

**SOCIEDADES SOMETIDAS A CONTROL DE LA SUPERSOCIEDADES - Deben contribuir con la financiación de los gastos de funcionamiento con un porcentaje sobre el total de los activos / CONTRIBUCION A LA SUPERSOCIEDADES - Su objetivo es contribuir a la financiación de sus gastos de funcionamiento con un porcentaje de sus activos totales / SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES - Debe elaborar un presupuesto de los gastos de funcionamiento y liquida su contribución con base en la información suministrada por cada sociedad / INTERESES MORATORIOS - Se aplican los previstos para el impuesto sobre la renta para el cobro de la Contribución a la Supersociedades**

Del texto del artículo 88 de la Ley 222 de 1995 se desprende que las sociedades sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades deben contribuir para la financiación de los gastos que demanda su funcionamiento, con una suma equivalente a un porcentaje calculado sobre el total de los activos de cada sociedad sin que exceda del uno por mil de tales activos dentro de los que se entienden incluidos los ajustes por inflación, que preve la normatividad contable y tributaria. Cabe anotar que para su cobro la Supersociedades deber elaborar el presupuesto que implique su funcionamiento de cada año y con base en la información que suministre las mismas sociedades liquidar el monto a pagar conforme al total de activos del año anterior. El pago extemporáneo de la citada contribución así como de cualquier servicio que preste la Superintendencia a las entidades sometidas a su control y vigilancia acarrea los mismos intereses moratorios previstos para el impuesto sobre la renta y complementarios (Estatuto Tributario artículos 634 y 635). De lo anterior se tiene que la Contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades constituye un tributo que como tal es obligatorio para todas las sociedades sometidas a su control y vigilancia. Esta obligación fiscal a cargo de las entidades vigiladas tiene prevista una sanción moratoria en caso de retardo en su cancelación lo que denota su carácter coercitivo. Como se puede apreciar la Contribución va dirigida a un sector específico, como lo son las entidades comerciales vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y su recaudo tiene como destinación cubrir sus gastos de funcionamiento, con el propósito final de suministrar a los propios aportantes los servicios de asesoría y apoyo empresarial que la misma ley prevé.

**CONTRIBUCIONES PARAFISCALES - Lo es la Contribución a la Supersociedades por compartir los elementos esenciales de aquella / CONTRIBUCIONES PARAFISCALES - Sus elementos esenciales son: obligatorias, gravan únicamente a un sector económico y se invierten exclusivamente en beneficio del grupo / CONTRIBUCION A LA SUPERSOCIEDADES - Es de naturaleza parafiscal, ya que es un tributo de carácter obligatorio, tiene singularidad y destinación sectorial**

Es claro que dicha obligación comparte los elementos esenciales de una contribución parafiscal los cuales según la reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional son los siguientes: "En conclusión, según la Constitución y la ley orgánica de presupuesto, y de conformidad con la jurisprudencia de esta Corte, las características esenciales de las contribuciones parafiscales son estas: 1a. Son obligatorias, porque se exigen, como todos los impuestos y contribuciones, en ejercicio del poder coercitivo del Estado; 2a. Gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico; 3a. Se invierten exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico que las tributa; 4a. Son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa. Por todo lo anterior, se tiene que la Contribución para la Superintendencia de Sociedades goza de la naturaleza de las contribuciones parafiscales ya que son tributos de carácter obligatorio para todas las sociedades sometidas a vigilancia y control de la Supersociedades, tienen la naturaleza de singularidad al exigirse únicamente a ese determinado grupo societario, cuyo control y vigilancia está determinado entre otros por los artículos 85 y 86 de la misma Ley 222/95 y 2º del Decreto 1080 de 1996, y la destinación sectorial se ve en cuanto a que el monto recaudado se invierte en servicios de orden legal y administrativo para las mismas sociedades obligadas a su pago. NOTA DE RELATORIA: Reiteración jurisprudencial de la sentencia C-152 de 1997.

**COSTOS Y DEDUCCIONES - Para su deducibilidad requieren los requisitos expresos y generales del artículo 107 del Estatuto Tributario / DEDUCCIONES-Concepto jurisprudencial / COSTOS - Concepto jurisprudencial / PRESUPUESTOS ESENCIALES DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES - Son relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad**

Así pues interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se debe analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social. Sobre el particular el Consejo de Estado ha expresado entre otras muchas providencias lo siguiente: "..Las deducciones son todos aquellos gastos autorizados legalmente que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que bajo el cumplimiento de requisitos determinados, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida, es decir fiscalmente hablando las deducciones se encuentran expresamente consagradas en la ley, y están referidas a la actividad productora de renta en general. Dentro del concepto de costos, por su parte, las erogaciones como ya se ha dicho a lo largo del proceso, se incorporan a un bien en particular o se efectúan para su adquisición, por lo cual el mismo está vinculado al tema de la enajenación de activos movibles y activos fijos, evento en el cual se restan de los ingresos netos tal y como lo consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario.." Esos requisitos que la doctrina ha denominado esenciales y que aparecen expresos en el artículo 107 del Estatuto Tributario son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad.

**RELACION DE CAUSALIDAD DE COSTOS Y DEDUCCIONES - Significa que los gastos deben guardar una relación causal con la actividad que le genera la renta al contribuyente / RELACION DE CAUSALIDAD DE COSTOS Y DEDUCCIONES - Debe establecerse entre la expensa, costo o gasto, y la actividad que desarrolla el objeto social pero que en todo caso le genera renta / RENTA - Es la parte de los ingresos que queda después de restar los costos y/o deducciones / INGRESOS - Se obtienen por el solo ejercicio de la actividad empresarial**

La relación de causalidad significa que los gastos erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras reas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa - efecto. Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vió en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico.

**EXPENSAS O GASTOS - Deben ser necesarias y proporcionadas con la actividad productora de renta / NECESIDAD DE LAS EXPENSAS O GASTOS - Se refiere a los gastos normales y requeridos para comercializar o prestar un servicio / GASTOS NO NECESARIOS - No son deducibles por ser suntuarios e innecesarios y no coadyuvan a producir, comercializar o mantener el bien/PROPORCIONALIDAD DE LAS EXPENSAS NECESARIAS-Es la magnitud que representan dentro del total de la renta bruta y se analiza en cada caso conforme a la costumbre mercantil**

El otro requisito previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario es que las expensas o gastos (y por supuesto los costos) incurridos sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta, las cuales deben determinarse con criterio comercial, conforme a lo normalmente acostumbrado en cada actividad. La necesidad de las expensas indica que las mismas ser n las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, no permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta. Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deber medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial para ese sector, de manera que la rigidez normativa ceder ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

**DEDUCCIONES ESPECIALES EN EL ESTATUTO TRIBUTARIO - Son las contempladas en los artículos 108 a 176 para las cuales se exigen requisitos especiales dependiendo de su carácter de costos o gastos / COSTOS Y GASTOS DEDUCIBLES - No lo son solamente los regulados expresamente en el Estatuto Tributario / EXPENSAS NECESARIAS ESPECIALES - Son los costos y/o deducciones que además de los requisitos generales del artículo 107 del E.T. tienen otros específicos / COSTOS Y DEDUCCIONES NO REGULADOS EXPRESAMENTE - No pueden ser rechazados por ese sólo hecho, pero deben cumplir los requisitos esenciales y las limitaciones del E.T.**

Ahora bien, el Estatuto Tributario a partir de su artículo 108 y hasta el 176, se refiere a algunas deducciones o gastos para los cuales exige requisitos especiales. Pero esos conceptos pueden tener la calidad de costos o deducciones, dependiendo de su relación con los ingresos o con la renta bruta, eso si con las condiciones antes expuestas y contempladas en el artículo 107 ib, ya que en algunos casos quedar n incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados y en otros apenas ser n necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos, pero de todas formas deber n tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta. El hecho que el legislador hubiere regulado de manera especial algunos egresos en que incurre un contribuyente dentro de su objeto social, no quiere decir que sean los únicos aceptados como deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, simplemente representan las expensas necesarias que en su calidad de costos o deducciones, tienen además de los requisitos generales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario, algunos requisitos específicos sin cuyo cumplimiento tampoco lograr su reconocimiento fiscal dentro del denunciario rentístico. De otra parte, los costos o gastos para los cuales el Estatuto Tributario no ha previsto expresamente una regulación especial, en sus artículos 108 a 176, tampoco podrán ser rechazados como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, por ese sólo hecho, sino al contrario constituir n un costo o una deducción aceptada fiscalmente, en la medida en que cumplan los requisitos esenciales analizados anteriormente así como las limitaciones a que se refieren los artículos 85 a 88 y 177 a 177-1 del Estatuto Tributario.

**CONTRIBUCION A LA SUPERSOCIEDADES - Forma parte de los gastos de administración del ente económico y tiene relación de causalidad con el ingreso obtenido en su actividad / EXPENSA NECESARIA - Lo es la Contribución a la Supersociedades en su calidad de gasto o deducción / NECESIDAD DE LA CONTRIBUCION A LA SUPERSOCIEDADES - Se explica porque hace parte de los**

**egresos administrativos que toda entidad requiere para su funcionamiento /  
PROPORCIONALIDAD DE LA CONTRIBUCION A LA SUPERSOCIEDADES - Su  
quantum establecido en la ley permite establecer la relación con la renta bruta**

La Contribución a la Superintendencia de Sociedades, en su calidad de aporte parafiscal por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean sociedades comerciales bajo su control y vigilancia, constituye una deducción como quiera que hace parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas y en consecuencia forman parte de los gastos por administración de los entes económicos (D.R. 2649 de 1993 artículo 40 y E.T. artículo 107). Pero además de ser una deducción del impuesto sobre la renta, siendo un menor valor de la renta bruta, el pago de tal contribución, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, ya que si bien no tiene una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, como lo afirma la DIAN en el Concepto 052218 de 2002, es evidente que si forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes comerciales a los cuales se refiere el artículo 88 de la Ley 222 de 1995. La necesidad del gasto por la contribución a la Supersociedades se concreta en que su erogación es necesaria no solamente para cumplir con el requerimiento legal de la Ley 222 de 1995, sino que hace parte de los egresos administrativos que cualquier actividad económica requiere para su normal funcionamiento, ya que si no se pagara, es cierto que de todas formas el bien o servicio se produciría, pero no se estaría dando cumplimiento con todos los pagos que implica desarrollar una actividad económica lucrativa. La proporcionalidad de la contribución para la Supersociedades, no puede ser rechazada con el argumento que "sobre dicho gasto no puede establecerse una proporción razonable con el ingreso debido a que la Ley 222 de 1995 en su artículo 88 establece las reglas o parámetros a los cuales están sujetas las sociedades sometidas a su control y vigilancia para efectos de liquidar el valor de la contribución" porque el hecho que sea el artículo 88 de la mencionada ley, el que establece su quantum liquidado sobre el monto total de los activos, no quiere decir que no pueda establecerse su proporción o relación con el total de la renta bruta del contribuyente, y más aún si el monto de la misma no puede exceder del uno por ciento.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JUAN ANGEL PALACIO HINCAPIE**

Bogotá, D.C., octubre trece (13) de dos mil cinco (2005)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631) acumulado al 11001-03-27-000-2003-00073-01(14122)**

**Actor: JOSE ALBERTO MARTINEZ MENENDEZ Y CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN**

**FALLO**

El ciudadano JOSE ALBERTO MARTINEZ MENÉNDEZ, en ejercicio de la acción pública de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo presentó demanda contra los Conceptos Números 044070 del 1° de diciembre de 1999 y 052218

del 16 de agosto de 2002 expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, demanda radicada con el No. 13631. De igual forma el ciudadano CELSO VICENTE AMAYA MANTILLA solicita la nulidad y suspensión provisional del Concepto N° 055218 de 2002 de la DIAN, demanda radicada con el Número 14122.

## **LOS ACTOS ACUSADOS**

Se tratan del Concepto N° 052218 del 16 de agosto de 2002, publicado en el Diario Oficial 44.914 del 27 de agosto de 2002, y adjuntado por los dos demandantes y el concepto 044070 de 1999, fue enviado por la parte demandada en copia simple. Los textos de los conceptos demandados, son los siguientes:

### **CONCEPTO 044070 (diciembre 1 de 1999)**

*Referencia: Consulta 035930 de junio 3 de 1999*

*Tema: Renta y Complementarios*

*Subtema: Deducción - Contribuciones*

*De acuerdo con lo establecido en el artículo 11 del decreto 1265 de 1999, concordante con el artículo 1 de la Resolución 156 del mismo año, de la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, este Despacho es competente para absolver en sentido general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales.*

### **PROBLEMA JURIDICO.**

*¿Puede ser deducida del impuesto sobre la renta la contribución creada por la Ley 222 de 1995 que pagan las sociedades sometidas a la vigilancia de la Superintendencia de Sociedades?*

### **TESIS**

*No puede ser deducida del impuesto sobre la renta la contribución establecida en la Ley 222 de 1995, que pagan a la Supersociedades las sociedades sometidas a la vigilancia de ésta.*

### **INTERPRETACION JURIDICA:**

*El artículo 107 del Estatuto tributario señala que las expensas necesarias son deducibles siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:*

- *Que sean realizadas durante el año o período gravable en desarrollo de cualquier actividad productora de renta.*
- *Que tengan relación de causalidad con la renta*
- *Que sean necesarias*
- *Que sean proporcionadas*

*En sentido genérico el término de deducción significa, los gastos necesarios para producir renta. Son todos aquellos gastos autorizados legalmente, que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y con el cumplimiento de determinados requisitos, los cuales se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida.*

*Los requisitos contenidos en las disposiciones tributarias hacen referencia a la causalidad, necesidad y proporcionalidad, los cuales se definen así:*

- **Causalidad:** *Es el vínculo que guardan los costos y gastos realizados con la actividad productora de renta. Por tanto las erogaciones realizadas deben*

ser las normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el presupuesto básico para producir un ingreso.

- **Necesidad:** Se establece en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera. Implica que el costo sea indispensable para obtener el producto por cuanto está integrado al mismo. Es indispensable que se trate de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad productora de renta.
- **Proporcionalidad:** Exige que el costo o gasto guarde una proporción razonable con el ingreso real (real o potencial) debido a que la erogación debe tener un límite máximo cuantificable que esté medido por la relación que existe entre la magnitud del costo y el posible beneficio que pudiere generar.

La legislación tributaria señala las deducciones que pueden ser consignadas por el contribuyente en su declaración para efectos de determinar su renta líquida (artículos 108 a 177 del Estatuto Tributario), entre las cuales tenemos: deducción por salarios, deducción de cesantías consolidadas, por pensiones de jubilación e invalidez, ajustes por diferencia en cambio, por impuestos pagados, por intereses, por donaciones, gastos en el exterior, depreciación, pérdidas, inversiones, renta presuntiva, renta vitalicia, etc.

De lo anterior se desprende que la contribución a que hace referencia el consultante, no es posible tomarla como deducción en razón a que no cumple con las previsiones del artículo 107 del Estatuto Tributario.

En los anteriores términos damos por absuelta su consulta, presentándole disculpas por la demora en contestarla, lo cual obedeció a causas ajenas a nuestra voluntad”.

#### **CONCEPTO N° 052218 de 2002 (agosto 16)**

Referencia: Consulta radicada bajo el número 33901 de mayo 22 de 2002

Tema: Renta y Complementarios

Descriptor: Deducciones

Fuentes formales: E.T., artículo 107. Ley 222 de 1995 artículo 88. Ley 225 de 1995, artículo 2°.

De acuerdo con lo establecido en el Decreto 1265 de 1999, esta División es competente para absolver consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias nacionales, en sentido general. En tal sentido se atiende esta respuesta.

#### **Problema jurídico:**

¿Puede tratarse como deducción en el impuesto sobre la renta la contribución de que trata el artículo 88 de la Ley 222 de 1995?

#### **Tesis jurídica:**

La contribución especial para sufragar los gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, de que trata el artículo 88 de la Ley 222 de 1995, no puede tratarse como deducción en el impuesto sobre la renta.

Interpretación jurídica:

Solicita en su escrito se revoque el concepto 044070 de 1999 por cuanto considera que al señalar que la contribución para sufragar los gastos que ocasione el sostenimiento de la Superintendencia de Sociedades, establecida en el artículo 88 de la Ley 222 de 1995 no es deducible del impuesto sobre la renta por no cumplir con las previsiones del artículo 107 del Estatuto Tributario, desconoce el sentido de la Ley como quiera que dicha

*contribución constituye un gasto necesario para la existencia misma de la sociedad anónima sujeta a la vigilancia y control de la Superintendencia de Sociedades, del cual no puede en ninguna forma sustraerse. Además señala que frente a los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad para efectos de la deducibilidad de las expensas necesarias estos no dependen de la sociedad que obra como sujeto pasivo de la contribución, puesto que la ley fija la base de liquidación y la Superintendencia tiene facultad para señalar la cuantía, con la aprobación del Presidente de la República.*

*Al respecto este despacho considera:*

*El artículo 88 de la Ley 222 de 1995 regula los gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades y lo relativo a la contribución para sufragar dichos gastos, así:*

***“Gastos de funcionamiento.** Los recursos necesarios para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, se proveerán mediante contribución a cargo de las sociedades sometidas a su vigilancia o control.*

*Tal contribución consistirá en una tarifa que se calculará sobre el monto total de los activos, incluídos los ajustes integrales por inflación, que registre la sociedad a 31 de diciembre de año inmediatamente anterior. Dicha contribución se liquidará conforme a las siguientes reglas:*

*...*

*Las sumas por concepto de contribuciones o por prestación de servicios que no se cancelen en los plazos fijados por la superintendencia causarán los mismos intereses de mora aplicables al impuesto de renta y complementarios”.*

*En aplicación del principio general de interpretación previsto en el artículo 28 del Código Civil, es preciso señalar que el artículo 2° de la Ley 225 de 1995 modificadorio de la Ley 179 de 1994 establece el significado legal del concepto “contribuciones parafiscales”, así:*

*“Son contribuciones parafiscales los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector.*

*El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en la forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.*

*Las contribuciones parafiscales administradas por los órganos que formen parte del Presupuesto General de la Nación se incorporarán al Presupuesto solamente para registrar la estimación de su cuantía y en capítulo separado de las Rentas Fiscales y su recaudo será efectuado por los órganos encargados de su administración”.*

*En tal sentido, la honorable Corte Constitucional mediante Sentencia C-040 de 1993, el Magistrado Ponente Ciro Angarita Barón, señala las diferencias entre las contribuciones y los impuestos, así:*

*“Queda pues, claro que las contribuciones parafiscales se diferencian de los impuestos en la medida en que implican una contrapartida directa al grupo de personas gravadas; no entran a engrosar el erario público; carecen de la generalidad que caracteriza a los impuestos respecto del sujeto obligado a pagar el tributo y especialmente, porque tienen una determinada afectación”.*

*Conforme con lo expuesto es preciso establecer la naturaleza jurídica de la contribución para sufragar los gastos de sostenimiento de la Superintendencia de Sociedades.*

*No se trata de un impuesto porque no se cobra a todos los ciudadanos sino a un grupo económico determinado, en este caso a las sociedades sometidas a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades y porque tiene como destinación específica el cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia mencionada. Estas circunstancias se oponen a la naturaleza de los impuestos pues éstos, entre otras cosas, se destacan por su universalidad y por su destinación a las arcas generales del Estado.*

*No se trata de una tasa pues no se está ante una contraprestación de los ciudadanos por un servicio que presta el Estado, ni el pago que realizan las sociedades guarda relación inescindible con los beneficios recibidos en razón de tal bien o servicio. Estos elementos son contrarios a las tasas como especies de los tributos pues éstas se caracterizan fundamentalmente por constituir una contraprestación a cargo de los usuarios de un servicio público que presta el Estado, esto es, por su bilateralidad por oposición a la unilateralidad que identifica a los impuestos.*

*En consecuencia, los pagos para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades tiene la naturaleza de una contribución parafiscal pues es un gravamen obligatorio que sólo afecta a las sociedades sometidas a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades y porque tiene como destinación específica el cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia mencionada.*

*Ahora bien, en lo concerniente a la naturaleza de expensa necesaria de la contribución para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades es del caso señalar que para el reconocimiento fiscal de las deducciones se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina “presupuestos esenciales”, los cuales constituyen una condición para su aceptación; ellos son: la relación de causalidad; necesidad del gasto y su proporcionalidad con el ingreso y se encuentran consagrados en el artículo 107 del Estatuto Tributario.*

*Así las cosas, es imperativo analizar si dichas contribuciones cumplen con los requisitos de fondo y de forma, y con los presupuestos esenciales para su aceptación como deducción.*

*Frente al presupuesto de la “relación de causalidad” es doctrina reiterada de esta Oficina y del Honorable Consejo de Estado que la misma es el vínculo, correspondencia o relación que existe entre un gasto o egreso realizado con la actividad generadora de renta.*

*Al respecto es pertinente citar algunas definiciones de “relación de causalidad” como presupuesto para la procedencia de las deducciones, acogidas por el Honorable Consejo de Estado.*

*“Este último se define como aquella correspondencia de causa a efecto que debe existir entre todo egreso realizado y el ingreso que previa su depuración, dará lugar a la tasación del impuesto. En consecuencia, no todo egreso realizado por una sociedad puede ser aceptado como deducción y como en el presente caso la sociedad pagó servicios públicos de “otros”, faltó en éstos ese elemento indispensable para la procedencia de la deducción,*

*cual es demostrar la relación directa entre el gasto y el ingreso obtenido” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 3248 del 26 de agosto de 1991, Ponente: Doctora Consuelo Sarria Olcos) (Subrayado fuera de texto).*

*“La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por lo cual deben ser los normalmente acostumbrados dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad” (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 9018 del 25 de septiembre de 1998, Ponente: Dr. Delio Gómez Leyva) (Subrayado fuera de texto).*

*La contribución para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades por parte de las entidades sujetas a su inspección, control y vigilancia, no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta, como quiera que para generar la renta, es decir obtener ingresos provenientes de la producción y venta de bienes y/o prestación de servicios, no se requiere el pago de la contribución. En el evento de que las sociedades sujetas a inspección y vigilancia de la Superintendencia no cancelen la contribución dentro de los plazos establecidos para ello, la Ley 222 de 1995 en su artículo 88 establece como consecuencia la causación de los mismos intereses de mora aplicables al impuesto de renta y complementarios, pero tal circunstancia no impide que el ente social siga desarrollando su actividad generadora de renta, ni conlleva la inexistencia de la sociedad anónima, como lo afirma en su escrito.*

*Conforme con lo expuesto, es claro que los pagos realizados por los contribuyentes por concepto de la contribución para cubrir los gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades no constituyen “expensas necesarias” para producir la renta, dichos pagos tienen carácter obligatorio por creación legal, pero tal circunstancia no conlleva su deducibilidad, salvo que la Ley expresamente la consagre.*

*En relación con el presupuesto de necesidad del gasto, es doctrina reiterada de esta Oficina que el mismo se establece en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera. Implica que el costo sea indispensable para obtener el producto por cuanto está integrado al mismo. Es indispensable que se trate de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad productora de renta, determinado con criterio comercial.*

*Además, sobre el mismo tema el Honorable Consejo de Estado recientemente manifestó:*

*“En materia tributaria no resulta suficiente la inclusión dentro del denuncia privado de una erogación para que ésta sea deducible, pues de una parte, el gasto efectivamente debe realizarse dentro de la vigencia fiscal correspondiente y de la otra, reunir los requisitos exigidos por la disposición para la deducibilidad de las “expensas necesarias” que son entre otros, los de relación de ‘causalidad’ con la actividad productora de renta, vinculada a la actividad y al motivo de las expensas, en forma tal que para la generación de la renta deba realizarse el gasto, ‘proporcionado’ de acuerdo con las características de cada actividad y ‘necesario’, entendido este último como el normal para producir o facilitar la obtención de la renta, determinado con criterio comercial.*

*En este caso debe mantenerse el rechazo por cuanto el requisito principal echado de menos desde la discusión administrativa es la no demostración de la calidad de gasto necesario de las erogaciones, esto es, constituir una*

*expensa necesaria para producir la renta y que la misma corresponda al concepto de 'gasto necesario' o normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia del contribuyente generadora de ingresos" (Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 11607 del 16 de marzo de 2001, Ponente: Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié) (Subrayado fuera de texto).*

*En tal sentido, la contribución para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades no constituye un gasto o expensa necesaria para producir la renta, no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta, como quiera que para generar ingresos provenientes de la producción y ventas de bienes y/o prestación de servicios, se puede prescindir del pago de la contribución. Las contribuciones parafiscales tienen origen en la Ley, la cual las crea con carácter obligatorio, pero dicha circunstancia no las convierte en "gastos necesarios" o normalmente acostumbrado dentro de la actividad propia del contribuyente, con criterio comercial.*

*Los criterios de la obligatoriedad de las contribuciones parafiscales y de la necesidad del gasto son diferentes, el asimilarlos implica desconocer el desarrollo doctrinario y los efectos de tales conceptos, pero especialmente conlleva el traslado económico de las contribuciones parafiscales con cargo al impuesto sobre la renta por vía de su tratamiento como deducción en la depuración del impuesto, sin que tal proceder esté expresamente permitido.*

*Por último, en relación con los requisitos de proporcionalidad y razonabilidad de la contribución por parte de las entidades sometidas a inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades, este despacho comparte su criterio en el sentido de que sobre dicho gasto no puede establecerse una proporción razonable con el ingreso debido a que la Ley 222 de 1995 en su artículo 88 establece las reglas o parámetros a los cuales están sujetas las sociedades sometidas a control y vigilancia para efectos de liquidar el valor de la contribución, pero, se reitera que para efectos de su deducibilidad como expensa necesaria se requiere del cumplimiento de todos los requisitos de fondo y de forma.*

*Conforme con lo expuesto este Despacho confirma el concepto 044070 de diciembre 1 de 1999".*

## **LAS DEMANDAS**

El señor **José Alberto Martínez Menéndez** (Expediente 13631) indica como normas superiores violadas por los Conceptos 044070 de 1999 y 052218 de 2002, los artículos 26, 66 y 107 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se resume así:

Afirma que conforme al artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos que constituyen la renta gravable deben reunir los siguientes requisitos: a) que se hayan realizado en el año gravable; b) que tengan la posibilidad de incrementar el patrimonio en el momento de su percepción y c) que el ingreso no esté expresamente exceptuado.

Explica el concepto y diferencia entre costos y deducciones para concluir que el no tener un concepto claro de los mismos así como de la renta para efectos del impuesto, es causa de errores graves, como en el que la DIAN incurre al decir que la Contribución para cubrir los gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades por parte de las entidades sujetas a control y vigilancia, no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta.

Manifiesta que la Corte Suprema de Justicia en sentencia del 21 de febrero de 1977 que declaró exequible el artículo 287 del Código de Comercio norma que creó la contribución para gastos de la Superintendencia de Sociedades, declaró que la citada contribución constituye el pago de un servicio prestado por el Estado a título de gasto y más exactamente de costo, que se excluye de los INGRESOS para efectos del impuesto sobre la renta y no a título de impuesto, como lo pretende el concepto demandado.

En cuanto al término “expensas necesarias” contenida en el artículo 107 del Estatuto Tributario, sostiene que conforme a su definición, expensa es sinónimo de costo, en consecuencia se deben restar los ingresos, conforme al artículo 66 del E.T., por ser exclusión de los ingresos, tal como lo ordena el artículo 26 ibídem.

Comenta que la Oficina Jurídica de la DIAN exagera las condiciones a las cuales la ley sometió las expensas, pues pretende que tengan “relación directa con el ingreso obtenido” y la ley dice “que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta”, cambiándole el sentido y distorsionando la disposición legal con el fin de llegar a la conclusión de que “para obtener ingresos, no se requiere el pago de la contribución”.

Finaliza diciendo que independientemente del carácter de contribución parafiscal que el concepto le atribuye a la obligación que tienen en principio todas las sociedades comerciales de pagar la contribución para gastos de funcionamiento, aquella afecta la misma existencia de la entidad obligada, es decir que por su condición de sociedad comercial, independiente de la actividad que realice, nace la obligación de pagar la contribución.

Por su parte el señor **Celso Vicente Amaya Mantilla** (Expediente 14.122) demandó el Concepto 055218 invocando como normas violadas los artículos 26, 107 del Estatuto Tributario, 95 numeral 9°, 150 numeral 12, 338 y 363 de la Carta Política.

Afirma que con el concepto acusado se incurre en extralimitación del alcance de la norma superior, pues atribuye la exigencia de la imputabilidad de los costos con los ingresos también a las deducciones lo cual conlleva la violación del artículo 26 del

Estatuto Tributario, pues para éstas últimas únicamente se exigen que sean realizadas, es decir, que se hayan pagado efectivamente.

Dice que al aludir la norma legal a la “actividad” como fundamento de referencia para fijar el criterio para la deducibilidad de las deducciones, se refiere a las tareas propias del contribuyente y que constituyen la fuente de sus ingresos, hallándose una similitud con el concepto de empresa.

Señala que el concepto de la DIAN al limitar las deducciones al hecho de tener una “relación directa con el ingreso obtenido” y de ello concluir que para obtenerlo “se puede prescindir del pago de la contribución”, está violando la Ley porque ésta relaciona este derecho a su relación causal con la empresa generadora de renta del contribuyente y no directamente con su ingreso, es decir con el flujo obtenido en una operación específica, lo cual es predicable de los “costos” que deben ser “imputables” a los ingresos (art. 26 E.T.) pero tal relación causal no se predica de las expensas necesarias.

De otra parte señala que el término “causalidad” que significa “causa, origen, principio, en materia de las deducciones no puede ser directa en absoluto, pues, a diferencia de los costos”, los gastos generales de una empresa contribuyen, pero de manera general e indirecta, a la obtención del ingreso.

Considera que bajo el criterio estrecho y sesgado de la DIAN, no se busca otro objetivo diferente de obtener incrementos del recaudo tributario, lo que implica que gastos usuales, comunes y comercialmente acostumbrados, como los de publicidad, los administrativos, de decoración, relaciones públicas, servicios bancarios, etc, y en especial los necesarios para la organización jurídica de las empresas tales como los notariales, de registro público de comercio, de contabilidad, de asesoría legal, etc, no serían deducibles por no tener relación “directa” con la producción industrial o con la compraventa de mercancías, ya que según el concepto simplista de la DIAN, la actividad generadora del ingreso podría seguirse desarrollando sin necesidad de incurrir en los mismos.

Para reforzar sus comentarios cita algunos conceptos doctrinarios sobre la diferencia entre los conceptos de “costos” y “deducciones” según los cuales la distinción esencial entre esos dos conceptos, radica en que los costos tienen relación directa con el producto, mientras que las deducciones se refieren en conjunto a la empresa, como los gastos generales, enfatizando también que para poder realizar cualquier actividad dentro del marco legal, es necesario cumplir las formalidades que el Estado impone, como pagar los servicios públicos, las tasas, y las contribuciones a las entidades fiscalizadoras.

Afirma que respecto de la expresión las “normalmente acostumbradas en cada actividad” del artículo 107 del Estatuto Tributario, se cumple cuando las instituciones jurídicas exigen a los ciudadanos el pago de expensas a manera de contribuciones parafiscales como la analizada para la financiación de la Superintendencia de Sociedades. Cuando el artículo 88 de la Ley 222 de 1995, establece a favor de la Superintendencia de Sociedades una contribución a cargo de las sociedades sometidas a su vigilancia y control, otorgándoles facultades para su determinación y cobro y sus sanciones por el no pago oportuno, está incorporando a la costumbre comercial este factor.

Anota que el hecho de tratarse de una expensa obligatoria, que subvenciona la función de inspección, vigilancia y control que ejerce el Presidente de la República a través de la Supersociedades, hace que la misma afecte económicamente a todas las entidades sometidas para quienes esta expensa reúne las características para su deducción de la renta bruta. Adicionalmente, por su carácter de “contribución” esta expensa corresponde a diferencia de los impuestos, al pago del derecho a acceder a los servicios detallados en el artículo 2° del Decreto 1080 de 1996, los cuales constituyen servicios que necesitan y requieren las sociedades para poder funcionar adecuada y legalmente y mal puede decirse que esos servicios públicos no tienen relación de causalidad.

En cuanto a la violación del numeral 9 del artículo 95 de la Carta, dice que se ha desconocido el principio de la “capacidad contributiva” del sujeto pasivo de la obligación tributaria, toda vez que el Estado no puede exigir tributos con base en cualquier presupuesto de hecho, sino a los que correspondan a la potencialidad demostrada por aquel de contribuir con los gastos públicos. Lo que conlleva que el no poder deducir el valor de una expensa como lo es la contribución para la Superintendencia, implica una alteración significativa de su capacidad contributiva inadmisibles, en especial cuando la misma Ley especial que regula los impuestos permite la deducción de todas las expensas indispensables para el desarrollo de las actividades productoras de renta, dentro del marco de la necesidad y proporcionalidad.

Afirma que la DIAN desconoció el numeral 12 del artículo 150 de la Carta Política, pues se abrogó facultades legislativas en materia tributaria, mediante el ejercicio de su función interpretativa de la Ley, limitando el alcance de las normas que establecen el derecho a la deducción de las expensas necesarias.

Manifiesta que el desconocimiento de la deducción de la contribución a que se ha hecho referencia implica que dicho gravamen, en el caso de las compañías afectadas por el pago de esta expensa, no consulte la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la

obligación tributaria sustancial, basada en un aspecto meramente formal: las entidades sometidas al control de la Superintendencia y las que no lo están.

### **SUSPENSION PROVISIONAL**

Dentro del proceso 14.122 se solicitó la suspensión provisional del Concepto 055218 de 2002, la cual fue negada mediante auto del 28 de agosto de 2003, al considerarse que el quebrantamiento de las normas superiores no surgía prima facie al ser necesario establecer si la no procedencia de tratar como deducción los pagos por concepto de la contribución para la Supersociedades desfigura la distinción entre costos y deducciones no previstas en la ley para ser tratado como expensa necesaria, y por tanto ameritaba un estudio de fondo no permitido en esa etapa procesal.

### **CONTESTACION A LAS DEMANDAS**

La apoderada de la entidad demandada dentro del **proceso 13.631** se opuso a las pretensiones de la demanda, aduciendo que el pago de la contribución establecida en el artículo 88 de la Ley 222 de 1995 se sale de la definición y requerimientos legales para que constituya costo fiscal y/o gasto.

Fundamenta su afirmación indicando que dicha contribución no representa erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios; tampoco se enmarca dentro del concepto de costo de adquisición histórico o fiscal de los activos movibles o fijos.

Afirma que la contribución no tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta pues no hay un vínculo de la misma con actividades económicas realizadas por las empresas, tampoco es necesaria al no ser indispensable para producir un bien, por lo que concluye que resulta inocuo estudiar la proporcionalidad.

Finalmente comenta que la contribución para la Superintendencia de Sociedades, tampoco constituye un gasto, como quiera que no se trata de un desembolso realizado y necesario para la distribución, financiación o administración de la empresa en general. Por ello, en vez de vulnerar los artículos 26, 66 y 107 del Estatuto Tributario, los conceptos demandados los respetó a cabalidad, porque por ninguna parte se colige la procedencia como deducción de la contribución para el sostenimiento de la Supersociedades.

Dentro del **proceso 14.122** la apoderada de la DIAN, manifiesta que la contribución para la Superintendencia de Sociedades, conforme a la definición que de contribuciones parafiscales trae el artículo 25 de la Ley 225 de 1995 y de alguna definición doctrinaria, es una contribución especial, ya que no se trata de un impuesto porque no se cobra a todos los ciudadanos sino a un grupo determinado, en este caso a las sociedades sometidas a inspección, control y vigilancia.

Sostiene que el valor pagado por tal contribución especial no puede ser deducido, al no cumplir las condiciones legales exigidas para su aceptación así como tampoco están previstos como legalmente deducibles en la ley tributaria. Enfatiza que la actividad económica de las sociedades y su objeto, nada tienen que ver con los gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, no cumpliendo entonces con el requisito de la relación de causalidad.

Igualmente dice que dentro de las deducciones que pueden ser consignadas por el contribuyente en su declaración tributaria, para determinar su renta líquida, artículos 108 a 177 del Estatuto Tributario, en ninguna de ellos aparece la Contribución Especial, requisito indispensable para que proceda como deducción. Además el hecho que la ley regule lo relativo a la contribución, ello no conlleva que le dé derecho a las sociedades para que descuenten el valor de la misma.

En cuanto a la violación del artículo 95 de la Constitución Política, por no acatar el principio de la capacidad contributiva, no es de recibo, por cuanto la contribución especial tampoco es impuesto sino como su nombre lo indica es contribución de carácter parafiscal y obligatorio y si no estaba de acuerdo con la Ley 222 de 1995 que la creó, ha debido demandarla y no el concepto.

### **COADYUVANCIA**

En el expediente 13.631 los señores María del Pilar Abella Mancera y Laureano Gómez Robayo presentaron un escrito de coadyuvancia. Con fundamento en el artículo 26 del Estatuto Tributario comentan que los costos se restan de los ingresos para obtener la renta bruta y para ellos exige tener relación con los ingresos (ser imputables a ellos) mientras que las deducciones se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida y respecto de ellas la ley no exige que sean imputables a los ingresos, por ello el artículo 107 del Estatuto Tributario expresamente autoriza la deducción de las expensas necesarias, realizadas durante el período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre y cuando se cumplan los requisitos allí indicados. Critican a la DIAN por utilizar frases aisladas de algunas sentencias del Consejo de Estado,

tomadas fuera de contexto para afirmar que la necesidad y relación de causalidad de las deducciones se predicen en relación con los INGRESOS y no en relación con la ACTIVIDAD PRODUCTORA DE RENTA.

De la definición que traen los artículos 39 y 40 del Decreto 2649 de 1993 deducen que los costos tienen una asociación clara y directa con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios de los cuales el contribuyente obtiene sus ingresos, mientras que los gastos o deducciones representan la utilización de recursos en los cuales incurre un contribuyente para desarrollar las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación de los negocios o actividades que realiza. Luego la interpretación de la DIAN carece de sentido porque únicamente los costos tiene relación de causalidad con los ingresos, las deducciones, por el contrario se caracterizan precisamente porque no se pueden imputar directamente a los bienes o servicios, sino que se requieren para el funcionamiento y operación de las empresas.

Contradican apartes de los conceptos demandados pues consideran que la DIAN traslada las deducciones, los requisitos de los costos, los cuales sí se integran al producto y se recuperan cuando se obtiene el ingreso.

Agregan que para prohibir la deducción de algunos impuestos, fue necesario expedir el artículo 105 (sic) del Estatuto Tributario, lo cual demuestra que a falta de prohibición expresa, todos los tributos son deducibles y dicha restricción establecida para los impuestos no se puede extender a las tasas ni a las contribuciones, porque tienen naturaleza diferente y porque se trata de una norma taxativa que no admite interpretación extensiva. Afirman que negar la deducibilidad de las contribuciones resulta inequitativo, porque se trata de erogaciones efectivamente incurridas, lo que implica que el impuesto de renta ya no se determina sobre la renta líquida, sino sobre la renta líquida más el valor de las contribuciones que se causaron en el año.

Finalizan argumentando que existen algunas deducciones que no reúnen las condiciones para ser deducibles, como los gastos personales, superfluos, excesivos, suntuarios o innecesarios originados en la mera liberalidad y ajenos al negocio y en tales condiciones no son deducibles, por no ser necesarios desde el punto de vista comercial y por carecer de relación de causalidad con la actividad productora de renta, pero no se pueden confundir con el pago de las contribuciones que no solo son necesarias sino indispensables.

En el mismo expediente, el señor Luis Carlos Villegas Echeverri en representación de la Asociación Nacional de Industriales ANDI, también presentó escrito de coadyuvancia donde manifestó no estar de acuerdo con la parte del concepto 052218 de 2002 que

dice que el no pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades no impide a la sociedad vigilada, controlada o inspeccionada siga desarrollando su actividad generadora de renta, ya que el artículo 107 del Estatuto Tributario acepta como expensa necesaria la realizada durante el año o período gravable en desarrollo de la actividad productora de renta y no la que únicamente guarde relación con el ingreso, interpretación que elimina la diferencia entre costo y gasto, para sólo admitir la depuración de la renta con costos.

En igual forma cuando la DIAN sólo admite como deducibles los pagos expresamente consagrados en la Ley, desconoce la regla del Estatuto Tributario, según la cual son deducibles todas las expensas necesarias, salvo que la ley introduzca una prohibición o limitación, luego al disponer que sólo son deducibles las expensas expresamente previstas en la Ley, es tanto como eliminar las deducciones y de esta manera no habría impuesto sobre la renta, sino impuesto sobre el ingreso. La circunstancia de que el pago sea obligatorio no le quita el carácter de deducible, ya que lo determinante es la necesidad y proporcionalidad.

### **Acumulación de Procesos**

Mediante auto del 13 de febrero de 2004 se decretó la acumulación del proceso 14.122 que tiene como actor a Celso Vicente Amaya al proceso 13631 actor José Alberto Martínez por ser éste último el proceso más antiguo conforme al artículo 157 del Código de Procedimiento Civil.

### **ALEGATOS DE CONCLUSION.**

Dentro del **proceso 14.122 la parte demandante**, una vez acumulado al 13.631 en su escrito se opuso a los argumentos de la defensa indicando que no puede aceptarse la afirmación de la DIAN de que la contribución para el sostenimiento de la Superintendencia de Sociedades no es una erogación necesaria, lo cual fundamenta sosteniendo que con tal interpretación se adicional elementos nuevos a las condiciones previstas en la ley como es la relación causa efecto entre el ingreso y el gasto, además se puede transformar la base misma del impuesto de renta y convertirlo en un impuesto sobre el ingreso.

Por su parte, la representante judicial de la **entidad demandada**, expresa que no cabe duda que la contribución para la Superintendencia de Sociedades es una contribución especial, y que para su reconocimiento fiscal se hace necesario que se cumplan las

condiciones legales exigidas para su aceptación y que además estén previstos como legalmente deducibles.

Afirma que la actividad económica de las sociedades nada tiene que ver con los gastos de sostenimiento de la Superintendencia de Sociedades ya que esos gastos no son erogaciones normalmente acostumbradas en la actividad productora de renta, es así, que si no se cancela el desarrollo del objeto social continúa, sin que se entorpezca la producción del ingreso, lo cual evidencia que dicha contribución no tiene relación de causa y efecto.

Enfatiza que el hecho que la ley 222 de 1995 regule los gastos de funcionamiento de la Supersociedades, no significa que le otorgue derecho a las sociedades para que la deduzca, por cuanto ésta dejaría de ser contribución para convertirse en beneficio del sector y quien correría con los gastos de la Superintendencia sería el Estado, y no el sector de contribuyentes para la cual fue creada.

### **MINISTERIO PÚBLICO.**

El Ministerio Público representado por el Procurador Sexto Delegado encargado ante el Consejo de Estado, sostiene que la interpretación contenida en los conceptos acusados no es equivocada ni violatoria de la normatividad superior, porque de acuerdo con el artículo 107 del Estatuto Tributario, para que una erogación pueda solicitarse como deducción de la renta líquida, además de la causación en el año gravable, debe tener relación de causalidad con las actividades productoras de renta, la necesidad y la proporcionalidad determinadas con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas y las limitaciones de los siguientes artículos.

Aduce que conforme a las precisiones del Consejo de Estado sobre las nociones de causalidad, necesidad y proporcionalidad, éstas no se cumplen en el caso de la contribución parafiscal creada a favor de la Superintendencia de Sociedades, ya que cuando la normatividad tributaria se refiere a las expensas necesarias o deducciones, alude a gastos indirectos y no al costo económico de producción y porque éste depende directamente de la naturaleza misma del negocio y de la actividad económica que el contribuyente realiza para la obtención del ingreso. Afirma que la contribución cuestionada, aunque obligatoria para las sociedades comerciales, porque la ley así lo impone, no tiene la connotación de indispensable e imprescindible para la realización del ingreso y por supuesto no cumple el presupuesto de “necesidad” que el legislador exige a efecto de que el gasto se pueda aceptar fiscalmente como deducción.

Aclara que aún cuando no es indispensable que la ley indique expresamente los gastos específicamente deducibles, debe tenerse en cuenta la necesidad del gasto en el

desarrollo de la actividad económica del contribuyente, sin olvidar que dicho concepto, en materia tributaria está estrechamente vinculado con el de normalidad –entendida con criterio comercial- con que el gasto se produzca.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala la legalidad de los conceptos 044070 de 1999 y 0552218 de 2002 expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN mediante los cuales se considera improcedente la deducción de la contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades que deben pagar todas las sociedades sometidas a su control y vigilancia.

El punto central de la controversia gira en torno a que la DIAN en los dos conceptos acusados, no acepta que el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades pueda tratarse como deducción en el impuesto sobre la renta, ya que no cumple con los requisitos previstos en el artículo 107 del Estatuto tributario, al no guardar dicho pago ninguna relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad productora de renta, como quiera que para obtener la renta no se requiere el pago de la contribución, es decir no es necesario para obtener el ingreso. Por su parte para los demandantes, dicho pago es deducible ya que hace parte de la empresa o actividad productora de renta, puesto que el no cumplir con esa obligación legal impide o entorpece el desarrollo normal de su actividad, y los servicios que reciben como contraprestación son requeridos para que las sociedades puedan funcionar adecuada y legalmente.

Para ello, se deberán analizar los presupuestos esenciales y formales de las deducciones previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario que constituyen los fundamentos que tiene la DIAN para rechazar su deducibilidad, no sin antes hacer un breve análisis sobre su naturaleza.

#### **Naturaleza de la Contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades.**

La Contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia regulada inicialmente en el artículo 287 del Código de Comercio, fue reestructurada por el artículo 88 de la Ley 222 de 1995 que derogó de paso la prevista en el citado Código según el artículo 242 de aquella Ley. El texto de la norma es el siguiente:

*ARTICULO 88. GASTOS DE FUNCIONAMIENTO. Los recursos necesarios para cubrir los gastos que ocasione el funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades, se proveerán mediante contribución a cargo de las sociedades sometidas a su vigilancia o control.*

*Tal contribución consistirá en una tarifa que se calculará sobre el monto total de los activos, incluidos los ajustes integrales por inflación, que registre la sociedad a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior. Dicha contribución se liquidará conforme a las siguientes reglas:*

- 1. Se determinará el monto total del presupuesto de funcionamiento que demande la Superintendencia en el período anual respectivo.*
- 2. El total de las contribuciones corresponderá al monto del presupuesto de funcionamiento de la Superintendencia.*
- 3. Con base en el total de activos de las sociedades vigiladas y controladas al final del período anual anterior, el Superintendente de Sociedades mediante resolución establecerá la tarifa de contribución a cobrar, que podrá ser diferente según se trate de sociedades activas, en período preoperativo, en concordato o en liquidación. La tarifa que se fije no podrá ser superior al uno por mil de los activos mencionados.*
- 4. Cuando la sociedad no hubiere estado vigilada o controlada durante todo el período, la contribución a cobrarse, se establecerá en proporción al lapso de vigilancia o control correspondiente. En ningún caso, la contribución a cobrar a cada sociedad podrá exceder del uno por ciento del total de las contribuciones.*
- 5. Las contribuciones se liquidarán por cada sociedad anualmente con base en el total de sus activos multiplicados por la tarifa que fije la Superintendencia de Sociedades para el período fiscal correspondiente.*
- 6. Cuando una sociedad no suministre oportunamente los balances cortados a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior o no liquide la contribución respectiva, la Superintendencia, teniendo en cuenta el total de activos que figure en el último balance que repose en los archivos de la entidad, hará la correspondiente liquidación.*
- 7. Cuando una sociedad, presente saldos a favor de períodos anteriores, a éstos, podrán ser aplicados para ser deducidos del pago de la vigencia fiscal que esté en curso.*
- 8. Todo reintegro por concepto de contribuciones será tramitado de acuerdo con las normas que para tal fin fije la Tesorería General de la Nación.*

*La Superintendencia de Sociedades podrá cobrar a las sociedades no vigiladas ni controladas o a otras entidades o personas, por los servicios que les preste, según sean los costos que cada servicio implique para la entidad.*

*Las sumas por concepto de contribuciones o por prestación de servicios que no se cancelen en los plazos fijados por la Superintendencia, causarán los mismos intereses de mora aplicables al impuesto de renta y complementarios (se ha subrayado).*

Del texto de la norma se desprende que las sociedades sometidas a control y vigilancia de la Superintendencia de Sociedades deben contribuir para la financiación de los gastos que demanda su funcionamiento, con una suma equivalente a un porcentaje calculado sobre el total de los activos de cada sociedad sin que exceda del uno por mil de tales

activos dentro de los que se entienden incluidos los ajustes por inflación, que prevé la normatividad contable y tributaria.

Cabe anotar que para su cobro la Supersociedades deberá elaborar el presupuesto que implique su funcionamiento de cada año y con base en la información que suministre las mismas sociedades liquidará el monto a pagar conforme al total de activos del año anterior. El pago extemporáneo de la citada contribución así como de cualquier servicio que preste la Superintendencia a las entidades sometidas a su control y vigilancia acarrea los mismos intereses moratorios previstos para el impuesto sobre la renta y complementarios (Estatuto Tributario artículos 634 y 635).

De lo anterior se tiene que la Contribución para gastos de funcionamiento de la Superintendencia de Sociedades constituye un tributo que como tal es obligatorio para todas las sociedades sometidas a su control y vigilancia. Esta obligación fiscal a cargo de las entidades vigiladas tiene prevista una sanción moratoria en caso de retardo en su cancelación lo que denota su carácter coercitivo.

Como se puede apreciar la Contribución va dirigida a un sector específico, como lo son las entidades comerciales vigiladas por la Superintendencia de Sociedades y su recaudo tiene como destinación cubrir sus gastos de funcionamiento, con el propósito final de suministrar a los propios aportantes los servicios de asesoría y apoyo empresarial que la misma ley prevé.

De acuerdo con lo anterior, es claro que dicha obligación comparte los elementos esenciales de una contribución parafiscal<sup>1</sup> los cuales según la reiterada jurisprudencia de la Corte Constitucional son los siguientes:

“...Para sistematizar, la Corte observa que los recursos parafiscales tienen tres elementos materiales, a saber:

- 1) Obligatoriedad: el recurso parafiscal es de observancia obligatoria por quienes se hallen dentro de los supuestos de la norma creadora del mencionado recurso, por tanto el Estado tiene el poder coercitivo para garantizar su cumplimiento.
- 2) Singularidad: en oposición al impuesto, el recurso parafiscal tiene la característica de afectar un determinado y único grupo social o económico.
- 3) Destinación Sectorial: los recursos extraídos del sector o sectores económicos o sociales determinados se revierten en beneficio exclusivo del

---

<sup>1</sup> El artículo 29 del Decreto 111 de 1996 define las contribuciones parafiscales como “los gravámenes establecidos con carácter obligatorio por la ley, que afectan a un determinado y único grupo social y económico y se utilizan para beneficio del propio sector. El manejo, administración y ejecución de estos recursos se hará exclusivamente en forma dispuesta en la ley que los crea y se destinarán sólo al objeto previsto en ella, lo mismo que los rendimientos y excedentes financieros que resulten al cierre del ejercicio contable.”

propio sector o sectores. ( Sentencia C-490 de 1993, de octubre 28 de 1993, Magistrado ponente, doctor Alejandro Martínez Caballero).

....

“En conclusión, según la Constitución y la ley orgánica de presupuesto, y de conformidad con la jurisprudencia de esta Corte, las características esenciales de las **contribuciones parafiscales** son éstas:

1a. **Son obligatorias**, porque se exigen, como todos los impuestos y contribuciones, en ejercicio del poder coercitivo del Estado;

2a. **Gravan únicamente un grupo, gremio o sector económico**;

3a. **Se invierten exclusivamente en beneficio del grupo, gremio o sector económico que las tributa**;

4a. Son recursos públicos, pertenecen al Estado, aunque están destinados a favorecer solamente al grupo, gremio o sector que los tributa.<sup>7</sup>

<sup>7</sup> Corte Constitucional. Sentencia C-152 del 19 de marzo de 1997. Ponente Dr. Jorge Arango Mejía.

Por todo lo anterior, se tiene que la Contribución para la Superintendencia de Sociedades goza de la naturaleza de las contribuciones parafiscales ya que son tributos de carácter **obligatorio** para todas las sociedades sometidas a vigilancia y control de la Supersociedades, tienen la naturaleza de **singularidad** al exigirse únicamente a ese determinado grupo societario, cuyo control y vigilancia está determinado entre otros por los artículos 85 y 86 de la misma Ley 222/95 y 2° del Decreto 1080 de 1996, y la **destinación sectorial** se ve en cuanto a que el monto recaudado se invierte en servicios de orden legal y administrativo para las mismas sociedades obligadas a su pago.

### **Sistema ordinario de depuración en el impuesto sobre la renta**

En el impuesto sobre la renta, la base gravable conocida como renta líquida gravable se determina conforme al proceso de depuración previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario cuyo texto es el siguiente:

*“ARTICULO 26. **Los ingresos son base de la renta líquida.** La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a dichos ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley.” (se ha subrayado).*

Dentro de este proceso de depuración se resaltan dos conceptos fundamentales para llegar a la renta líquida como son los costos y deducciones, cuyo entendimiento es

---

indispensable a la hora de determinar cuáles erogaciones y en qué grupo se deben ubicar para su detracción.

Ahora bien, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario que corresponden en su orden a los artículos 57, 44 y 45 del Decreto 2053 de 1974, señalan los requisitos esenciales que deben cumplir los costos y deducciones para su deducibilidad de los ingresos netos y de la renta bruta respectivamente, señalando que para los primeros la norma tributaria remite a lo previsto para los segundos. El texto de las normas es el siguiente:

***“ARTICULO 77. Requisitos para su aceptación. Cuando dentro de los costos o inversiones amortizables existan pagos o abonos en cuenta, que correspondan a conceptos respecto de los cuales se obliga el cumplimiento de requisitos para su deducción, deben llenarse en relación con tales pagos o abonos, los mismos requisitos señalados para las deducciones.”***(se ha subrayado).

***ARTICULO 107. La expensas necesarias son deducibles. Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de cualquier actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.***

*La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes.*(se ha subrayado).

Así pues interpretando armónicamente, los artículos 77 y 107 del Estatuto Tributario, se tiene que los costos y deducciones requieren para su deducción los requisitos que expresamente y en términos generales exige el citado artículo 107, para lo cual se deberá analizar su alcance y aplicabilidad en las diferentes clases de erogaciones que realiza el contribuyente en desarrollo de su objeto social.

Sobre el particular el Consejo de Estado ha expresado entre otras muchas providencias lo siguiente:

*“..Las deducciones son todos aquellos gastos autorizados legalmente que se generan de manera forzosa en la actividad productora de renta y que bajo el cumplimiento de requisitos determinados, se restan de la renta bruta para obtener la renta líquida, es decir fiscalmente hablando las deducciones se encuentran expresamente consagradas en la ley, y están referidas a la actividad productora de renta en general. Dentro del concepto de costos, por su parte, las erogaciones como ya se ha dicho a lo largo del proceso, se incorporan a un bien en particular o se efectúan para su adquisición, por lo cual el mismo está vinculado al tema de la enajenación de activos movibles y activos fijos, evento en el cual se restan de los ingresos netos tal y como lo consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario. Ahora bien , para el reconocimiento fiscal tanto de los costos como de las deducciones se deben*

*cumplir las mismas condiciones legales (presupuestos esenciales, requisitos de fondo u formalidades) que se exigen para la aceptación de los costos. Entre los presupuestos esenciales se encuentran los relacionados con la causalidad y necesidad del gasto que consagra el artículo 107 del Estatuto Tributario, los cuales, se reitera son condición para el reconocimiento fiscal, tanto de los costos como de las deducciones,..."<sup>2</sup>*

Esos requisitos que la doctrina ha denominado esenciales y que aparecen expresos en el artículo 107 del Estatuto Tributario son: (a) la relación de causalidad (b) la necesidad y (c) la proporcionalidad.

La relación de causalidad significa que los gastos, erogaciones o simplemente salida de recursos del contribuyente, deben guardar una relación causal con la actividad u ocupación que le genera la renta al contribuyente. Esa relación, vínculo o correspondencia debe establecerse entre la expensa (costo o gasto) y la actividad que desarrolla el objeto social (principal o secundario) pero que en todo caso le produce la renta, de manera que sin aquella no es posible obtener ésta y que en términos de otras áreas del derecho se conoce como nexo causal o relación causa – efecto. Cabe anotar que la renta aquí mencionada por la norma tantas veces nombrada, no es lo mismo que ingresos, puesto que tal como se vió en la depuración del sistema ordinario previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, los ingresos se obtienen por el solo ejercicio o desarrollo de la actividad empresarial, mientras que la renta es la parte de los ingresos que queda después de restar de los costos (renta bruta) y/o las deducciones (renta líquida) es decir dicho en términos contables la utilidad bruta y/o operacional del ente económico.

Sobre el particular el Consejo de Estado ha expresado, entre otros fallos los siguientes:

*"...Para que las expensas necesarias sean deducibles se requiere que el gasto sea "necesario" esto es, el normal para producir o facilitar la obtención de la renta bruta y el acostumbrado en la respectiva actividad comercial, "proporcional" de acuerdo con la actividad, y que exista una "relación de causalidad", la cual está referida a la vinculación de necesidad entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas, de tal forma que para que se genere aquella se deben realizar éstas".(se ha subrayado)<sup>3</sup>*

En otra oportunidad, expresó lo siguiente:

*"... Para el reconocimiento fiscal de las deducciones, se deben cumplir además de los requisitos de fondo y de forma, los denominados por la doctrina "presupuestos esenciales", los cuales constituyen una condición para su aceptación, ellos son: la causalidad, necesidad y proporcionalidad y se encuentran consagrados legalmente en el artículo 107 del Estatuto Tributario. La relación de causalidad es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta, por la cual deben ser los normalmente*

---

<sup>2</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia 8906 del 21 de agosto de 1998. M.P. Delio Gómez Leyva.

<sup>3</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 31 de marzo de 1995. Expediente 6023. M.P. Consuelo Sarria Olcos.

acostumbrados dentro de una actividad económica, ya que son el antecedente necesario (causa) para producir el ingreso (efecto) que se genera en el desarrollo de dicha actividad..”(se ha subrayado).<sup>4</sup>

El otro requisito previsto en el artículo 107 del Estatuto Tributario es que las expensas o gastos (y por supuesto los costos) incurridos sean necesarios y proporcionados con la actividad productora de renta, las cuales deben determinarse con criterio comercial, conforme a lo normalmente acostumbrado en cada actividad.

La necesidad de las expensas indica que las mismas serán las normales, las requeridas para comercializar o prestar un servicio, es decir que sin ellas los bienes o servicios no hubieran quedado listos para su enajenación o prestación del servicio, o más aún no se habrían conservado en condiciones de ser comercializadas, y que en términos de la ley civil corresponderían a las expensas necesarias invertidas en la conservación del bien (C. Civil artículo 965). Por tanto, el citado artículo 107 del Estatuto Tributario, no permite que se deduzcan gastos, erogaciones o salidas de recursos, que sean suntuarios, innecesarios o superfluos que no coadyuven a producir, comercializar o mantener el bien o el servicio en condiciones de utilización, uso o enajenación, es decir que no se requiera incurrir con miras a obtener una posible renta.

Por otro lado, la proporcionalidad de las expensas, es decir la magnitud que aquellas representen dentro del total de la renta bruta (utilidad bruta) deberá medirse y analizarse en cada caso de conformidad con la actividad económica que se lleve a cabo, conforme con la costumbre comercial<sup>5</sup> para ese sector, de manera que la rigidez normativa cederá ante los gastos reiterados, uniformes y comunes que se realicen, sin perjuicio de la causalidad y necesidad que también deben cumplir.

Sobre los requisitos de necesidad y proporcionalidad, la reiterada jurisprudencia de la sala, ha expresado entre otros fallos:

*“...Es claro y determinante el texto del artículo 107 del estatuto Tributario, al establecer que para que las expensas sean deducibles se requiere que el gasto sea “necesario” o sea, el normal para producir o facilitar la generación de la renta por parte de la actividad generadora de la misma, y lo acostumbrado en la correspondiente actividad empresarial, vale decir, proporcional de acuerdo a la actividad, y que exista una “relación de*

---

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 25 de septiembre de 1998. Expediente 9018. Ponente: delio Gómez Leyva.

<sup>5</sup> Sobre la costumbre mercantil el artículo 3° del Código de Comercio expresa:

ARTICULO 3°. La costumbre mercantil tendrá la misma autoridad que la ley comercial, siempre que no la contraríe manifiesta o tácitamente y que los hechos constitutivos de la misma sean públicos, uniformes y reiterados en el lugar donde hayan de cumplirse las prestaciones o surgido las relaciones que deban regularse por ella.

En defecto de la costumbre local se tendrá en cuenta la general del país, siempre que reúna los requisitos exigidos en el inciso anterior”.

*causalidad” la cual está referida al vínculo que debe existir entre la actividad productora de renta y el motivo de las expensas...”*.<sup>6</sup>

*“...No puede argumentarse que el pago no está probado, porque por una parte fue la propia la Administración la que admitió haber encontrado al realizar la visita administrativa, que el pago sí había sido efectuado y se hallaba contabilizado, sólo que estimó que no era procedente su reconocimiento por no tener relación de causalidad ni proporcionalidad con el ingreso declarado. Aseveración con la cual desconoce que dada la participación del gasto en la proporción de una renta como factor de su creación sino como condición para que la misma se produzca, debe efectuarse su reconocimiento fiscal y que de no hacerlo así se viola el principio de justicia tributaria. Con relación a la necesidad y proporcionalidad del gasto, tampoco se encuentra válido el cargo de la demandada, en cuanto pretende fijar un porcentaje para deducirla y determinar su normalidad, porque como lo enseña la ley y reitera la jurisprudencia, para que un gasto sea necesario sólo requiere que sea de los normalmente acostumbrados y su proporcionalidad no puede hacerla discrecionalmente el reglamento y menos aún fijarla a su arbitrio el funcionario administrativo cuando no ha sido establecida por la ley...”*.<sup>7</sup>

Ahora bien, el Estatuto Tributario a partir de su artículo 108 y hasta el 176, se refiere a algunas deducciones o gastos para los cuales exige requisitos especiales.

Pero esos conceptos pueden tener la calidad de costos o deducciones, dependiendo de su relación con los ingresos o con la renta bruta, eso si con las condiciones antes expuestas y contempladas en el artículo 107 ib, ya que en algunos casos quedarán incorporadas de manera directa en los bienes o servicios prestados y en otros apenas serán necesarias para la administración, financiación o comercialización de los mismos, pero de todas formas deberán tener relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad con los ingresos o con la actividad productora de renta. El hecho que el legislador hubiere regulado de manera especial algunos egresos en que incurre un contribuyente dentro de su objeto social, no quiere decir que sean los únicos aceptados como deducciones en el impuesto sobre la renta y complementarios, simplemente representan las expensas necesarias que en su calidad de costos o deducciones, tienen además de los requisitos generales señalados en el artículo 107 del Estatuto Tributario,<sup>8</sup> algunos requisitos específicos sin cuyo cumplimiento tampoco lograrán su reconocimiento fiscal dentro del denuncia rentístico.

---

<sup>6</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 13 de diciembre de 1995. Expediente 7158. Ponente Delio Gómez Leyva.

<sup>7</sup> CONSEJO DE ESTADO. Sección Cuarta. Sentencia del 6 de septiembre de 1996. Expediente 7844. Ponente Julio Enrique Correa Restrepo.

<sup>8</sup> Sin embargo en algunos casos, el Estatuto Tributario exonera del cumplimiento de algunos de los requisitos esenciales, como en el caso de intereses sobre préstamos para adquisición de vivienda (art. 119), o las restringe a su realización como en el caso de los impuestos pagados (artículo 115), aportes parafiscales (artículo 108), donaciones (artículos 125 y siguientes), entre otros.

De otra parte, los costos o gastos para los cuales el Estatuto Tributario no ha previsto expresamente una regulación especial, en sus artículos 108 a 176, tampoco podrán ser rechazados como costo o deducción en el impuesto sobre la renta, por ese sólo hecho, sino al contrario constituirán un costo o una deducción aceptada fiscalmente, en la medida en que cumplan los requisitos esenciales analizados anteriormente así como las limitaciones a que se refieren los artículos 85 a 88 y 177 a 177-1 del Estatuto Tributario.

De acuerdo a lo anterior, siempre hay que estudiar en cada caso si una contribución a cargo del responsable del impuesto es una deducción, siguiendo para cada una de ellas el estudio de los requisitos para su procedencia, como se hará a continuación para la contribución objeto de estudio, esto es, la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

En el presente caso, la Contribución a la Superintendencia de Sociedades es un aporte parafiscal de acuerdo a la jurisprudencia constitucional parcialmente transcrita, considerando que va dirigida a un grupo o sector representado por las sociedades comerciales sometidas a su vigilancia y control, y aunque se trata de un tributo obligatorio no participa de las características de las tasas o de los impuestos. La citada contribución entonces está destinada a brindar servicios o beneficios especiales a las sociedades obligadas a su pago y su recaudo no entra a engrosar las arcas del presupuesto nacional, siendo administrada por una entidad de carácter público, como es la Superintendencia de Sociedades.

Por lo anterior, la contribución para la Supersociedades constituye un aporte parafiscal que deben cubrir las sociedades comerciales sometidas a su control y vigilancia, pago que tiene el carácter de obligatorio y cuya mora en su pago ocasiona intereses moratorios. Cabe anotar que el pago de la Contribución para los gastos de funcionamiento de la Supersociedades no se encuentra contemplado dentro de las deducciones especiales previstas en los artículos 108 en adelante del Estatuto Tributario, sin que ello descarte ab initio su posible deducibilidad.

Pues bien le corresponde a la Sala analizar si la contribución para la Supersociedades cumple los requisitos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad, aspectos que fueron el fundamento tanto del rechazo de su deducibilidad por parte de la DIAN como los argumentos de los demandantes en pro de ella.

a) **Relación de causalidad.** La Contribución a la Superintendencia de Sociedades, en su calidad de aporte parafiscal por parte de los contribuyentes del impuesto sobre la renta que sean sociedades comerciales bajo su control y vigilancia, constituye una deducción como quiera que hace parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento

a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas y en consecuencia forman parte de los gastos por administración de los entes económicos (D.R. 2649 de 1993 artículo 40 y E.T. artículo 107). Pero además de ser una deducción del impuesto sobre la renta, siendo un menor valor de la renta bruta, el pago de tal contribución, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, ya que si bien no tiene una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, puesto que para obtenerlos no se requiere de su pago, como lo afirma la DIAN en el Concepto 052218 de 2002, es evidente que si forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes comerciales a los cuales se refiere el artículo 88 de la Ley 222 de 1995. El vínculo que ha predicado la jurisprudencia de la Sala, debe existir entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta) se presenta en este caso, ya que el pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades (causa) constituye una expensa necesaria que deben efectuar las sociedades controladas y vigiladas por ese órgano de control y que como tal hacen parte de los gastos operacionales de administración como lo confirma el Plan Unico de Cuentas (D. 2650 de 1993)<sup>9</sup> y en consecuencia su desembolso como gasto conlleva a obtener la renta líquida o utilidad operacional (efecto) del contribuyente. La relación causal se da entonces a manera de gasto o deducción como factor necesario dentro de la actividad productora de renta, considerando su relación indirecta con la obtención de los ingresos.

El argumento de la DIAN al decir que las contribuciones parafiscales aunque obligatorias no las convierte en gastos necesarios o normalmente acostumbrados, y por tanto no indispensable para obtener los ingresos, no puede ser de recibo para la Sala, porque tal como se explicó en párrafos anteriores, las salidas de recursos que tienen una relación directa con los bienes o servicios prestados, es decir indispensables para obtener los ingresos, son costos, mientras que los demás egresos que coadyuvan en la producción de la renta son gastos. Es decir la DIAN pretende asimilar la contribución para la Supersociedades a un costo cuando en realidad se trata de un gasto, que además de ser necesario es obligatorio para todas las sociedades que quieren cumplir con sus obligaciones parafiscales como bien lo dice uno de los demandantes.

#### b) **Necesidad y proporcionalidad.**

La **necesidad** del gasto por la contribución a la Supersociedades se concreta en que su erogación es necesaria no solamente para cumplir con el requerimiento legal de la Ley 222 de 1995, sino que hace parte de los egresos administrativos que cualquier actividad económica requiere para su normal funcionamiento, ya que si no se pagara, es cierto

---

<sup>9</sup> El PUC de los comerciantes señala dentro de la Clase 5 (Gastos) el grupo 51 Gastos de administración dejando la cuenta 5125 para Contribuciones y afiliaciones cuya descripción dice: “Registra el valor de los gastos pagados o causados por el ente económico por concepto de contribuciones, aportes, afiliaciones y/o cuotas de sostenimiento, con organismos públicos o privados por mandato legal o libre vinculación” (se ha subrayado).

que de todas formas el bien o servicio se produciría, pero no se estaría dando cumplimiento con todos los pagos que implica desarrollar una actividad económica lucrativa. El concepto de normalmente acostumbradas de las deducciones, tendrá que ver con aquellos gastos que ordinariamente tienen que efectuar las sociedades para el normal funcionamiento, comercialización o financiación del ente económico, y no para su producción o fabricación como equivocadamente lo entiende la DIAN.

La oposición de la DIAN para que el pago de esta contribución parafiscal se detraiga del impuesto sobre la renta, al no estar expresamente permitido, tampoco tiene asidero dentro de un cabal entendimiento del capítulo V del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, porque como ya se dijo, las expensas necesarias que a manera de gastos ( y la contribución para la Supersociedades lo es) cumplen los requisitos esenciales del artículo 107 del Estatuto Tributario son deducibles del impuesto, aunque no se hallen expresamente mencionadas.

La **proporcionalidad** de la contribución para la Supersociedades, no puede ser rechazada con el argumento que *“sobre dicho gasto no puede establecerse una proporción razonable con el ingreso debido a que la Ley 222 de 1995 en su artículo 88 establece las reglas o parámetros a los cuales están sujetas las sociedades sometidas a su control y vigilancia para efectos de liquidar el valor de la contribución”* porque el hecho que sea el artículo 88 de la mencionada ley, el que establece su quantum liquidado sobre el monto total de los activos, no quiere decir que no pueda establecerse su proporción o relación con el total de la renta bruta del contribuyente, y más aún si el monto de la misma no puede exceder del uno por ciento (1%).

En tales condiciones el argumento del Ministerio Público, que no debe aceptarse la deducibilidad de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, porque la misma no tiene la connotación de indispensable e imprescindible para la realización del ingreso, y por tanto no cumple el presupuesto de necesidad, al no ser además de las normalmente acostumbradas a realizar por el contribuyente con criterio comercial, sino una carga parafiscal obligatoria, no puede ser aceptado por la Sala, porque como se ha explicado en forma reiterada en esta providencia, cuando la erogación es de aquellas que intervienen o son necesarias para la cabal ejecución de la actividad económica productora de renta, la relación del gasto no es indispensable o directa, atribución propia de los costos, más no de las deducciones y en tales condiciones bastará con que la realización o causalidad con la renta sea indirecta, necesaria, proporcional, normalmente acostumbrada y analizada con criterio comercial, para la procedencia de su deducibilidad.

Por otro lado, el argumento de la DIAN en el concepto demandado y defendido a lo largo del debate jurisdiccional, en el sentido que el pago de la contribución no guarda relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de la actividad generadora de renta, como quiera que para generar ingresos provenientes de la producción y venta de bienes y/o prestación de servicios, no es necesario el pago de la contribución, sería procedente si la citada contribución parafiscal constituyera costo de producción de adquisición o producción, es decir costo fiscal de los bienes o servicios, pero como se dijo antes, el pago de la contribución hace parte de las expensas necesarias a manera de deducciones como quiera que su relación con la obtención de los ingresos es de manera indirecta, es decir conforma los egresos que tiene una relación mediata con la actividad productora de renta.

De conformidad con lo antes expuesto, los conceptos demandados desconocen la normatividad tributaria en lo que tiene que ver con los requisitos esenciales de las deducciones señaladas en el Estatuto Tributario, al rechazar la deducción del pago de la contribución a la Superintendencia de Sociedades, cuando la misma cumple con las exigencias previstas en el artículo 107 del Estatuto Tributario, tal como se analizó en párrafos anteriores, lo que es suficiente para declarar su nulidad, sin que sea necesario analizar la violación de las normas constitucionales invocadas como violadas por uno de los demandantes.

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.

## **F A L L A**

**ANÚLANSE** los Conceptos 044070 del 1° de diciembre de 1999 y 052218 de agosto 16 de 2002 expedidos por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

**JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ**

**Presidente**

**LIGIA LÓPEZ DÍAZ**

**LUCY CRUZ DE QUIÑONEZ**  
**Conjuez**

**GINA MAGNOLIA RIAÑO BARÓN**  
**Conjuez**

**RAUL GIRALDO LONDOÑO**  
**Secretario**