desconoce los preceptos civiles y comerciales sobre el mandato, pues tales disposiciones se refieren a la posibilidad de que el mandato sea con o sin representación frente al tercero en el contrato de mandato y no entre las partes. Y, el acto acusado, al igual que la legislación civil y comercial, reconoce que entre las partes el contrato de mandato siempre es representativo, por lo cual lo que determina si debe practicarse o no retención es la calidad del mandante.

Por las anteriores razones, el Gobierno Nacional ejerció la facultad reglamentaria dentro del marco de la ley que reglamentó, se ajustó a su contenido y alcance.

En consecuencia, la Sala no encuentra razón para anular la disposición demandada, por lo que se negarán las pretensiones de la parte demandante.

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,

F A L L A

NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Se deja constancia de que esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
PRESIDENTE

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ