



CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Evolución normativa / CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Objeto y características. Reiteración de jurisprudencia / CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Elementos y obligaciones del contratista / OBLIGACIÓN DE EJECUCIÓN DE LA OBRA EN CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Regulación. Se rige por las normas del contrato para la confección de una obra material. Reiteración de jurisprudencia / ADMINISTRACIÓN DE FONDOS PARA EJECUCIÓN DE OBRA EN CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Regulación. Se rige por las normas del contrato de mandato. Reiteración de jurisprudencia / COSTOS Y GASTOS EN EJECUCIÓN DE CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Tratamiento tributario. Es el previsto para el contrato de mandato / CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA – Naturaleza jurídica. Se clasifica como un contrato de mandato / CONTRATO DE MANDATO - Obligaciones del mandante. Reembolso al mandatario de gastos razonables causados por la ejecución del mandato y pago de la remuneración estipulada o usual. Diferencia / PAGO DE REMUNERACIÓN AL MANDATARIO EN CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA - Tratamiento tributario. Para su perceptor constituye un ingreso gravado con el impuesto sobre la renta / REEMBOLSO DE GASTOS DEL MANDANTE AL MANDATARIO EN CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA - Tratamiento tributario. No está gravado con el impuesto sobre la renta porque no constituye para el mandatario un ingreso susceptible de generar un incremento neto en el patrimonio / REEMBOLSO DE GASTOS DEL MANDANTE AL MANDATARIO EN CONTRATO DE ADMINISTRACION DELEGADA - Naturaleza jurídica. Corresponde a un reembolso de capital por tratarse de una expensa incurrida por cuenta del mandante / COSTOS Y DEDUCCIONES POR CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA MEDIANTE CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA- Titularidad y tratamiento en el impuesto sobre la renta. Las erogaciones incurridas en desarrollo del contrato, siempre y cuando cumplan los requisitos legales, aminoran la base gravable del impuesto sobre la renta del mandante o contratante del servicio, no del administrador delegado / PRUEBA DE COSTOS Y GASTOS EN EJECUCIÓN DE CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Certificación expedida por el contratista o mandatario avalada por contador o revisor fiscal / RETENCIÓN EN LA FUENTE A CONTRATISTA EN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN DE OBRA MATERIAL DE BIEN INMUEBLE POR SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA – Base. La constituyen los pagos o abonos en cuenta constitutivos de honorarios / BASE DE RETENCIÓN EN LA FUENTE A CONTRATISTA EN CONTRATO DE CONSTRUCCIÓN DE OBRA MATERIAL DE BIEN INMUEBLE POR SISTEMA DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA - Armonía con el tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta de los costos y deducciones por la construcción de una obra mediante contrato de administración delegada / BASE GRAVABLE ESPECIAL Y LIMITACIÓN DE IMPUESTOS DESCONTABLES EN EL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS IVA EN CONTRATOS DE CONSTRUCCIÓN – Armonía con el tratamiento tributario en el impuesto sobre la renta de los costos y deducciones por la construcción de una obra mediante contrato de administración delegada / DEDUCCIÓN POR EL MANDATARIO O ADMINISTRADOR DELEGADO DE EXPENSA O GASTO POR DISEÑO ARQUITECTÓNICO SUBCONTRATADO EN EJECUCIÓN DE CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA – Improcedencia. No se trata de un gasto de asesoría técnica deducible para el mandatario, sino de una cuenta por cobrar por concepto de reembolso de gastos a cargo del mandante / MODIFICACIÓN O CAMBIO HACIA EL PASADO DE EFECTOS TRIBUTARIOS DE NEGOCIO JURÍDICO – Improcedencia. Las partes no tienen la potestad de modificar o intercambiar



hacia el pasado los efectos tributarios de un negocio jurídico, con relación a un periodo ya concluido / INCLUSIÓN DE COSTOS Y DEDUCCIONES POR CONSTRUCCIÓN DE UNA OBRA MEDIANTE CONTRATO DE ADMINISTRACIÓN DELEGADA EN DECLARACIÓN DE RENTA DEL MANDATARIO O ADMINISTRADOR DELEGADO – Improcedencia / CERTIFICADO O CERTIFICACIÓN DE REVISOR FISCAL – Requisitos. Reiteración de jurisprudencia / CERTIFICADO O CERTIFICACIÓN DE REVISOR FISCAL – Valor probatorio. Reiteración de jurisprudencia

El contrato de administración delegada contaba con reconocimiento y disciplina legal en los estatutos de contratación pública previos a la Ley 80 de 1993 (señaladamente, en los artículos 5.º del Decretos 1518 de 1965, 79 del Decreto 150 de 1976 y 90 del Decreto 222 de 1983). A partir de aquel régimen jurídico y de la tipicidad social que conserva, la Sección ha señalado que esta clase de negocio jurídico tiene por objeto contratar los servicios de un sujeto calificado para ejecutar una obra material, por cuenta y riesgo del contratante, de modo que el contratista actúa como un delegado o representante de este, a cambio de un honorario pactado, ya sea como un porcentaje del presupuesto de la obra o como una suma fija. Quedan así involucradas dos obligaciones principales de parte del contratista: de una parte, las actividades de ejecución de la obra contratada, que se rigen por las normas del contrato para la confección de una obra material (artículos 2053 y siguientes del código civil); y, de otra, las relacionadas con la administración de los fondos que deben invertirse para la ejecución de la obra, reguladas por las normas del contrato de mandato (artículos 2142 y siguientes *ibidem*), distinción a la que aludió la sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 16605, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Bajo ese criterio, el tratamiento tributario de los costos y gastos incurridos en la ejecución de un contrato de administración delegada se concreta en el previsto para el contrato de mandato; tanto así, que el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 (hoy codificado en el artículo 1.2.4.11 del Decreto 1625 de 2016, único reglamentario), inscribe al contrato de administración delegada en la categoría de contratos de mandato. Esta disposición y el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 (codificado en el artículo 1.6.1.4.9 *ibidem*), preceptúan que le corresponde al mandante declarar los costos y deducciones originadas en las erogaciones que por cuenta de él efectuó el mandatario, para lo cual debe contar con la certificación que este le expida, avalada por contador o revisor fiscal. Por otra parte, según el ordinal 2.º del artículo 2184 del Código Civil, es obligación del mandante frente al mandatario «reembolsarle los gastos razonables causados por la ejecución del mandato»; esa obligación, propiamente una prestación, es distinta a la que también tiene el mandante de «pagarle la remuneración estipulada o usual», conforme al ordinal 3.º del mismo artículo 2184. Así, son prestaciones diferenciadas desde el punto de vista contractual el «reembolso de gastos» y el pago de la remuneración y, en armonía con ello, también arrastran consecuencias tributarias disímiles. La remuneración pactada constituye un ingreso tributario gravado con el impuesto sobre la renta para su perceptor, el mandatario; mientras que el reembolso de gastos del mandante al mandatario no está gravado con el impuesto sobre la renta, porque no constituye para el mandatario un ingreso susceptible de generar un incremento neto en el patrimonio, pues técnicamente corresponde a un «reembolso de capital» en los términos del artículo 17 del Decreto 187 de 1975 (codificado en el artículo 1.2.7.1.7.1 del DUR), por corresponder a una expensa incurrida por cuenta del mandante. El ingreso para el mandatario será, estrictamente, la remuneración pactada, como podría ser el honorario o la utilidad, y a ella no se integran las sumas constitutivas de reembolso de gastos, las cuales no dan lugar a ingreso, pero tampoco a un costo o gasto para el mandatario. En conclusión, considera la Sala que, en el contrato de administración delegada para la



construcción de una obra, los costos y deducciones generados por las erogaciones incurridas en desarrollo del contrato, siempre y cuando cumplan con los correspondientes requisitos legales, aminoran la base gravable del impuesto sobre la renta del contratante, no del administrador delegado. A su vez, este contratista o mandatario percibirá a título de ingreso la remuneración acordada por ejecutar su labor de administración delegada, rubro que es distinto y no se confunde con el reembolso de gastos. El anterior tratamiento guarda armonía, por una parte, con el artículo 2.º del Decreto 1809 de 1989 (codificado en el artículo 1.2.4.4.9 del DUR), en cuanto preceptúa que la retención en la fuente que le efectúe el contratante al contratista tendrá por base los pagos o abonos en cuenta constitutivos de honorarios «*en los contratos de construcción de obra material de bien inmueble por el sistema de administración delegada*», y, por otra parte, con la base gravable especial y limitación a los impuestos descontables que establece el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 (codificado en el artículo 1.3.1.7.9 del DUR) respecto del IVA en los contratos de construcción. (...) [S]e tiene que los costos y deducciones incurridos en el desarrollo de una obra contratada bajo la modalidad de administración delegada le corresponden al mandante o contratante del servicio, pues el mandatario, al actuar por cuenta de aquel, funge como un simple intermediario al que le reembolsarán las erogaciones que realizó en desarrollo del objeto del contrato. Resultan coherentes con ese régimen legal las estipulaciones contractuales del negocio jurídico de administración delegada celebrado por la actora, las cuales dejan en claro que las erogaciones en que incurrió, en calidad de mandataria, eran objeto de la obligación de reembolso de gastos a cargo de la contratante o mandante, por lo cual no se trataría de costos o gastos propios (...) Con fundamento en ambos postulados –i.e. los legales y los contractuales–, la Sala juzga que la actora le dio en el año 2011 un tratamiento equivocado a la erogación debatida, cuando en ese año, según el libro auxiliar aportado, registró dicha expensa en sus cuentas de resultados como un gasto (cuenta contable 511035 «*asesoría técnica*») y no exclusivamente en sus cuentas de balance (como una cuenta por cobrar al mandante). Lo anterior porque jurídicamente la erogación en cuestión constituyó para el año gravable 2011 una suma objeto de la obligación de reembolso entre mandante y mandatario, que no daba lugar a un gasto deducible para este, por cuanto estaría deduciendo el gasto de un tercero (el mandante). La anterior conclusión no se ve afectada por el contenido del documento privado sin fecha denominado «*aclaración del documento privado*» (...), aportado al plenario. La valoración probatoria que efectúa la Sala de ese medio le lleva a establecer que, aunque no esté fechado, en ningún supuesto podría ser anterior al 28 de agosto de 2012, porque, como se trataría de un texto aclaratorio, forzosamente tendría que ser posterior al documento objeto de aclaración, que señaladamente es el contrato de administración delegada en la versión modificada del 28 de agosto de 2012, momento para el cual la demandante ya habría presentado la declaración del impuesto sobre la renta revisada, lo cual ocurrió el 12 de abril de 2012 (...). Ante esas circunstancias, es del caso aclarar que las partes no cuentan con la potestad de modificar o intercambiar hacia el pasado los efectos tributarios de un negocio jurídico, con relación a un periodo ya concluido. Así, no había lugar a que el gasto del mandante, que según las estipulaciones contractuales vigentes para el año gravable 2011 debía serle reembolsado al mandatario, se reconvirtiera, por virtud de un acuerdo celebrado en un año posterior, en un gasto propio del mandatario o contratista. Asimismo, en el marco de dicha tipología contractual, el ingreso que recibió la demandante correspondió a los honorarios acordados con su contraparte contractual (\$656.000.000), sin que ellos estén integrados por los costos o gastos de ejecución, pues, se reitera, estos corresponden al contratante o mandante. Por último, respecto del certificado de la revisoría fiscal de la apelante, emitido en 2014, observa la Sala que contiene afirmaciones desprovistas de indicaciones sobre los soportes



documentales o los análisis de las que surgirían. Esa circunstancia contraviene las prescripciones de la jurisprudencia reiterada de la Sección sobre la valoración probatoria de las certificaciones de revisor fiscal, según las cuales, bajo las reglas de la sana crítica, para llevar al convencimiento del hecho objeto de prueba, dichas certificaciones deben indicar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y brindar algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar; de modo que las afirmaciones que incorporen no pueden omitir el respaldo documental o contable que sea del caso. En consecuencia, el documento en cuestión no le proporciona a la Sala convicción alguna sobre los alegatos de la parte demandante

FUENTE FORMAL: CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2053 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2142 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2184 NUMERAL 2 / CÓDIGO CIVIL - ARTÍCULO 2184 NUMERAL 3 / LEY 80 DE 1993 / DECRETO 1518 DE 1965 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 187 DE 1975 - ARTÍCULO 17 / DECRETO 150 DE 1976 - ARTÍCULO 79 / DECRETO 222 DE 1983 - ARTÍCULO 90 / DECRETO 1809 DE 1989 - ARTÍCULO 2 / DECRETO 1372 DE 1992 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 3050 DE 1997 - ARTÍCULO 29 / DECRETO 1514 DE 1998 - ARTÍCULO 3 / DECRETO 1625 DE 2016 DURT - ARTÍCULO 1.2.4.11 / DECRETO 1625 DE 2016 DURT - ARTÍCULO 1.2.4.4.9 / DECRETO 1625 DE 2016 DURT - ARTÍCULO 1.2.7.1.7.1 / DECRETO 1625 DE 2016 DURT - ARTÍCULO 1.3.1.7.9 / DECRETO 1625 DE 2016 DURT - ARTÍCULO 1.6.1.4.9

CONDENA EN COSTAS – Improcedencia. Falta de prueba de su causación

[D]ebido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

FUENTE FORMAL: LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO CGP) - ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de mayo de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 05001-23-33-000-2014-00466-01(24502)

Actor: ESTRUCTURACIÓN Y DESARROLLO DE PROYECTOS INMOBILIARIOS SA.

Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN

FALLO



La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 18 de enero de 2018, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió (f. 433 cp1):

Primero. Se declara inhabida la Sala para pronunciarse sobre la declaratoria de nulidad del requerimiento especial No. 112382013000003 del 30 de enero de 2013.

Segundo. Se declara la nulidad parcial de la liquidación oficial de revisión No. 112412013000132 del 25 de octubre de 2013, expedida por la división de gestión de liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos, en relación con la sanción por inexactitud.

Tercero. A título de restablecimiento del derecho, se ordena que la sanción por inexactitud a cargo de la sociedad Estructuración y Desarrollo de Proyectos Inmobiliarios S.A., corresponde a la suma de \$50.018.000.

Cuarto. Se niegan las demás pretensiones de la demanda, por las razones expuestas en la parte motiva.

Quinto. No se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Con la Liquidación Oficial de Revisión nro. 112412013000132, del 25 de octubre de 2013, la demandada modificó la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 de la actora, para rechazar una deducción de \$151.570.000 (renglón 52 —gastos operacionales de administración—) e imponer sanción por inexactitud por \$80.029.000.

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 las siguientes pretensiones (f. 104 cp1):

1. Que se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a. Requerimiento especial No. 112382013000003 de fecha 30 de enero de 2013, emanado de la División de Gestión de Fiscalización, y

b. Liquidación oficial de revisión No. 112412013000132 del 25 de octubre de 2013, proferida por la división de gestión de liquidación de la misma Administración, notificada el 28 de octubre de 2013.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la sociedad Estructuración y Desarrollo de Proyectos Inmobiliarios S.A., declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2011.

3. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 de Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio.



A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 95 y 363 de la Constitución; 27, 28, 107, 647, 683, 742, 744, 771.2 y 777 del ET (Estatuto Tributario); 2.º del CPACA; 17 del Decreto 187 de 1975; y 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993.

El concepto de violación planteado se resume así (ff. 105 a 126 cp1):

Manifestó que el gasto debatido, por concepto de servicio de diseño arquitectónico, por la suma de \$151.570.000, no fue de aquellos que son objeto de reembolso, según lo pactado en el contrato de administración delegada que celebró con su mandante para la construcción de una planta, razón por la cual concluyó que no es procedente el motivo aducido por la autoridad de impuestos para su rechazo. Argumentó que, según se estipuló en el negocio jurídico en mención, el valor del referido servicio se incluyó en el total de honorarios pactados a su favor, de manera que no integró el rubro de reembolsos que le efectuó la mandante, sino que hizo parte de su remuneración. Solicitó que, en caso de juzgarse que la expensa controvertida corresponde a un gasto objeto de reembolso, se modificara el acto liquidatorio demandado para detraer del renglón de los ingresos declarados el mismo valor (\$151.570.000).

Argumentó que la sanción impuesta es ilegal por cuanto no incluyó datos equivocados y/o incompletos en la autoliquidación y se configuró la causal exculpatoria del error sobre el derecho aplicable.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (ff. 153 a 161 cp1), para lo cual señaló que, en virtud de las estipulaciones del referido contrato de administración delegada, la sociedad contratante asumía los gastos realizados con todos los proveedores y/o contratistas que la obra requiriera, de manera que todas las erogaciones efectuadas por la mandataria debían ser objeto de reembolso por parte de la contratante o mandante. Concluyó que la contratante, y no la mandataria o contratista, era quien tenía derecho a imputar en la declaración de renta la deducción por el gasto del diseño arquitectónico.

Manifestó que la inclusión de la deducción improcedente correspondía castigarla con la sanción por inexactitud.

Sentencia apelada

El tribunal negó las pretensiones de la demanda (ff. 417 a 433 cp1)¹, por lo siguiente:

Señaló que el requerimiento especial es un acto de trámite no pasible de control judicial, por lo que se declaró inhibida para resolver sobre su legalidad. Juzgó que las partes convinieron que todos los gastos en que incurriera la actora, para la ejecución de la obra, serían asumidos y reembolsados por la contratante, por lo cual el servicio de elaboración del diseño arquitectónico constituyó un costo de la obra a cargo de la contratante que no podía detraerse de la base gravable del impuesto sobre la renta de

¹ Frente a la anterior decisión se presentó un salvamento de voto. Para el magistrado disidente, la demandante sí tenía derecho a detraer la expensa debatida, pues las partes contractuales convinieron expresamente que el costo del diseño arquitectónico estaría a cargo de la actora, sin que ello implicara un aumento de los honorarios pactados a su favor, por lo que la Administración no podía incluirlo en el costo total de la obra.



la contratista, incluso si hubiere sido parte de la remuneración pactada a favor de esta. Además, estimó que la actora no probó el pago del servicio de diseño arquitectónico, como tampoco que el mismo estuviera excluido de la cuenta de reembolsos del contrato de administración delegada ni que hizo parte de la remuneración que le pagó la mandante o contratante de la obra. Destacó que el objeto social de la actora incluye la elaboración de estudios arquitectónicos, por lo que el hecho de que hubiera subcontratado a un tercero para realizar dicha actividad «*descartaba que se tratara de servicios propios de ella para que se entendieran incluidos en sus honorarios*».

Consideró ajustada al ordenamiento la sanción por inexactitud impuesta, pero disminuyó la multa en aplicación del principio de favorabilidad en materia punitiva. Desestimó la circunstancia de error alegada como causal de exculpación.

No condenó en costas.

Recurso de apelación

La demandante apeló la sentencia (ff. 439 a 449 cp1), reiterando los argumentos planteados en la demanda relativos a que el gasto cuestionado no fue objeto de reembolso e integró el rubro de los honorarios percibidos. Reprochó que el *a quo* cuestionara la realidad del gasto porque dicha circunstancia no ha fue planteada por la demandada. Añadió que el hecho de que haya contratado a un tercero para la prestación de un servicio incluido en su objeto social no es una circunstancia prohibida por la legislación, que desborda la litis.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron lo expuesto en las anteriores etapas procesales (ff. 44 a 62 cp2). El ministerio público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de apelación formulados por la parte demandante contra la sentencia de primera instancia, que negó las pretensiones de la demanda. Así, en los términos del recurso de apelación, se debe determinar si la demandante tenía derecho a deducir del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 la expensa por el diseño arquitectónico que subcontrató en ejecución de un contrato de administración delegada para la construcción de una planta; y en función de la anterior decisión, eventualmente habría que decidir sobre la sanción por inexactitud.

2- La apelante plantea que, de acuerdo con lo pactado en el contrato de administración delegada, el pago por el servicio de diseño arquitectónico no hizo parte de los costos y gastos de la obra que le reembolsó su contratante, sino que integró la remuneración que percibió como contratista o mandatario, razón por la que considera que se trata de un gasto propio, deducible de su base gravable del impuesto sobre la renta. En contraste, la demandada sostiene que, según las estipulaciones del referido contrato y sus modificaciones, la contratante asumía el pago de todos proveedores y/o contratistas que la obra requiriera, de manera que todos los costos y gastos incurridos por el contratista o mandatario en desarrollo de la administración delegada serían



reembolsados, tal como sería el caso de la expensa asociada al servicio del diseño arquitectónico de la planta; por lo cual, concluyó que la expensa debatida era un gasto del contratante o mandante y no del mandatario.

Así las cosas, corresponde determinar si el servicio de diseño arquitectónico, contratado en desarrollo del contrato de administración delegada para la construcción de una obra, constituye un gasto propio de la mandataria, que podía deducir; o, por el contrario, fue incurrido por cuenta de la mandante, razón por la que la mandataria no podía deducirlo.

3- El contrato de administración delegada contaba con reconocimiento y disciplina legal en los estatutos de contratación pública previos a la Ley 80 de 1993 (señaladamente, en los artículos 5.º del Decretos 1518 de 1965, 79 del Decreto 150 de 1976 y 90 del Decreto 222 de 1983). A partir de aquel régimen jurídico y de la tipicidad social que conserva, la Sección ha señalado que esta clase de negocio jurídico tiene por objeto contratar los servicios de un sujeto calificado para ejecutar una obra material, por cuenta y riesgo del contratante, de modo que el contratista actúa como un delegado o representante de este, a cambio de un honorario pactado, ya sea como un porcentaje del presupuesto de la obra o como una suma fija². Quedan así involucradas dos obligaciones principales de parte del contratista: de una parte, las actividades de ejecución de la obra contratada, que se rigen por las normas del contrato para la confección de una obra material (artículos 2053 y siguientes del código civil); y, de otra, las relacionadas con la administración de los fondos que deben invertirse para la ejecución de la obra, reguladas por las normas del contrato de mandato (artículos 2142 y siguientes *ibidem*), distinción a la que aludió la sentencia del 16 de septiembre de 2010, exp. 16605, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Bajo ese criterio, el tratamiento tributario de los costos y gastos incurridos en la ejecución de un contrato de administración delegada se concreta en el previsto para el contrato de mandato; tanto así, que el artículo 29 del Decreto 3050 de 1997 (hoy codificado en el artículo 1.2.4.11 del Decreto 1625 de 2016, único reglamentario), inscribe al contrato de administración delegada en la categoría de contratos de mandato. Esta disposición y el artículo 3.º del Decreto 1514 de 1998 (codificado en el artículo 1.6.1.4.9 *ibidem*), preceptúan que le corresponde al mandante declarar los costos y deducciones originadas en las erogaciones que por cuenta de él efectuó el mandatario, para lo cual debe contar con la certificación que este le expida, avalada por contador o revisor fiscal³.

Por otra parte, según el ordinal 2.º del artículo 2184 del Código Civil, es obligación del mandante frente al mandatario «reembolsarle los gastos razonables causados por la ejecución del mandato»; esa obligación, propiamente una prestación, es distinta a la que también tiene el mandante de «pagarle la remuneración estipulada o usual», conforme al ordinal 3.º del mismo artículo 2184. Así, son prestaciones diferenciadas desde el punto de vista contractual el «reembolso de gastos» y el pago de la remuneración y, en armonía con ello, también arrastran consecuencias tributarias disímiles. La remuneración pactada constituye un ingreso tributario gravado con el

² Sentencias del 26 de julio de 1996 (exp. 7754, CP: Delio Gómez Leyva), del 16 de septiembre de 2010 (exp. 16605, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), y del 03 de diciembre de 2020 (exp. 23861, CP: Milton Chaves García).

³ Sobre el particular, sentencias del 06 de diciembre de 2017 (exp. 20070, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), del 04 de julio de 2019 (exp. 22195, CP: Milton Chaves García), del 18 de junio de 2020 (exp. 22777, CP: Julio Roberto Piza) y del 24 de septiembre de 2020 (exp. 24158, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), entre otras.



impuesto sobre la renta para su perceptor, el mandatario; mientras que el reembolso de gastos del mandante al mandatario no está gravado con el impuesto sobre la renta, porque no constituye para el mandatario un ingreso susceptible de generar un incremento neto en el patrimonio, pues técnicamente corresponde a un «reembolso de capital» en los términos del artículo 17 del Decreto 187 de 1975 (codificado en el artículo 1.2.7.1.7.1 del DUR), por corresponder a una expensa incurrida por cuenta del mandante. El ingreso para el mandatario será, estrictamente, la remuneración pactada, como podría ser el honorario o la utilidad, y a ella no se integran las sumas constitutivas de reembolso de gastos, las cuales no dan lugar a ingreso, pero tampoco a un costo o gasto para el mandatario.

En conclusión, considera la Sala que, en el contrato de administración delegada para la construcción de una obra, los costos y deducciones generados por las erogaciones incurridas en desarrollo del contrato, siempre y cuando cumplan con los correspondientes requisitos legales, aminoran la base gravable del impuesto sobre la renta del contratante, no del administrador delegado. A su vez, este contratista o mandatario percibirá a título de ingreso la remuneración acordada por ejecutar su labor de administración delegada, rubro que es distinto y no se confunde con el reembolso de gastos. El anterior tratamiento guarda armonía, por una parte, con el artículo 2.º del Decreto 1809 de 1989 (codificado en el artículo 1.2.4.4.9 del DUR), en cuanto preceptúa que la retención en la fuente que le efectúe el contratante al contratista tendrá por base los pagos o abonos en cuenta constitutivos de honorarios «en los contratos de construcción de obra material de bien inmueble por el sistema de administración delegada», y, por otra parte, con la base gravable especial y limitación a los impuestos descontables que establece el artículo 3.º del Decreto 1372 de 1992 (codificado en el artículo 1.3.1.7.9 del DUR) respecto del IVA en los contratos de construcción.

4- Para determinar si la erogación por el diseño arquitectónico debatida constituye un gasto propio de la mandataria o, por el contrario, fue incurrido por cuenta de la mandante, la Sala encuentra acreditados los siguientes hechos relevantes:

(i) El 31 de mayo de 2010, la actora envió una oferta para el diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción de una planta «por el sistema de administración delegada» (ff. 59 a 66 cp1), con las siguientes prestaciones: (i) el diseño arquitectónico y (ii) la construcción. Respecto del diseño arquitectónico señalaba que «comprenderán la ejecución de todos los diseños arquitectónicos y los planos que plasman dichos diseños y que sean necesarios para la correcta ejecución de las obras ... incluye la coordinación de los planos arquitectónicos con los respectivos diseños técnicos, estos son realizados por terceros y su valor no está incluido en el alcance de esta propuesta».

(ii) El 07 de julio de 2010, la demandante y la sociedad contratante suscribieron el «contrato para el diseño urbanístico, arquitectónico y de construcción por el sistema de administración delegada» (ff. 45 a 58 cp1), cuyo objeto consistió en la «ejecución de las obras civiles necesarias dentro del proyecto de construcción de la planta, las cuales incluyen los trabajos descritos en la propuesta con fecha del pasado día 31 de mayo de 2010, la cual se anexa al presente contrato y hace parte integral del mismo». Además, se estipuló que la construcción se realizaría «a costo y riesgo de la contratante, bajo el sistema de administración delegada, con una retribución por concepto de honorarios, tasada como propuesta por un porcentaje del valor final de la obra, el cual será del siete por ciento (7%)» y que «los gastos que dentro del desarrollo de la obra se considerarán reembolsables son: ... Pagos hechos a subcontratistas, con ocasión de la ejecución de



la oferta» (f. 50 cp1).

(iii) Durante el año 2011, la actora recibió las facturas nros. 143, 146 y 156, del 17 y 23 de febrero y 22 de agosto, respectivamente, expedidas a su nombre por el arquitecto subcontratado para la elaboración del diseño arquitectónico, por concepto de «*honorarios por concepto diseño arquitectónico de la planta*», por valores de \$111.000.000, \$569.760 y \$40.000.000, respectivamente, para un total de \$151.569.760 (ff. 226 a 228 cp1).

(iv) Según el libro auxiliar del mismo año, que obra en el plenario, la actora registró los anteriores gastos en la cuenta contable 511035, por concepto de «*asesoría técnica*» (ff. 230 vto. y 231 cp1).

(v) El 20 de diciembre de 2011, la actora expidió la factura nro. 1147 (f. 43 cp1) a nombre de la contratante de la obra, indicando como descripción del servicio facturado «*honorarios de construcción*» y valor de \$656.000.000.

(vi) Mediante documento privado del 28 de agosto de 2012 (ff. 221 a 223 cp1), las partes pactaron que los honorarios no corresponderían al 7% del valor final de la obra, sino a la suma única de \$656.000.000, siempre y cuando la mandante aceptara, entre otras cosas, que ella era «*la deudora directa de todos y cada uno de los proveedores y/o contratistas que la obra requirió (por haber suministrado, despachado, vendido, proporcionado o prestado materias primas, mercancías, elementos, productos, materiales, servicios, etc.), razón por la cual se compromete expresamente a cancelar dichas acreencias, eximiendo de cualquier tipo de responsabilidad, por dicho concepto, a la contratante*», de suerte que, «*si por cualquier motivo, la contratista, tuviere que pagar suma de dinero alguna por los conceptos aquí expresados, la contratante deberá reembolsar tales sumas*».

(vii) Mediante documento sin fecha denominado «*aclaración del documento privado*» (f. 257 vto. cp1), las partes precisaron, frente a la cláusula 1.^a del contrato suscrito el 07 de julio de 2010 y modificado mediante acuerdo del 28 de agosto de 2012, «*que el contrato de obra civil por administración delegada tiene por objeto no solamente la ejecución de las obras civiles necesarias dentro del proyecto de construcción de la planta, sino también tal como consta en la propuesta inicial de fecha mayo 31 de 2010 aprobada por el contratante, el diseño arquitectónico de la obra, la elaboración de planos y demás complementarios necesarios para la correcta ejecución de las obras, las cuales se entregarán por parte del contratista para la aprobación a satisfacción por parte del contratante, sin que estas actividades representen un mayor valor de los honorarios pactados inicialmente entre las partes y por el contrario las mismas hacen parte de ellos, por consiguiente se entenderá para todos los efectos que los costos incurridos en esas actividades se realizarán por cuenta del contratista*».

(viii) De conformidad con la cláusula 10.^o del contrato de administración delegada (ff. 53 y 54 cp1), «*la duración de la construcción tendrá un plazo de un (1) año, contados a partir del 8 de julio de 2010. La entrega sustancial de la obra se hará cumplido este periodo*». De otra parte, en el referido documento privado del 28 de agosto de 2012, las partes señalaron que «*el citado contrato de obra por administración delegada suscrito entre las partes el día siete (7) de julio de 2010, ya ha sido plena, cabal y totalmente ejecutado por E&D S.A*».

(ix) El 20 de febrero de 2014, el revisor fiscal de la demandante manifestó que



«revisados los libros de contabilidad y los soportes contables del año gravable 2011 de la sociedad, se evidenció que el valor de \$151.570.000 correspondiente al diseño arquitectónico prestado por el arquitecto contratado, fue cancelado por la sociedad e igualmente en las facturas de honorarios, la sociedad cobró por el diseño, la construcción y la arquitectura a la contratante dentro de sus honorarios dicho valor, y no dentro de los reembolsos de gastos que solicitó a la mandante. No siendo el valor anterior un reembolso de gastos del contrato de administración delegada, sino que el mismo fue contabilizado y declarado como ingreso para la sociedad Estructuración y Desarrollo de Proyectos Inmobiliarios S.A. y por ende es un gasto deducible» (f. 99 cp1).

Destaca la Sala que el anterior documento nada indica sobre los libros contables, registros contables, comprobantes internos o externos que soporten las afirmaciones en él realizadas.

(x) En el plenario no obra prueba de que la demandante haya incluido como ingreso gravable en su autoliquidación del impuesto sobre la renta del año gravable 2011 la suma de \$151.569.760, valor equivalente al costo del servicio del diseño arquitectónico subcontratado.

5- Con miras a resolver la litis planteada de acuerdo con las consideraciones expuestas a manera de premisa mayor en el fundamento jurídico nro. 3, se tiene que los costos y deducciones incurridos en el desarrollo de una obra contratada bajo la modalidad de administración delegada le corresponden al mandante o contratante del servicio, pues el mandatario, al actuar por cuenta de aquel, funge como un simple intermediario al que le reembolsarán las erogaciones que realizó en desarrollo del objeto del contrato.

Resultan coherentes con ese régimen legal las estipulaciones contractuales del negocio jurídico de administración delegada celebrado por la actora, las cuales dejan en claro que las erogaciones en que incurrió, en calidad de mandataria, eran objeto de la obligación de reembolso de gastos a cargo de la contratante o mandante, por lo cual no se trataría de costos o gastos propios. Así, se evidencia en la cláusula 4.^a del contrato celebrado el 07 de julio de 2010, según la cual los pagos hechos a subcontratistas debían ser objeto de reembolso; y también en el documento privado del 28 de agosto de 2012, por cuanto señala que la contratante o mandante era «la deudora directa de todos y cada uno de los proveedores y/o contratistas que la obra requirió» y que «si por cualquier motivo, la contratista, tuviere que pagar suma de dinero alguna por los conceptos aquí expresados, la contratante deberá reembolsar tales sumas».

Con fundamento en ambos postulados –i.e. los legales y los contractuales–, la Sala juzga que la actora le dio en el año 2011 un tratamiento equivocado a la erogación debatida, cuando en ese año, según el libro auxiliar aportado, registró dicha expensa en sus cuentas de resultados como un gasto (cuenta contable 511035 «asesoría técnica») y no exclusivamente en sus cuentas de balance (como una cuenta por cobrar al mandante). Lo anterior porque jurídicamente la erogación en cuestión constituyó para el año gravable 2011 una suma objeto de la obligación de reembolso entre mandante y mandatario, que no daba lugar a un gasto deducible para este, por cuanto estaría deduciendo el gasto de un tercero (el mandante).

La anterior conclusión no se ve afectada por el contenido del documento privado sin fecha denominado «aclaración del documento privado» (f. 257 vto. cp1), aportado al plenario. La valoración probatoria que efectúa la Sala de ese medio le lleva a establecer



que, aunque no esté fechado, en ningún supuesto podría ser anterior al 28 de agosto de 2012, porque, como se trataría de un texto aclaratorio, forzosamente tendría que ser posterior al documento objeto de aclaración, que señaladamente es el contrato de administración delegada en la versión modificada del 28 de agosto de 2012, momento para el cual la demandante ya habría presentado la declaración del impuesto sobre la renta revisada, lo cual ocurrió el 12 de abril de 2012 (f. 6 cp1). Ante esas circunstancias, es del caso aclarar que las partes no cuentan con la potestad de modificar o intercambiar hacia el pasado los efectos tributarios de un negocio jurídico, con relación a un periodo ya concluido. Así, no había lugar a que el gasto del mandante, que según las estipulaciones contractuales vigentes para el año gravable 2011 debía serle reembolsado al mandatario, se reconvirtiera, por virtud de un acuerdo celebrado en un año posterior, en un gasto propio del mandatario o contratista.

Asimismo, en el marco de dicha tipología contractual, el ingreso que recibió la demandante correspondió a los honorarios acordados con su contraparte contractual (\$656.000.000), sin que ellos estén integrados por los costos o gastos de ejecución, pues, se reitera, estos corresponden al contratante o mandante.

Por último, respecto del certificado de la revisoría fiscal de la apelante, emitido en 2014, observa la Sala que contiene afirmaciones desprovistas de indicaciones sobre los soportes documentales o los análisis de las que surgirían. Esa circunstancia contraviene las prescripciones de la jurisprudencia reiterada de la Sección sobre la valoración probatoria de las certificaciones de revisor fiscal, según las cuales, bajo las reglas de la sana crítica, para llevar al convencimiento del hecho objeto de prueba, dichas certificaciones deben indicar si las operaciones están respaldadas por comprobantes internos y externos y brindar algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrar; de modo que las afirmaciones que incorporen no pueden omitir el respaldo documental o contable que sea del caso⁴. En consecuencia, el documento en cuestión no le proporciona a la Sala convicción alguna sobre los alegatos de la parte demandante. No prospera la apelación.

6- Finalmente, debido a que de conformidad con el ordinal 8.º del artículo 365 del CGP solo «*habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*», la Sala se abstendrá de condenar en costas en esta instancia porque en el expediente no existe prueba de su causación.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.

⁴ Entre tantas, en las sentencias del 05 de diciembre de 2011 (exp. 16332, CP: Hugo Fernando Bastidas), del 28 de febrero de 2013 (exp. 18420, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), del 13 de octubre de 2016 (exp. 19892, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) y del 15 de noviembre de 2017 (exp. 20393, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto).



Radicado: 05001-23-33-000-2014-00466-01 (24502)
Demandante: Estructuración y Desarrollo de Proyectos Inmobiliarios S.A.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

3. **Reconocer** personería jurídica a Pablo Nelson Rodríguez Silva, como abogado de la parte demandada, de conformidad con el poder otorgado (f. 24 cp2).

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

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

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ