

OFICIO 220-162082 DE 28 DE JUNIO DE 2024

ASUNTO: PRELACIÓN DE CRÉDITOS - CONTRIBUCIONES

Acuso recibo del escrito citado en la referencia por medio del cual formula una consulta en los siguientes términos:

"¿Cuál es el tratamiento que debe otorgársele a las obligaciones que encuentran origen en la denominada contribución de valorización, incorporada al ordenamiento jurídico colombiano a través del Decreto 1.604 de 1.966, a la hora de estructurar el proyecto de calificación, graduación de créditos, y determinación de derechos de voto, en el marco de los procesos concursales de reorganización empresarial y liquidación judicial?"

Antes de resolver lo propio, debe reiterarse que la competencia de esta Entidad es eminentemente reglada y sus atribuciones se hayan enmarcadas en los términos del numeral 24 del artículo 189 de la Constitución Política, en concordancia con los artículos 82, 83, 84, 85 y 86 de la Ley 222 de 1995 y el Decreto 1736 de 2020, modificado por el Decreto 1380 de 2021.

Así, al tenor de lo dispuesto en el numeral 2 del artículo 11 del Decreto 1736 de 2020, es función de la Oficina Asesora Jurídica de esta Entidad absolver las consultas jurídicas externas en los temas de competencia de la Superintendencia de Sociedades, salvo las que correspondan a actuaciones específicas adelantadas por las dependencias de la Entidad y, en esa medida, emite un concepto u opinión de carácter general y abstracto que como tal no es vinculante ni compromete su responsabilidad.

Con el alcance indicado, esta Oficina procede a responder su consulta en los siguientes términos:

El artículo 338 de la Constitución Política, en torno a las contribuciones fiscales y parafiscales, prescribe lo siguiente:

*"Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer **contribuciones fiscales o parafiscales**. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden

aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo. (Negrilla y subrayado fuera del texto)

El numeral 6 del artículo 2495 de Código Civil, en relación con los créditos de primera clase, prescribe lo siguiente:

"ARTICULO 2495. La primera clase de crédito comprende los que nacen de las causas que en seguida se enumeran:

(...)

*6. **Lo créditos del fisco** y los de las municipalidades por **impuestos fiscales o municipales devengados.**" (Negrilla y subrayado fuera de texto)*

Mediante Sentencia **C-101/22**¹ del 17 de marzo de 2022, la Honorable Corte Constitucional en torno de la definición de tributo explicó y definió lo siguiente:

*"**TRIBUTO**-Concepto/**TRIBUTO**-Comprende impuestos, tasas y contribuciones
(...)"*

La tributación en el derecho colombiano. Naturaleza jurídica del tributo

*22. El **concepto de tributo** constituye el eje fundamental del análisis de constitucionalidad de las normas acusadas. Para Fernando SAINZ DE BUJANDA el tributo es: "(...) una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece". (Negrilla y subraya fuera de texto).*

23. No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras. Es así como el artículo 338 de la Carta establece que "[e]n tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos."

El artículo 150, numeral 12, del texto superior consagró como función del Congreso de la República la de "establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley."

*Ante la amplitud de la Constitución al referirse al **concepto de tributo**, éste ha sido decantado por esta Corporación en el sentido de que tiene "(...) **un alcance genérico y hace referencia a todo lo relacionado con los ingresos corrientes de la Nación -tributarios y no tributarios-**. Incluye pues, **impuestos, tasas y contribuciones** como parece corresponder al sentido*

¹ COLOMBIA. CORTE CONSTITUCIONAL. Sentencia C-101 (17 de marzo de 2022). Disponible en el siguiente link: <https://www.corteconstitucional.gov.co/Relatoria/2022/C-101-22.htm>

natural y obvio de la norma." Así las cosas, para la Corte el **concepto de tributo** contenido en la Constitución hace referencia al género. Éste define de manera amplia las cargas impositivas, pues comprende los impuestos, tasas y contribuciones. ". (Negrilla y subraya fuera de texto).

24. En conclusión, el concepto de tributo contenido en la Constitución y desarrollado por la jurisprudencia de esta Corte: (i) tiene un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; (ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento del Estado para la satisfacción de las necesidades, a través del gasto; (iii) tiene origen en la ley y, por lo tanto, es manifestación del principio de representación popular y de la "potestad tributaria" derivada del "poder de imperio", y (iv) su naturaleza es coactiva. (Negrilla y subraya fuera de texto).

Clases de tributos

25. Los tributos generalmente se clasifican en: impuestos, tasas y contribuciones especiales. A continuación, la Sala hará una breve reseña de cada uno de ellos.

Impuestos

26. La Corte Suprema de Justicia, en **sentencia del 20 de mayo de 1966**, señaló que el impuesto es "(...) una prestación pecuniaria que debe erogar el contribuyente sin ninguna contraprestación y que se cubre por el solo hecho de pertenecer a la comunidad".

Además, en la **Sentencia C-040 de 1993**, la Corte Constitucional estableció que los impuestos se caracterizan por los siguientes elementos básicos:

- Se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano; no a un grupo social, profesional o económico determinado.
- No guardan relación directa e inmediata con un beneficio que perciba el contribuyente.
- Una vez pagado, el Estado dispone de él de conformidad con criterios y prioridades distintos a los del contribuyente.
- Su pago no es opcional ni discrecional. Puede forzarse mediante la jurisdicción coactiva.
- Aunque tiene en cuenta la capacidad de pago del contribuyente, ello no tiene relación con la regulación de la oferta y la demanda de los servicios ofrecidos con los ingresos tributarios. La capacidad de pago es relevante para graduar el aporte social de cada ciudadano de acuerdo a su disponibilidad.
- No se destinan a financiar un servicio público específico, sino a las arcas generales con el fin de atender todos los servicios que sean necesarios.

27. En conclusión, los impuestos configuran una categoría de tributo y se caracterizan por: (i) ser una prestación de naturaleza unilateral, es decir,

expresan un poder de imposición en cabeza del Estado ejercido a través de su establecimiento legal; (ii) el hecho generador que los sustenta puede reflejar la capacidad económica del contribuyente o la utilización o consumo de un bien; (iii) se cobran indiscriminadamente a todo ciudadano o grupo social; (iv) no incorporan una prestación directa a favor del contribuyente y a cargo del Estado; (v) su pago es obligatorio, y (vi) el Estado dispone de ellos con fundamento en prioridades distintas a las del obligado con la carga impositiva.

Tasas

28. Las tasas son una especie de tributo que establece una prestación económica a favor del Estado. De acuerdo con la jurisprudencia de esta Corporación las tasas se definen como:

"(...) aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio público correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación de un servicio público; se autofinancia este servicio mediante una remuneración que se paga a la entidad administrativa que lo presta.

Toda tasa implica una erogación al contribuyente decretada por el Estado por un motivo claro, que, para el caso, es el principio de razón suficiente: Por la prestación de un servicio público específico. El fin que persigue la tasa es la financiación del servicio público que se presta.

*La tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de **compensar** en un valor igual o inferior, exigido de quienes, independientemente de su iniciativa, dan origen a él."*

29. Así pues, de las nociones jurisprudenciales que se han elaborado alrededor del concepto de las tasas, éstas se pueden definir como aquellos ingresos tributarios que se establecen en la ley o con fundamento en ella, a través de los cuales el ciudadano contribuye a la recuperación total o parcial de los costos que le representa al Estado prestar una actividad, un bien o servicio público, bien sea de manera directa o indirecta, esta última en el caso de particulares que presten servicios públicos. Por su propia naturaleza, esta erogación económica es impuesta unilateralmente por el Estado como retribución equitativa de un gasto público que, no obstante ser indispensable para el contribuyente, tan sólo se origina a partir de su solicitud.

30. De acuerdo con la jurisprudencia de la Corte, las tasas ostentan las siguientes características: (i) la prestación económica necesariamente tiene que originarse en una imposición legal; (ii) nace como recuperación total o parcial de los costos que le representa al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad, un bien o servicio público; (iii) la retribución pagada por el contribuyente guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido, así lo reconoce el artículo 338 superior al disponer que "[l]a ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [tasas] que cobren a los contribuyentes,

como recuperación de los costos de los servicios que les presten”; (iv) los valores que se establezcan como obligación tributaria excluyen la utilidad que se deriva de la utilización de ese bien o servicio; (v) aun cuando su pago resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento tan sólo se torna obligatorio a partir de la solicitud del contribuyente, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado; (vi) por regla general, el pago es proporcional pero en ciertos casos admite criterios distributivos, como por ejemplo, con las tarifas diferenciales.

31. Así las cosas, las tasas se diferencian de los impuestos en los siguientes aspectos: (i) el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo, y (ii) tienen naturaleza retributiva, pues buscan compensar un gasto público del Estado para prestar un servicio público.

Contribuciones especiales

32. Para esta Corporación, las contribuciones especiales tienen como fundamento “(...) la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta. Correlativamente, el sistema y el método para definir la tarifa de cada una de estas dos especies tributarias es diferente y debe, en todo caso, ajustarse y consultar su naturaleza específica.”.

33. El rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos, causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar el aprovechamiento indebido de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.

A su vez, mediante Sentencia C-525/03 del 1 de julio de 2003², la Honorable Corte Constitucional, en su parte considerativa **reiteró**, en torno a la contribución por valorización establecida por el Decreto 1604 de 1966, lo siguiente: “

“(...) 6. Violación del principio de legalidad tributaria por parte del decreto 1604 de 1966 al no contemplar el sistema y el método para que las autoridades administrativas determinen el valor a pagar por concepto de valorización.

A pesar de que la Corte constató en la sentencia C-155 de 2003 que la consagración legal de la contribución de valorización contempla los elementos del

² Disponible en el Siguiete Link:

https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=20030434#ver_20030440

tributo exigidos por la Constitución Política, incluyendo la tarifa, no ocurre así con el sistema y el método. Al respecto dijo la Corte,

"De conformidad con los planteamientos expuestos, y una vez revisado en detalle el contenido del Decreto 1604 de 1966, la Corte no encuentra que en él se definan el sistema y el método para que las autoridades administrativas fijen la tarifa en la contribución especial de valorización.

En efecto, aunque podría aceptarse que la norma señala la forma de cuantificar los costos de una obra (a la luz del artículo 9º del decreto), lo cierto es que guarda absoluto silencio sobre los criterios esenciales para determinar los beneficios y, más aún sobre los aspectos relevantes para hacer la distribución entre los contribuyentes. Esa decisión dependerá entonces de la absoluta discrecionalidad de las autoridades administrativas, lo cual supone una evidente vulneración del principio de legalidad tributaria.

En todo caso, podría aducirse que en la práctica es imposible prever todas las hipótesis a partir de las cuales la realización de una obra genera un beneficio y que, en esa medida, ninguna regulación normativa sería lo suficiente detallada como para satisfacer la exigencia constitucional mencionada. No obstante, aunque la Corte considera válido el planteamiento inicial, encuentra errada la conclusión a la que se llega porque, según lo ha explicado a lo largo de esta sentencia, el mandato constitucional no supone una descripción rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos, sino la previsión organizada de los parámetros básicos, que deben ser observados por las entidades administrativas al momento de fijar la tarifa."

7. El precedente que se reitera: decisión y resolución

7.1. En resumen, en la sentencia C-155 de 2003 la Corte Constitucional decidió que la contribución de valorización, tal y como está consagrada en las normas vigentes, contempla todos los elementos del tributo a excepción del sistema y el método que permita a las autoridades administrativas, a nivel nacional, fijar la tarifa en la contribución de valorización. Este desconocimiento parcial del principio de legalidad tributaria, implica constitucionalmente lo siguiente: ninguna autoridad administrativa del orden nacional podrá fijar la tarifa de la contribución por valorización hasta tanto el Congreso señale el sistema y el método para que puedan hacerlo. (...)"

De suerte que en la Sentencia C-525 del 1 de julio de 20033, la Honorable Corte Constitucional, ordenó "... **ESTARSE A LO RESUELTO**" en la sentencia C-1554 del 26 de febrero de 2003, en relación con el inciso final del artículo 2º, las expresiones "nacional", "el establecimiento" y "que ejecute las obras" contenidas en el primer inciso del mismo artículo y el artículo 5º del Decreto Extraordinario 1604 de 1966, así:

"(...)

*Segundo.- Declarar **EXEQUIBLES** las expresiones "el establecimiento" y "que ejecute las obras", contenidas en el artículo segundo del Decreto 1604 de 1966, adoptado como legislación permanente mediante la Ley 48 de 1968.*

Tercero.- Declarar **INEXEQUIBLE** la expresión "nacional", contenida en el artículo segundo del Decreto 1604 de 1966, adoptado como legislación permanente mediante la Ley 48 de 1968.(...)".

Aunado a lo anterior, esta Oficina Asesora Jurídica se ha referido sobre el tema objeto de consulta en los siguientes términos:

- Oficio 220-042763 de 06 de marzo de 2024:

"(...) Sobre el particular, se pone de presente que esta Oficina ha manifestado en anteriores oportunidades, que las **contribuciones parafiscales** están comprendidas dentro del concepto de "**créditos del fisco**" y, por ende, gozan de la preferencia reconocida en el régimen civil para los créditos de primera clase. Así se ha indicado mediante Oficio 220- 034911 del 25 de mayo de 2012, aclarado por Oficio 220-084440 del 24 de septiembre de 2012, donde estableció:

(...)

De lo expuesto, se concluye que la ley estableció una prelación de créditos para que ellos, en un momento determinado, se paguen en el orden legal establecido, ya que debido al privilegio unos acreedores se encuentran en situación más favorable que otros, por cuanto en una relación de pagos puede llegarse al evento que alguno o algunos de los créditos reconocidos sean totalmente satisfechos y que otros queden insolutos total o parcialmente.

(...)

Ahora bien, los créditos de la **primera clase** gozan de la preferencia general, porque pueden hacerse efectivos preferentemente sobre todos los bienes de deudor, afectando los bienes adscritos a los créditos de la segunda y tercera clase.

Pertenecen a esta categoría, de conformidad con el artículo 2495 del Código Civil, y demás normas que lo complementan, entre otros, los siguientes créditos: 1) laborales; 2) los causados a favor de las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías (Ley 50 de 1990 y Ley 100 de 1993); 3) **los fiscales**, esto es, los causados a favor de la Nación (DIAN, Departamentos y Municipios); y 4) parafiscales a favor de las Cajas de Compensación Familiar, Servicio Nacional de Aprendizaje SENA e I.C.B.F.

Tales acreencias deben pagarse totalmente con la prelación antes señalada, siempre y cuando exista los suficientes recursos para el efecto, pues si éstos son insuficientes dichas acreencias se pagarían en el orden de prelación y a prorrata sobre el monto total de activos a distribuir en cada una de las categorías que conforman el numeral 6 del artículo 2495 del Código Civil, y por ende, en esta categoría podrían quedar créditos insolutos total o parcialmente.

ii) Como es sabido, la ley determina el orden y la prelación en que deben pagarse los créditos a cargo del deudor concursado, por lo tanto, el promotor o el liquidador al momento de hacer la graduación de los mismos deberá tener en

cuenta la prelación para el pago señalada en el Código Civil y demás normas concordantes, que clasifica los créditos en cinco categorías según la naturaleza de los mismos, de las cuales las cuatro primeras son preferenciales. Sin embargo, dentro de determinada categoría de créditos puede existir una prelación de pagos, como es el caso de la **primera clase** (resaltado fuera de texto), entre otros, los que nacen de las siguientes causas: a) mesadas pensionales atrasadas; b) laborales (créditos ciertos y exigibles a favor de los trabajadores por concepto de salarios, vacaciones, intereses e indemnizaciones, etc.); c) los créditos causados a favor de las sociedades administradoras de fondos de pensiones y cesantías, por concepto de aportes (Leyes 50 de 1990 y 100 de 1993); d) **los fiscales, esto es, los causados a favor de la nación (DIAN, los departamentos y los municipios por concepto de impuestos, tasas y contribuciones (resaltado fuera de texto);** y e) parafiscales, es decir, aquellos que a pesar de no tener origen en impuestos, tasas y contribuciones la ley los asimila a éstos y son los causados a favor de las entidades públicas, a saber: Cajas de compensación familiar, I.C.B.F. y SENA, por concepto de aportes en el porcentaje señalado en la ley (Ley 7 del 24 de enero de 1979).

iii) Luego, tal como quedó demostrado dentro de esta categoría las entidades del estado anteriormente señaladas tienen una prelación para su pago, dependiendo de la naturaleza del crédito, y por contera, pueden hacerse efectivos preferentemente sobre todos los bienes del deudor, afectando incluso los bienes adscritos a los créditos de la segunda y tercera clase. (...)"

Así las cosas, los créditos por concepto de contribución de valorización, al ser un tributo, corresponden a un crédito del fisco, en los términos del numeral 6 del artículo 2495 del Código Civil, es decir, son de primera clase.

En los anteriores términos su solicitud ha sido atendida en el plazo y con los efectos descritos en el artículo 28 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo. Se invita al usuario a consultar en nuestra página WEB www.supersociedades.gov.co los conceptos emitidos por la entidad, así como la herramienta tecnológica Tesauro.