PROCARDIO
MEMORANDO DE TRABAJO

Por correo electrónico
Sin firma autógrafa puesta sobre el documento

PARA: Guillermo Mayorga
gerencia@uthcc.com
Gustavo Restrepo
financiera@uthcc.com
Viviana Reales
Jurídicauthcc@gmail.com

ASUNTO: Manejo contable del contrato de mandato con representación

FECHA: 10 de febrero de 2022.

Atento saludo:

Vía reunión por medio de la plataforma Google Meet el día 04 de febrero (hora 3:00 pm) del presente año nos realizan la siguiente consulta que con todo gusto procedemos a resolver mediante el presente memorando de trabajo.

SE PREGUNTA (Cita textual):

Como es de su conocimiento somos una Unión Temporal conformada por 4 empresas: (Procardio, Medimex, Hospital Cardiovascular S.A. y Convida IPS). En este momento, como ustedes saben el Hospital Cardiovascular S.A. está operando bajo un contrato de mandato con representación.

Anteriormente nosotros estábamos operando a través de Procardio quien lo estaba tomando como un negocio propio y ahora que lo estamos haciendo a través de un contrato de mandato con representación el mandatario; ósea, el Hospital Cardiovascular S.A le certifica mensualmente a la Unión Temporal su operación para que esta lo incorpore en su contabilidad.

El Dr. Corredor en una reunión anterior a esta nos indica que efectivamente se debe incorporar línea a línea los diferentes rubros que generan la operación. Ahora bien, tenemos un inconveniente ya que quien está controlado por la Supersalud es la IPS habilitada, el problema surge con la posibilidad de habilitar a las Uniones Temporales. Se hace la consulta a la Supersalud quien nos indica que el habilitado es el controlado por la Superintendencia, esto no quiere decir que en algún momento no se vaya a revisar el tema de la Unión Temporal, pero quien está habilitado y quien envía los informes del resultado de la operación es el operador que en este caso es el Hospital Cardiovascular S.A.

Así las cosas, en la contabilidad del hospital que es el operador lo que se hace es registrar en cuentas nomínales (de resultado) la operación relacionada con el contrato de mandato. Sin embargo, mes a mes esas cuentas se cierran para trasladarlas a cuentas de balance (deudas y acreedoras) porque este es el manejo que entendemos opera para los contratos de mandato

con representación. El manejo de esas cuentas reales se hace con el fin de informar mensualmente a la Superintendencia el resultado de la operación.

De acuerdo con lo anterior, las inquietudes son las siguientes:

(i) ¿lo seguimos manejando así?
(ii) ¿debemos manejar esta operación como negocio conjunto o como operación conjunta?

Entendemos que si se maneja línea a línea estas operaciones la Unión temporal debe realizar la contabilidad como si fuese una IPS; es decir, se deben manejar los centros de costo como si fuese una IPS, pero sabemos que la Unión Temporal no es una IPS.

CONSIDERACIONES Y RESPUESTA:

Son diversas cosas las que tenemos que volver a analizar para recapitular y avanzar. Ciertamente, en nuestra reunión del 9 de diciembre del 2020 (hay acta) se hizo referencia al cambio de operador del contrato y por ello se necesitaba conocer la manera de trasladar las partidas de Procardio al HC. Frente a ello señalamos que el procedimiento operativo era pasar el balance del contrato, es decir, Procardio cancelaba sus cuentas activas, pasivas y patrimoniales del centro de costos contractual y a su vez HC incorporaba esos activos, pasivos y patrimonio dentro de su balance. Eso permitía cumplir el objetivo de trasladar el "negocio" de un operador a otro.

Ahora bien, en esta oportunidad se necesita avanzar en la mejor manera de reconocer el contrato de mandato en el actual operador (HC), para lo cual vemos necesario dejar los siguientes comentarios:

Mandato representativo.

El contrato de mandato puede envolver una de dos formas de desarrollo: con representación o sin representación. Un contrato es representativo cuando el cliente a quien se presta el servicio y los terceros acreedores a quienes se adquieren bienes o servicios, saben que detrás de quien aparece como vendedor o comprador existen otras personas o entidades, que se hacen responsables de las consecuencias derivadas de esos contratos que se suscriben por el operador. En cambio, el mandato es no representativo cuando los terceros no saben ni se enteran de la existencia de otras partes dentro del contrato, razón por la cual, en caso de imputación de cualquier responsabilidad, esos terceros únicamente buscan reclamo ante el mandatario no representativo sin posibilidad de ascender su reclamo ante los "ocultos" en ese mandato.

Con todo, sea representativo o no representativo, el contrato sigue siendo de mandato. Por definición, el mandato es un contrato por el cual una parte se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos de comercio por cuenta de otra (artículo 1262 C de Co). En este contrato, entonces, una parte (mandante) encarga a otra (mandatario) el desarrollo de una actividad, negocio, operación o transacción por cuenta del mandante, acordando una remuneración a favor del mandatario. En tal sentido, se representativo o no representativo, en todo caso, hay mandato y por ello el mandatario desarrolla las actividades encomendadas por cuenta propia pero siempre a nombre de los demás.

En el contrato de mandato hay dos partes: el mandante y el mandatario. En su caso, se asume que el mandante es la UT porque fue la UT la beneficiaria del contrato. No obstante, debemos señalar en esta oportunidad que la UT carece de personalidad jurídica y por ello, lo que la UT hace, realmente lo hacen sus miembros. Es decir, a pesar de que la UT es la contratista, realmente los responsables por el contrato son sus miembros. Por ello, aunque se diga que el mandante es la UT, realmente los mandantes verdaderos con los miembros de la UT. En este sentido, se evidencia la necesidad de modificar el lenguaje y el camino legal y contractual, porque no hay un verdadero mandato, sino un acuerdo de operación del contrato, que a la postre viene a ser un contrato de operación conjunta.

En efecto, el mandato supondría que Procardio, Medimex, Hospital Cardiovascular y Convida IPS (mandantes) facultan al HC (mandatario) a ejecutar el contrato. Pueden, por supuesto, los tres miembros delegar en el HC esa ejecución, pero mal puede el HC delegarse a sí mismo el contrato. En el contrato, aunque aparezca como mandante la UT, los mandantes son sus miembros, de suerte que el HC actúa como mandante y mandatario, aspecto que lleva a una confusión obligacional en el sentido de que es "yo con yo". Es por ello que a pesar de que las partes denominen el contrato como un mandato representativo, la interpretación del contrato lleva a calificar el mismo como un contrato de operación delegada por medio del cual, sabiendo que los cuatro miembros hacen parte de la UT en determinados porcentajes, deciden unificar y asignar la operación en cabeza de uno solo de sus miembros (el HC), separando a la UT de esa responsabilidad operativa y trasladándola al HC. La inexistencia de remuneración a favor del mandatario es un elemento clave para entender que no hay mandato.

En dimensión legal, la UT es un vehículo que sirve para firmar el contrato; sin embargo, **operativamente hablando**, el contrato puede ser ejecutado (i) directamente por la UT; o (ii) por uno o varios de sus miembros. Lo anterior es así porque dentro del ambiente tributario, la ley permite que cuando exista una UT, la responsabilidad por el contrato recaiga en la UT cuando es este quien ejecuta las labores propias del contrato, o recaiga en sus miembros cuando sean ellos los que desarrollen el contrato. Precisamente, el artículo 437 ET, al hablar de la responsabilidad por el IVA, indica que el responsable es el consorcio o UT cuando sean ellos quienes realicen las actividades gravadas; es decir, en dimensión tributaria el responsable frente al fisco es quien ejecuta el contrato. Por supuesto, la regla indicada hace referencia a la responsabilidad por el IVA y en el contrato de ustedes no hay responsabilidad por el impuesto. No obstante, aunque no haya responsabilidad por el IVA, lo cierto es que existe una UT y en consecuencia, puede la UT asumir el desarrollo directo del contrato, o lo pueden asumir sus miembros. De hecho, como refuerzo a lo que se analiza, el reglamento tributario, en relación con la expedición de factura, permite que sea emitida por la UT o consorcio, o por sus miembros. Señala el Decreto 1625 de 2016:

> "**ARTÍCULO 1.6.1.4.10. Facturación de consorcios y uniones temporales**. Sin perjuicio de la obligación de registrar y declarar de manera independiente los ingresos, costos y deducciones que corresponde a los miembros del consorcio o unión temporal, para efectos del cumplimiento de la obligación formal de expedir factura, existirá la opción de que tales consorcios o uniones temporales lo hagan a nombre propio y en representación de sus miembros, o en forma separada o conjunta cada uno de los miembros del consorcio o unión temporal. (…)"

A partir de lo anterior debemos levantar una falsa creencia cuando hay UT. Suele entenderse que la UT tiene que incorporar los ingresos, costos y gastos del contrato, pero ello solamente es cierto cuando es la UT quien ejecuta el contrato de manera directa. Si por decisión de los

miembros, la operatividad del contrato se delega en uno de ellos, la UT se convierte en una entidad invisible o transparente en el sentido de que solamente sirve de figura contractual para suscribir el contrato, sin obligación de reconocer en su contabilidad ingresos, costos y gastos, activos ni pasivos. Si los miembros deciden que la operativa del contrato se ejecute por uno de sus miembros, no solo la UT queda inactivada (invisible), sino que quien asume la función de reconocimiento es ese miembro delegado para la operación.

De todo lo anterior se deriva que legalmente no hay mandato sino acuerdo de operación del contrato, para delegar esa operación en uno de los miembros. Hay, pues, un contrato de operación conjunta en el sentido de que todos los miembros de la UT participan en las decisiones relevantes para la ejecución del contrato, pero solo uno de ellos hace la tarea operativa del contrato.

Con esta visión, arrimamos a una conclusión: el mentado mandato representativo no existe. Las partes han convenido un acuerdo de operación conjunta que han denominado erradamente, sin que dicho error de calificación impida dar el tratamiento que realmente corresponde desde lo contable y lo tributario.

El manejo contable y tributario.

Habiendo una operación conjunta, debe el operador reconocer en sus libros la totalidad de ingresos, costos y gastos como parte de su resultado y al final de cada periodo (mes) informar a los otros miembros (que no a la UT) la porción de ingresos, costos y gastos que les corresponda. Así, el HC reconocerá el 100% de ingresos, costos y gastos y al final del mes, mediante una "cuenta niveladora" hará el traslado que corresponda a los otros miembros. Ejemplo:

	Operador	Miembro 1	Miembro 2	Miembro 3
Ingresos	$10.000			
Ingreso operación conjunta		$1.000	$1.000	$1.000
Costos y gastos	$6.000			
Cuenta niveladora	$3.000			
Utilidad	$1.000	$1.000	$1.000	$1.000

La cuenta niveladora es el mecanismo contable por medio del cual, el operador reconoce la porción de resultado que le corresponde a los otros miembros. Esa cuenta niveladora puede adoptarse por componente o por resultado. Por componente significa que se abre una cuenta débito dentro del ingreso para trasladar la porción de ingreso que corresponde a los otros miembros, y una cuenta crédito dentro del gasto por la porción de costos y gastos que a ellos debe ser trasladada. Por resultado se utiliza una sola cuenta en el gasto que se debita con el valor de la "utilidad" (o se acredita con la pérdida) que corresponde a los otros miembros (tal como se ilustró en el cuadro anterior).

En la declaración de renta, el operador y los miembros declaran:

	Operador	Miembro 1	Miembro 2	Miembro 3
Ingresos	$2.500	$2.500	$2.500	$2.500
Costos y gastos	$1.500	$1.500	$1.500	$1.500
Utilidad	$1.000	$1.000	$1.000	$1.000

Para estos efectos, el operador (HC) emitirá una certificación suscrita por el representante legal y el contador o revisor fiscal, señalando las cifras de reparto en términos de ingresos, costos, gastos, activos y pasivos para que sean tenidas en cuenta al momento de presentar la declaración de renta.

Como recomendación práctica, mes a mes, el operador emite el certificado de reparto con el fin de que a efectos fiscales, los demás miembros puedan calcular la autorretención especial de renta y declarar el ICA que corresponda.

El elemento tributario lo recomendamos así por aplicación del artículo 18 ET:

> *"Los contratos de colaboración empresarial tales como consorcios, uniones temporales, joint ventures y cuentas en participación, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán declarar manera independiente los activos, ingresos, costos y deducciones que les correspondan, de acuerdo con su participación en los activos, pasivos, ingresos, y gastos incurridos en desarrollo del contrato de colaboración empresarial. Para efectos tributarios, las partes deberán llevar un registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de colaboración empresarial que permita verificar los ingresos, costos y gastos incurridos en desarrollo de este.*
>
> *Las partes en el contrato de colaboración empresarial deberán suministrar toda la información que sea solicitada por la DIAN, en relación con los contratos de colaboración empresarial.*
>
> *(…)*
>
> ***PARÁGRAFO 1**. En los contratos de colaboración empresarial el gestor, representante o administrador del contrato deberá certificar y proporcionar a los partícipes, consorciados, asociados o unidos temporalmente la información financiera y fiscal relacionada con el contrato. La certificación deberá estar firmada por el representante legal o quien haga sus veces y el contador público o revisor fiscal respectivo. En el caso del contrato de cuentas en participación, la certificación expedida por el gestor al partícipe oculto hace las veces del registro sobre las actividades desarrolladas en virtud del contrato de cuentas en participación.*
>
> ***PARÁGRAFO 2.** Las partes del contrato de colaboración empresarial podrán establecer que el contrato de colaboración empresarial llevará contabilidad de conformidad con lo previsto en los nuevos marcos técnicos normativos de información financiera que les sean aplicables."* (Subrayamos)

Hacemos notar que para una debida lectura de esta norma tributaria, la operación conjunta es una especie de contrato de colaboración. Señala esta norma que los contratos de colaboración **tales como**, expresión que deja ver que el contrato colaborativo es cualquier contrato donde las partes se colaboran mutuamente, dividiéndose un resultado. Es claro que ustedes tienen una UT, pero también es claro que la UT queda en estado de invisibilidad porque las partes han decidido que el manejo operativo quede en manos de solamente uno de sus miembros. Por ello, estamos ante una operación conjunta que se convierte en una forma de colaboración, que sigue las reglas del artículo señalado.

Con lo anterior, esperamos haber resuelto sus inquietudes.

Atentamente,

J. ORLANDO CORREDOR ALEJO

Contadoras asistentes: Ana Milena Navarro
Fernanda Torres
Jenny Paola Fernández