

**DEDUCCION - Tiene relación directa con la actividad productora de renta / EXPENSAS NECESARIAS - Son deducibles siempre que cumplan los requisitos expresos y generales del artículo 107 del Estatuto Tributario / PRESUPUESTOS ESENCIALES DE LOS COSTOS Y DEDUCCIONES - Son relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad**

Si se contextualiza el marco general de las deducciones basados en la norma transcrita, se observa que desde el inicio la norma sujeta el término “deducción” a una relación directa con que se genere “en desarrollo de una actividad productora de renta”. Es pues, por expreso mandato de la Ley, que para que una erogación se convierta en deducción, no es dable que se cancele porque el contribuyente así lo disponga, sino porque haya tenido verdadera necesidad de efectuarla, y que sin ella fuera imposible obtener la renta declarada, vale decir que sea indispensable para la obtención de la renta bruta. Se resalta entonces que, en materia tributaria, sólo son aceptables como deducción las expensas que tengan relación de causalidad, que sean necesarias y proporcionadas respecto del ingreso percibido; de lo contrario, sólo son admitidas las deducciones expresamente reconocidas por la ley, siendo la aplicación de éstas últimas de carácter restrictivo, como quiera que responden a una excepción fiscal. Además, la misma ley especifica cada uno de los requisitos esenciales para la aceptación de las mismas en los siguientes términos: “CAUSALIDAD: Es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta”. “NECESIDAD: El requisito de la necesidad del gasto, debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera; basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo”, y “PROPORCIONALIDAD: Este presupuesto exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso (magnitud del gasto y beneficio que pueda generarse)”.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107**

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre deducción de expensas necesarias, Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 2 de abril de 2009, Rad. 16595, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 13 de noviembre de 2008, Rad. 16307 y 20 de noviembre de 2008, Rad. 16312, M.P. María Inés Ortiz Barbosa.

**PAGOS EFECTUADOS A LA CAMARA DE COMERCIO POR REGISTRO O RENOVACION DE MATRICULA MERCANTIL - Son deducibles por ser expensas necesarias**

El a quo analizó la contribución de que trata el artículo 88 de la ley 222 de 1995 que en forma obligatoria cancela cada año a la Superintendencia de Sociedades las empresas por ella vigiladas. Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C-490 de 1993 M.P. Dr Alejandro Martínez Caballero realiza un estudio sobre los criterios de singularidad, obligatoriedad y destinación sectorial, los que permiten identificar que la citada obligación tienen carácter de contribución parafiscal, obligatoria para la sociedad so pena de causar intereses sobre su importe. La controversia generada por este gasto, fue dirimida por el Consejo de Estado, en Sentencia del 13 de octubre de 2005 C.P. Juan Angel Palacio Hincapié, donde se le reconoce su naturaleza de aporte parafiscal y se analiza cada uno de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, aceptando su relación directa con el ingreso obtenido y por tanto dándole carácter de expensa necesaria deducible, de donde se acepta el cargo formulado por la demandante en éste punto. En efecto, si se analiza detenidamente la sentencia transcrita, con miras a determinar si es aplicable a los pagos efectuados a la Cámara de Comercio por registro o renovación de matrícula, por reunir los requisitos del artículo 107 del

Estatuto Tributario para su deducibilidad, tenemos: En lo que hace a la relación de causalidad, el registro y la renovación de la matrícula en la Cámara de Comercio forman parte de los egresos realizados en cumplimiento de disposiciones legales de carácter obligatorio para desarrollar el objeto social, siendo además necesario para dar cumplimiento a lo requerido por los artículos 28 y 33 del Código de Comercio y proporcional por cuanto la tarifa es determinada por autoridad competente y no por el albedrío de los comerciantes, de donde cumple con los presupuestos del citado artículo, ya que al igual que el anterior, si bien no posee relación directa con el ingreso obtenido forma parte de las expensas necesarias, por ser indispensable para el funcionamiento de la sociedad. Lo anterior hace procedente también la deducción de lo pagado a la Cámara de Comercio.

**DEDUCCION DE EXPENSAS NECESARIAS - Deben estar plenamente probadas por el contribuyente**

Si bien en principio, como se desprende del estudio efectuado, tanto los aportes a la Superintendencia de Sociedades como lo cancelado por registro y renovación de matrícula a la Cámara de Comercio son deducibles fiscalmente, es claro además, que una vez cuestionada por parte del ente tributario la presunción de veracidad que ampara en principio lo declarado, la carga de la prueba le pertenece exclusivamente al contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil y demás normas concordantes, de donde las sumas a deducir deben no solo corresponder a los conceptos enunciados y haber sido pagadas a los beneficiarios contemplados en la ley, sino estar debidamente soportadas y contabilizadas, es decir plenamente demostradas.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., trece (13) de agosto de dos mil nueve (2009).

**Radicación numero: 25000-23-27-000-2005-01251-01(16454)**

**Actor: SYNGENTA S.A.**

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

**FALLO**

Decide la sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de enero 17 de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección cuarta - Subsección "A", en juicio de nulidad y restablecimiento de derecho, que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos por medio de los cuales se modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 2002.

## **ANTECEDENTES**

El día 11 de abril de 2003 Syngenta presentó su declaración de renta correspondiente al año gravable 2002. (fl. 3 c.p.).

El 30 de marzo de 2004, fue notificado el requerimiento especial No. 310632004000219, proferido por la Administración Especial de Impuestos de los Grandes Contribuyentes de Bogotá, al cual Syngenta radicó respuesta en julio 1º de 2004. (fl. 3 c.p.).

La División de Liquidación de la misma administración notifica el 27 de octubre de 2004 la Liquidación Oficial de Revisión No. 310642004000126. Contra dicha liquidación se presentó recurso de reconsideración el 22 de diciembre de 2004. (fl. 3 c.p.).

El día 11 de mayo de 2005 se notificó a Syngenta la resolución No. 310662005000013 del 27 de abril de 2005 expedida por la División Jurídica Tributaria de la Administración Especial de Impuestos Grandes Contribuyentes de Bogotá. (fl. 3 c.p.).

## **LA DEMANDA**

La sociedad SYNGENTA S.A. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, demandó la liquidación oficial de revisión y la resolución que modifica la declaración del impuesto de renta correspondiente al año gravable 2002. Como restablecimiento del derecho solicitó la no procedencia de la modificación a su declaración del impuesto de renta del período anotado, y que ésta se declare en firme.

Invocó como normas violadas los artículos 107, 745 y 746 del E.T.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Artículo 107 del E.T., al rechazar algunos pagos deducibles incluidos en el renglón 49 (CX) de la declaración de renta de la sociedad demandante por el año gravable 2002.

Según lo señalado en este artículo, para que sean deducibles las expensas sobre el impuesto de renta debe cumplir los presupuestos de relación de causalidad, necesidad y proporcionalidad respecto de la actividad comercial realizada.

El Consejo de Estado ha reiterado en diversas oportunidades que la relación de causalidad se mide en relación con la actividad productora de renta, mientras que el gasto debe ser necesario y proporcionado en relación con la misma actividad<sup>1</sup>.

La condición que existe para que se pueda aplicar la deducción, es la existencia de una o más actividades económicas que obviamente generen ingresos, es en ese momento en que procede la relación causa efecto. Esta relación causa efecto ha sido mal interpretada por la DIAN como la capacidad de un gasto para producir un ingreso, siendo en realidad la relación de un gasto con la actividad productora del ingreso.

Los gastos son erogaciones relacionadas con actividades de la empresa que pueden no estar relacionadas directamente con la venta o prestación de servicios de la que se deriva el ingreso, pero que si pueden asociarse con ellas. Es decir, no tiene relación de causa efecto directa con la percepción de un ingreso, pero si se asocian con el mismo. Como lo define la norma, los gastos son los que se realizan en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación.

La causalidad, necesidad y proporcionalidad de un gasto, para ser considerado como deducible se debe analizar en relación con ciertas actividades de la empresa (administrativas, de comercialización, de investigación o de financiación) lo que determinará la capacidad de asociarse con la producción de ingresos sin que eso implique que deba ser una relación directa.

En conclusión, si un gasto corresponde claramente a las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación de una empresa, se habrá cumplido con el requisito de la causalidad. Su necesidad se analizará en relación con el tipo de actividad al que corresponda, al igual que su proporcionalidad.

---

<sup>1</sup> C. de E. Sentencia del 16 de marzo de 2001. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

**Contribución a la Superintendencia de sociedades:** La aludida contribución constituye contablemente un gasto operacional de administración, por tanto, se trata de un verdadero gasto, que cumple con el requisito de causalidad, por tratarse de una erogación administrativa.

Analiza dos perspectivas que hacen relación a la necesidad y proporcionalidad, así:

Una sociedad solo puede funcionar legalmente si está vigilada por la Superintendencia de Sociedades. Y si ella la vigila, tiene que pagar las contribuciones de ley. De este modo, sin el gasto hecho por el servicio de vigilancia prestado por el estado, sencillamente la sociedad no podría funcionar y de esta forma no podría obtener ingresos. Es decir, el gasto deriva en necesario.

El hecho de estar sometida a la vigilancia de entidades oficiales, le brinda a la sociedad un factor adicional directamente relacionado con la potencialidad de sus negocios o actividades y de su capacidad para generar mayores ingresos, cual es la credibilidad por parte del mercado en la seriedad de la empresa y en la legalidad de sus operaciones. Estos factores están íntimamente ligados con la obtención de rentas de las cuales, por lo demás, también se beneficia el estado por la vía del recaudo. Nuevamente hace que el gasto sea necesario.

Al analizar el criterio comercial como fundamento de la necesidad del gasto, argumenta que se trata de gastos normalmente acostumbrados en la actividad, en el caso de la contribución a la Superintendencia de Sociedades es imposible pensar que no se trata de un gasto usual. Es más, es obligatorio para todo tipo de empresas vigiladas por la Superintendencia de Sociedades, por lo cual la prueba de esa costumbre está en la misma ley que la fija. Y si el monto es fijado por ley con base en unos criterios objetivos su proporcionalidad queda probada.

No se puede acoger el argumento según el cual la contribución no es deducible por tratarse de un ingreso para financiar a la Superintendencia que nada tiene que ver con los ingresos generados por el contribuyente.

**Afiliaciones a clubes y a otras entidades gremiales:**

Dentro de las sumas rechazadas por la administración se encuentran, entre otros, pagos a entidades como clubes sociales, Cámaras de Comercio, entidades prestadoras de servicios hospitalarios de urgencias y entidades gremiales, los cuales se hallan clasificados como pagos de venta.

En el caso del pago del registro mercantil a la Cámara de Comercio este es un gasto indispensable. El certificado de la Cámara de Comercio es el documento que da fe sobre la existencia, representación y facultades de una entidad y sus representantes sin el cual no se podría llevar a cabo ningún negocio. Es pues un gasto acostumbrado en la actividad que resulta imprescindible, lo que demuestra su condición de necesario. Por su parte al ser fijado con bases objetivas su proporcionalidad es más que evidente.

Los pagos por afiliación a entidades gremiales cumplen con el requisito de necesidad. Las entidades gremiales son foros de discusión de estrategias sectoriales y demás temas de interés así como de presión política en temas regulatorios relevantes para el sector.

Los gastos en clubes sociales son erogaciones que se han denominado de representación, porque aunque no son recibidos directamente por el trabajador y no tienen como finalidad enriquecerlo, si se realiza por parte de la sociedad demandante para que el trabajador desarrolle sus actividades en la empresa. La proporcionalidad esta sustentada en que el valor de la afiliación que es fijo y de los consumos mensuales dentro de los límites fijados por la misma empresa lo convierte en un gasto que puede implicar una alta rentabilidad de concretarse los esfuerzos de promoción y reuniones de negocios allí realizadas.

#### **Gastos por libros y suscripciones:**

Los gastos que se pretenden desconocer se dividen en tres categorías diferentes:

La primera de ellas la conforman los pagos por medios de comunicación correspondientes a; EL TIEMPO, LA REPUBLICA, EL PAIS y TV. CABLE, luego vienen los pagos a clubes sociales correspondientes a; CLUB SUIZO y CLUB EL RANCHO y finalmente pagos al AUTOMÓVIL CLUB.

Son completamente necesarios los gastos a los medios de comunicación, debido a que por ellos se mantiene al personal de la empresa actualizado sobre las

últimas tendencias dentro del área de los negocios, lo cual permite aumentar los niveles de competitividad con otras empresas.

La mayoría de los trabajadores utilizan sus automóviles como medio fundamental para el desarrollo de sus actividades en la empresa, por lo tanto la afiliación a AUTOMOVIL CLUB se requiere como una gran ayuda, para asegurarles a los trabajadores que cualquier falla o inconveniente, no será un obstáculo para el cumplimiento de sus funciones.

Respecto de los pagos a los clubes sociales ya se había reiterado su necesidad para ser empleado como un medio para la promoción y futura negociación de actividades que benefician a la empresa.

### **Violación de los artículos 745 y 746 E.T. El criterio comercial como base del análisis de la necesidad y proporcionalidad.**

Dentro de las normas sobre deducciones, así como el capítulo de pruebas del E.T.,(artículo 742 a 791) no se exige demostración especial de que los gastos que se tomen como deducibles son acostumbrados dentro de una determinada actividad.

Como no se requiere prueba especial sobre el criterio comercial y su habitualidad o uso en la que se trate, la afirmación del contribuyente sobre esa situación será prueba suficiente. Además, en ciertos casos lo usual o habitual de los gastos se puede verificar muy fácilmente, pues hay gastos que casi todos los contribuyentes o por lo menos los de un mismo sector o actividad realizan.

Si la administración no tiene forma de probarlo, la duda o vacío que se genera por la falta de prueba se debe resolver a favor del contribuyente.

Resulta ilegal y violatorio de los artículos 745 y 746 del E.T., trasladar la carga de la prueba al contribuyente poniéndolo en situación de tener que probar unos supuestos no exigidos en la ley y utilizar un posible vacío probatorio a favor de la administración.

## CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda con base en los siguientes argumentos:

Se observa que, al referirse al término deducción, se hace siempre referencia a la relación que debe existir entre el gasto y su calidad de indispensable para el desarrollo de la actividad productora de renta; es decir, que debe efectuarse porque sin hacer dicha erogación es imposible obtener la renta. La causalidad ha sido definida como el vínculo que guardan los gastos relacionados con la actividad productora de renta; la necesidad debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera y la proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso (magnitud del gasto y beneficio que se pueda dar).

En la sentencia del 25 de septiembre de 1998, expediente 9018, del Consejo de Estado, C.P. Delio Gómez Leyva, expresó que 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.

El criterio comercial ha sido asimilado a los gastos comúnmente utilizados o acostumbrados por personas que se encuentran en las mismas condiciones dentro de la práctica comercial; lo que implica que deben ser forzosos, imprescindibles o indispensables para la producción de la renta en oposición a lo meramente útil, conveniente o extraordinario.

Sin el requisito de necesidad y de la relación de causalidad con la actividad productora de renta, no es viable que nazca el derecho a solicitar la deducción.

Puede concluirse que cualquier gasto que se realice por parte de un contribuyente, aún estando debidamente contabilizado y soportado, solo tendrá la calidad de



deducible en materia fiscal si cumple con los presupuestos antes dichos, los cuales constituyen condiciones sine qua non para su aceptación.

Lo anterior es aplicable para la totalidad de deducciones que conforman la partida rechazada y que corresponde a los conceptos de afiliación y sostenimiento a clubes sociales y entidades gremiales, gastos por libros y suscripciones, Automóvil Club de Colombia y Cámara y Comercio.

En el caso en cuestión se puede observar que se trata de pagos que no son realizados para la venta del bien o servicio producido por la sociedad, como equivocadamente lo afirma la apoderada de la sociedad, es decir, no son necesarios, imprescindibles, forzosos o inevitables para la obtención del ingreso ya que en ellos se incurre por voluntad del contribuyente, no de manera forzosa, ni tiene relación de causalidad con la actividad productora de renta, en la medida en que no son gastos acostumbrados dentro de la actividad económica descrita en el objeto social contenido en el certificado de Cámara y Comercio.

La sociedad demandante al solicitar deducciones improcedentes, está incluyendo en la declaración de datos factores equivocados de los que se derivan un menor impuesto del que ha debido determinarse, lo que lleva a que se sancione a la sociedad por inexactitud de los valores declarados.

## LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "A", mediante la sentencia de enero 17 de 2007, aceptó parcialmente las pretensiones de la demanda, dadas las siguientes consideraciones.

**Contribución a la superintendencia de sociedades.** De acuerdo con lo previsto en la legislación y atendiendo los criterios de singularidad, obligatoriedad y destinación sectorial, traídos por la jurisprudencia de la Corte Constitucional en la sentencia C-490 de 1993, M.P. Alejandro Martínez Caballero, los cuales permiten identificar cuando estamos ante una contribución de carácter parafiscal, podemos concluir que en este asunto es ésta la naturaleza que goza dicha obligación y que ésta era de obligatorio cumplimiento para la sociedad demandante, al estar

vigilada por la Superintendencia de sociedades, so pena de que se causaran intereses moratorios a favor de dicho organismo.

### **Pagos a clubes y otras entidades gremiales y por concepto de libros y suscripciones.**

Es preciso señalar, que dichos pagos no se desprenden de una obligación legal como en el caso anterior, pues en efecto se tiene que lo cancelado a los clubes, a las entidades gremiales y lo pagado por libros y suscripciones, son un gasto indirecto en que incurrió voluntariamente la sociedad. Si bien podría admitirse que a la empresa le representa ventajas para el desarrollo de su actividad y la obtención de sus ingresos, pues como lo afirma *“ello implica tener acceso a la información, contactos y nuevas alternativas de negocios”, “los clubes sociales son lugares para la realización de eventos promocionales, tanto de carácter social y académico y en ello se realizan reuniones de negocios”, “a través de estos medios se mantiene al personal de la empresa constantemente informado y al tanto de las últimas tendencias en negocios, con lo cual logra un mayor nivel de competitividad”*, no fue acreditado el requisito de necesidad, teniendo en cuenta que la afiliación al gremio y los pagos a clubes sociales y a suscripciones, no se constituyen en un requisito sin el cual la empresa no puede realizar su actividad productora de renta.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la sociedad actora debate los planteamientos del a quo que desestimaron las súplicas de la demanda explicando:

Si se admitiera la teoría de que un gasto para que fuera “necesario” tuviera que provenir de una obligación legal, los contribuyentes no tendrían derecho a los gastos deducibles y en consecuencia, el impuesto sobre la renta no gravaría la renta líquida sino los ingresos brutos, menos los gastos por obligación legal, situación que sería contraria a la naturaleza del impuesto, que busca gravar la generación de rentas líquidas (ingresos totales menos costos y gastos incurridos para lograr tales ingresos)

Las deducciones no pueden ser analizadas desde un punto de vista estrictamente legal, sino que estas deben analizarse desde el punto de vista del negocio, de la mercantilidad, tal como la misma ley tributaria lo dispone. Es así como el inciso segundo del artículo 107 del E.T., señala que la necesidad de las deducciones se debe evaluar con criterio comercial teniendo en cuenta los gastos acostumbrados en cada actividad.

Respecto de los pagos realizados a la Cámara de Comercio por el registro mercantil, la sentencia del Consejo de Estado Sección Cuarta de 13 de octubre de 2005 C.P, Juan Ángel Palacio, acepta que los pagos realizados a la Superintendencia de Sociedades y a la Cámara de Comercio, efectivamente cumplen con los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad necesarios para su deducción.

Respecto del requisito de necesidad comenta que si no se paga dicha contribución a la Superintendencia de Sociedades, no se estaría dando cumplimiento a todos los gastos que se deben realizar para desarrollar una actividad económica lucrativa. Entonces esta misma hipótesis es aplicable a los pagos realizados por una sociedad a la Cámara y Comercio por la renovación anual del registro mercantil, debido a que si no se llegare a cumplir dicho pago no se daría cumplimiento con todos los gastos legales que una empresa debe realizar para el desarrollo de una actividad econonómicamente lucrativa.

Y en lo que hace a la proporcionalidad también se cumple al ser este pago fijado de manera anual por el Gobierno Nacional.

Respecto de los gastos generados por pagos a las entidades gremiales son necesarios si se tiene en cuenta que estas entidades fueron creadas por un mismo sector con la finalidad de contar con un espacio para desarrollar foros de discusión e investigación sobre los temas de su interés, que les permita desarrollar sus negocios de la forma más eficiente y productiva.

En cuanto al requisito de causalidad, el pago realizado a las mencionadas entidades tiene relación entre la causa (gasto) y el efecto (producción del ingreso o de la renta), y la proporcionalidad se cumple ya que las cuotas de afiliación que

paga la empresa son las establecidas por sus afiliados, bajo criterios objetivos y comerciales, que permiten el funcionamiento de la entidad gremial.

En cuanto a los pagos a los clubes estos también cumplen con dichos requisitos de necesidad, proporcionalidad y causalidad indispensables para que proceda la deducción por concepto de renta. Esto se da respecto del requisito de causalidad en el instante en que estos pagos son clasificados como pagos operacionales de administración o de venta, que conllevan a la obtención de la renta líquida.

Los mencionados gastos son tan comunes en las empresas, que los clubes sociales cuentan con afiliaciones corporativas. La proporcionalidad del pago realizado se cumple en razón de que la cuota fija de afiliación es determinada por la misma entidad, de acuerdo con parámetros objetivos y comerciales.

Los gastos realizados por el concepto mencionado son proporcionados teniendo en cuenta que todo pago por un seguro se determina de acuerdo con cálculos y criterios objetivos aplicados a la generalidad de quienes los contratan.

En los pagos realizados por medios de comunicación como periódicos y TV. Cable son necesarios en la medida en que permiten a los empleados estar en constante información con respecto a la parte comercial, lo que les permite ser más efectivos en la toma de decisiones trascendentales que puedan afectar a la empresa en el posicionamiento dentro del mercado.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **parte demandante** reiteró lo dicho en la apelación.

## **MINISTERIO PÚBLICO**

La Procuradora sexta Delegada ante el Consejo de Estado se pronunció en el sentido de revocar el fallo apelado de manera parcial para reconocer adicionalmente a los pagos realizados a la superintendencia de sociedades, los efectuados a la cámara de comercio, por cuanto considera que tanto el registro mercantil como la renovación de la matrícula son actos de obligatoria realización

por parte de la sociedad y ordenados por la preceptiva legal, de donde deben deducirse.

En cuanto a la relación de causalidad, los pagos por registro y renovación de matrícula mercantil, hacen parte de los egresos con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio y guardan relación de causalidad con el objeto social, por formar parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deban cumplir las sociedades comerciales. También son necesarios para cumplir con lo requerido en los artículos 28 y 33 del C.Co. y hacen parte de los egresos administrativos que cualquier sociedad requiere para su normal funcionamiento.

Y es proporcional por cuanto la tarifa es determinada por las autoridades competentes y en ningún momento está al libre albedrío de quien la cancela.

En cuanto a los demás gastos, considera que los argumentos no desvirtúan los fundamentos del *a quo* por cuanto no basta con que la erogación sea contablemente un gasto para que fiscalmente sea deducible y porque tampoco se logra demostrar la necesidad del gasto, ni que éstos conlleven a la obtención de ingreso alguno, de donde deberán mantenerse.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales la DIAN modificó la declaración de Renta y Complementarios por la vigencia fiscal 2002, a cargo de la sociedad SYNGENTA S.A.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por las partes, se debe precisar si se ajustan a derecho la liquidación oficial de revisión N°310642004000126 del 21 de octubre de 2004 y la Resolución N° 310662005000013 de abril 27 de 2005, que desató el recurso de reconsideración instaurado contra la primera; o en su defecto debe permanecer la Sentencia apelada por haber sido proferida en legal forma, previas las siguientes consideraciones:

Desconoce la Administración Tributaria \$243.051.520 declarados en el renglón 49 del denuncia rentístico por el año 2002 como “Otras Deducciones”, por carencia de cumplimiento de los requisitos generales para la procedencia de las expensas necesarias, establecidos en el artículo 107 del Estatuto Tributario<sup>2</sup>.

Los gastos rechazados, de acuerdo con la demanda, corresponden a contribución a la Superintendencia de Sociedades, pago de renovación de matrícula a la Cámara de Comercio, afiliaciones y mantenimiento a clubes y asociaciones gremiales renovación y pagos por salud, de acuerdo con la siguiente relación:

<b>CUENTA PUC</b>	<b>DETALLE</b>	<b>VALOR</b>	<b>FOLIOS</b>
512505	Contribuciones	18.899.000	65,71
512510	Afiliaciones y sostenimiento	61.038.000	57 a 69,71
522510	Afiliaciones y sostenimiento	15.747.000	60,61 Y 70
519510	Libros, suscripciones	137.094.000	62 a 64,71
529510	Libros, suscripciones	10.274.000	69
	<b>TOTAL DEDUCCIONES IMPROCEDENTES</b>	<b>243.051.520</b>	

Si se contextualiza el marco general de las deducciones basados en la norma transcrita, se observa que desde el inicio la norma sujeta el término “deducción” a una relación directa con que se genere “en desarrollo de una actividad productora de renta”

Es pues, por expreso mandato de la Ley, que para que una erogación se convierta en deducción, no es dable que se cancele porque el contribuyente así lo

<sup>2</sup> Artículo 107 Estatuto Tributario: “Son deducibles las Expensas Necesarias realizadas durante el año o periodo 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” (Resaltado extratextual).

disponga, sino porque haya tenido verdadera necesidad de efectuarla, y que sin ella fuera imposible obtener la renta declarada, vale decir que sea indispensable para la obtención de la renta bruta.

Se resalta entonces que, en materia tributaria, sólo son aceptables como deducción las expensas que tengan relación de causalidad, que sean necesarias y proporcionadas respecto del ingreso percibido; de lo contrario, sólo son admitidas las deducciones expresamente reconocidas por la ley, siendo la aplicación de éstas últimas de carácter restrictivo, como quiera que responden a una excepción fiscal.

Además, la misma ley especifica cada uno de los requisitos esenciales para la aceptación de las mismas en los siguientes términos:

“**CAUSALIDAD:** Es el vínculo que guardan los gastos realizados con la actividad productora de renta”.

“**NECESIDAD:** El requisito de la necesidad del gasto, debe establecerse en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera; basta con que sea susceptible de generarlo o de ayudar a generarlo”, y

“**PROPORCIONALIDAD:** Este presupuesto exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso (magnitud del gasto y beneficio que pueda generarse)”.

Es evidente que respecto de los requisitos anotados, no es la actividad la que determina la procedencia o no del gasto como deducción fiscal, sino la renta que con dicho gasto se obtiene, sin lo cual no es posible su aceptación, de donde, la expensa así se realice en forma esporádica debe estar vinculada a la producción de la renta.

El Consejo de Estado ha manifestado su concordancia con lo expuesto en diversos pronunciamientos<sup>3</sup>, exponiendo que solo es posible aceptar una partida como deducible, si cumple los presupuestos exigidos para las expensas

---

<sup>3</sup> Sentencias del Consejo de Estado Sala de lo Contencioso Administrativo, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, abril 2 de 2009, exp. 16595, Actor: Clínica de Marly; 13 de noviembre de 2008, exp. 16307 Actor: Termoflores S.A.; 20 de noviembre de 2008, exp. 16312, Actor: Ecocafé. C.P. María Inés Ortiz Barbosa, 24 de julio de 2008, exp. 16123 Actor: Citibank Colombia.

necesarias por el artículo 107 del Estatuto Tributario, el cual exige no el cumplimiento de uno o dos de los requisitos esenciales, sino de la totalidad de ellos, luego, la necesidad está ligada directamente con el ingreso que se obtenga de haber efectuado la erogación, al igual que la causalidad y la proporcionalidad, la que tampoco consiste en que represente un porcentaje ínfimo respecto de la totalidad de ingresos declarados sino, como lo aclara la definición, es la proporción del gasto frente al beneficio o entrada que ese mismo gasto pueda generar.

Aclarado lo anterior, se concluye que puede asistirle la razón al demandante en que los gastos realizados como asociarse a clubes o asociaciones gremiales, suscribirse a periódicos y revistas, adquirir libros, contribuir con gastos médicos y demás puedan incentivar a los empleados, crear un mejor ambiente y otras circunstancias benéficas para la empresa, reportando utilidad y conveniencia para incrementar la percepción de ingresos, pero no constituye un gasto obligatorio, ni tiene carácter de indispensable para obtener la renta.

Queda claro entonces, que cualquier gasto que se realice por parte de un contribuyente, aún estando debidamente contabilizado y soportado, solo tendrá la calidad de deducible en materia fiscal si cumple los presupuestos antedichos, los cuales constituyen condiciones *sine qua non* para su aceptación.

Verificado lo anterior, el *a quo* analizó la contribución de que trata el artículo 88 de la ley 222 de 1995<sup>4</sup> que en forma obligatoria cancela cada año a la Superintendencia de Sociedades las empresas por ella vigiladas.

Al respecto la Corte Constitucional en Sentencia C-490 de 1993 M.P. Dr Alejandro Martínez Caballero realiza un estudio sobre los criterios de singularidad, obligatoriedad y destinación sectorial, los que permiten identificar que la citada obligación tienen carácter de contribución parafiscal, obligatoria para la sociedad so pena de causar intereses sobre su importe.

La controversia generada por este gasto, fue dirimida por el Consejo de Estado, en Sentencia del 13 de octubre de 2005 C.P. Juan Angel Palacio Hincapié, donde se le reconoce su naturaleza de aporte parafiscal y se analiza cada uno de los

---

<sup>4</sup> Artículo 88 Ley 22 de 1995 “**Gastos de Funcionamiento**-. *Los recursos necesarios para cubrir los gastos que ocasionen 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...*”



requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario, aceptando su relación directa con el ingreso obtenido y por tanto dándole carácter de expensa necesaria deducible, de donde se acepta el cargo formulado por la demandante en éste punto.

Insiste también la demandante en el reconocimiento de los pagos realizados a la Cámara de Comercio por cuenta de registro mercantil y renovación de matrícula, por ser al igual que el anterior, erogaciones obligatorias para el funcionamiento normal de la sociedad, al tenor de lo dispuesto por los artículos 28 y 33 del Código de Comercio<sup>5</sup>, y el artículo 1° del Decreto Reglamentario 668 de 1989<sup>6</sup>, a las cuales no es susceptible sustraerse, siendo aplicables los mismos parámetros legales y jurisprudenciales que para los aportes a la Superintendencia de Sociedades.

En efecto, si se analiza detenidamente la sentencia transcrita, con miras a determinar si es aplicable a los pagos efectuados a la Cámara de Comercio por registro o renovación de matrícula, por reunir los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario para su deducibilidad, tenemos:

En lo que hace a la relación de causalidad, el registro y la renovación de la matrícula en la Cámara de Comercio<sup>7</sup> forman parte de los egresos realizados en cumplimiento de disposiciones legales de carácter obligatorio para desarrollar el objeto social, siendo además necesario para dar cumplimiento a lo requerido por los artículos 28 y 33 del Código de Comercio y proporcional por cuanto la tarifa es determinada por autoridad competente y no por el albedrío de los comerciantes,

---

<sup>5</sup> Artículo 28 Código de Comercio: “**Deberán inscribirse en el Registro Mercantil** (...) 9- La Constitución, adiciones o reformas estatutarias y la liquidación de sociedades comerciales, así como la designación de representantes legales y liquidadores...”

Artículo 33 ib. “**La matrícula se renovará anualmente, entro de los tres (3) primeros meses de cada año...**”

<sup>6</sup> Artículo 1° Dto Reglamentario 668 de 1989: “La matrícula mercantil de los comerciantes y sus establecimientos de comercio, **deberá renovarse** en el período comprendido entre el 1° de enero y el 31 de marzo de cada año, cualquiera que sea la fecha de la matrícula mercantil”

<sup>7</sup> Consejo de Estado Sentencia del 13 de octubre de 2005 M.P. Juan Ángel Palacio H. “**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 107ib.). 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.

de donde cumple con los presupuestos del citado artículo, ya que al igual que el anterior, si bien no posee relación directa con el ingreso obtenido forma parte de las expensas necesarias, por ser indispensable para el funcionamiento de la sociedad. Lo anterior hace procedente también la deducción de lo pagado a la Cámara de Comercio.

Ahora, si bien en principio, como se desprende del estudio efectuado, tanto los aportes a la Superintendencia de Sociedades como lo cancelado por registro y renovación de matrícula a la Cámara de Comercio son deducibles fiscalmente, es claro además, que una vez cuestionada por parte del ente tributario la presunción de veracidad que ampara en principio lo declarado, la carga de la prueba le pertenece exclusivamente al contribuyente, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil y demás normas concordantes, de donde las sumas a deducir deben no solo corresponder a los conceptos enunciados y haber sido pagadas a los beneficiarios contemplados en la ley, sino estar debidamente soportadas y contabilizadas, es decir plenamente demostradas.

Al respecto, la sentencia apelada adiciona a las deducciones consignadas en la liquidación oficial la suma de \$18.899.000, valor que de acuerdo con la discriminación incluida fue declarada como "Contribuciones" y contabilizada en la cuenta PUC 512505 como tales.

No obstante, sometida a estudio la totalidad de la documentación contenida en el expediente original remitido por la DIAN, a folio 76 se halla adjunto al oficio de fecha 17 de junio de 2003 suscrito por el Representante legal de la sociedad SYNGENTA S.A, la relación detallada de las partidas solicitadas como deducibles en el denuncia rentístico por el año gravable 2002, así:

Renglón 44 = Salarios y prestaciones sociales.

Renglón 46 = Intereses y demás gastos financieros.

**Renglón 49 = Otras Deducciones.**

Ahora, analizada la discriminación que corresponde al último de los renglones enunciados, se encuentran a folio 65 del expediente, dos ítems que totalizan el valor aceptado por el *a quo*, así:

- 1) **Concepto:** Contrib. Semin. Patentes in. **Beneficiario:** Universidad Sergio Arboleda. **Valor pagado:** \$ 2.000.000.
- 2) **Concepto:** Aporte croplife Andi. **Beneficiario:** ANDI. Suma Cancelada \$16.898.520.

En oposición a lo anterior, a folio 57 figuran seis (6) pagos a la Superintendencia de Sociedades por concepto de Parafiscales, los que totalizan \$1.824.648 y en el folio 64 dos partidas relacionadas a nombre de la Cámara de Comercio así: Por Matrícula mercantil \$ 395.100 y otro como "Devolución Cámara de Comercio" \$ (58.300), de donde resulta un pago neto a dicha entidad de \$336.800, para un total de pagos efectuados como contribución a las dos entidades sometidas a estudio que asciende a \$2.161.448, única suma sobre la que la empresa demuestra haber efectuado las aludidas contribuciones, en lugar de la aceptada en primera instancia, que como ya vimos, es el resultado de pagos efectuados a beneficiarios diferentes a los entes cuyos rubros deben aportarse por ley; no obstante teniendo en cuenta que la Sentencia de primera instancia solo fue apelada por el actor sin intervención al respecto de la parte demandada y que por garantía procesal no es procedente emitir un fallo *extra petita* del que resulte una situación más gravosa para el apelante, en esta instancia se procederá a confirmar la decisión plasmada por el *a quo*.

Finalmente, no le asiste razón a la demandante al afirmar que el Tribunal sostiene que los gastos que no se desprenden de una obligación legal no son deducibles, ya que como queda claro, para que una erogación sea deducible, es indispensable que se acrediten los requisitos de causalidad, necesidad y proporcionalidad exigidos por el artículo 107 del Estatuto Tributario, pues en caso contrario, es decir cuando éstos no se cumplen, solo se pueden aceptar las deducciones reconocidas por la ley.

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

**FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia de fecha 17 de enero de 2007, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, sección cuarta, subsección "A".

**RECONÓCESE** personería para actuar a nombre de la demandante a la doctora LAURA CECILIA RAMÍREZ RUIZ, de acuerdo con la sustitución de poder que obra en el expediente; y a nombre de la DIAN a la doctora AMPARO MERIZALDE DE MARTÍNEZ, en los términos del poder que también obra en el informativo.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVA AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**  
Presidenta de la Sección.

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ**