



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)

Demandante: Shona Energy Colombia Limited

FALLO

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - Creación y finalidad / CONFORMACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - Regla general y excepción. Reiteración de jurisprudencia / AMPLIACIÓN LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 PARA CUBRIR FALTANTES PRESUPUESTALES DE LA SSPD - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN CASO DE FALTANTE PRESUPUESTAL - Conceptos o cuentas que puede incluir. En ese caso, la ley permite adicionar los gastos operativos a los de funcionamiento, en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la entidad / REGLA EXCEPTIVA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS – Alcance. La regla de excepción no faculta a la SSPD para que incluya cualquier costo o gasto en la base de liquidación de la contribución / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN EMPRESAS DEL SECTOR ELÉCTRICO - Conformación. Regla general y excepción. Reiteración de jurisprudencia / REGLAS GENERAL Y EXCEPTIVA PARA DETERMINAR LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - Finalidad. Reiteración de jurisprudencia. Es concordante con el fin mismo de la contribución especial de recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia y con el artículo 338 Constitucional / TARIFA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS - Finalidad. Guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución, ya que está prevista para la recuperación de los costos de los servicios que presta la autoridad administrativa

En virtud del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se estableció la contribución especial a cargo de las entidades las prestadoras de servicios públicos domiciliarios sometidas a inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que esta presta. La base gravable de la contribución especial está integrada por los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, a los cuales se detrae los gastos operativos y, en el sector energético, las compras de energía. Sin embargo, en caso de existir faltantes presupuestales en la Superintendencia, la base del tributo podrá incluir los gastos operativos en la proporción necesaria para cubrir tales faltantes (...) La ampliación de la base gravable de la contribución especial con fundamento en el faltante presupuestal fue analizada por la Sala, con ocasión de otros procesos de nulidad y nulidad restablecimiento del derecho, contra los actos que fijaron la tarifa de contribución especial por las vigencias fiscales 2015 y 2016 (...) En observancia del precedente jurisprudencial, la base gravable de la contribución especial, por regla general, está integrada por por los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, menos los gastos operativos y, en el caso de las empresas de energía, las *compras de electricidad y las compras de combustibles y los peajes*, cuando hubiere lugar a ello, en los mismos términos en las empresas de otros sectores. Como excepción, dichos rubros hacen parte integral de la base gravable siempre y cuando se encuentre demostrado que estos son indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Superintendencia. Conforme a indicado la Sección, la base gravable se conforma de la siguiente manera: (i) Según la regla general: De los gastos de funcionamiento, asociados al servicio

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador>



SC 5780-6



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)

Demandante: Shona Energy Colombia Limited

FALLO

sometido a regulación se excluyen los gastos operativos, compras en bloque y/o a largo plazo, compras en bolsa y/o a corto plazo, uso de líneas, redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización GN, gas combustible, carbón mineral, ACP, fuel y Oil y los peajes, cuando hubiere lugar a ello. (ii) conforme a la regla exceptiva, configurado el supuesto de hecho –el faltante presupuestal- la ley permite adicionar a esos rubros los gastos operativos en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la superintendencia. La excepción prevista en la norma no faculta a la SSPD para que incluya cualquier costo o gasto en la base de liquidación de la contribución especial. La regla general y la excepción previstas por el legislador son concordantes con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 / LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 85

SISTEMA CONTABLE COLOMBIANO - Normativa aplicable / SISTEMA CONTABLE COLOMBIANO - Cambio a las NIF / NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIF - Noción y alcance / NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIF - Finalidad / MARCOS TÉCNICOS NORMATIVOS PARA LOS PREPARADORES DE INFORMACIÓN FINANCIERA - Reglamentación / REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS – Taxonomías para el reporte de la información. Formato XBRL. Permite que la información sea estandarizada / SISTEMA UNIFICADO DE COSTOS Y GASTOS PARA PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - Reporte anual en el Sistema Único de Información SUI / PLAN DE CONTABILIDAD PARA PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - Pérdida de efectos jurídicos / PLAN ÚNICO DE CUENTAS PARA PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIF – Inaplicabilidad / REPORTE O CARGUE AL SISTEMA UNIFICADO DE COSTOS Y GASTOS PARA PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS – Cuenta 75 Costos de Producción. Si bien con el cambio a las Normas de Información Financiera no es aplicable un plan de cuentas propiamente dicho para el reporte de la información, el anexo 2 del Plan de Contabilidad exige como requisito adicional a las taxonomías en XBRL, el cargue oportuno del sistema Unificado de Costos y Gastos para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, en el cual se encuentra la cuenta 75 costos de producción / GASTOS OPERATIVOS DE EMPRESAS DE SERVICIOS PÚBLICOS – Conceptos o rubros que los integran. Servicios personales, generales, arrendamientos, entre otros / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN VIGENCIA DE LAS NIF - Determinación. Aunque bajo el nuevo marco normativo de información financiera no se puede determinar la base gravable de la contribución con apoyo en un catálogo de cuentas, pues estas ya no operan, ello no conlleva que todos los rubros puedan integrar la base gravable de manera indiscriminada, pues deben corresponder a gastos de funcionamiento, antes de la modificación de la Ley 1955 de 2019, como lo estableció el legislador / MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA - No distinción entre costo y gasto / MARCO CONCEPTUAL PARA LA INFORMACIÓN FINANCIERA – Definición de gasto. Incluye todas las partidas incurridas en el transcurso de las operaciones ordinarias de la

2

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/evalidador>



SC 5780-6



entidad, inclusive los costos de ventas / CONCEPTO DE GASTO EN LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA - Alcance. El cambio o la ampliación del concepto de gasto en las NIF no se traduce en el desuso del concepto de gasto de funcionamiento que establece la ley para efectos de la determinación de la base gravable de la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios / DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN VIGENCIA DE LAS NIF – Concepto de gastos de funcionamiento. Al no ser un concepto considerado contablemente, incluso en la normas de información financiera, para determinar la contribución se debe acoger la definición de gastos de funcionamiento desarrollada por la jurisprudencia

[L]a Ley 1314 de 2009 estableció los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, el procedimiento y las autoridades de regulación, con el fin de conformar un sistema único y homogéneo que sea comprensible, transparente, confiable, y útil. De manera que el cambio del sistema contable colombiano a las Normas de Información Financiera -NIF, que corresponden a un conjunto de requisitos o reglas de reconocimiento para la presentación de la información de los estados financieros, busca establecer con transparencia y criterios de comparabilidad los hechos económicos de una empresa, por lo que mas allá de tratarse de un marco contable basado en cuentas, concierne a principios y criterios aplicables a la información financiera. En cumplimiento de los artículos 6 y siguientes de la Ley 1413 de 2009, se expidieron los Decretos 2784 y 2706 de 2012, mediante los cuales se reglamentó la mencionada ley y se adoptaron los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1 y 3, respectivamente. Por su parte, mediante el Decreto 3022 de 2013, se estableció el marco normativo para las empresas del grupo 2. La Contaduría General de la Nación expidió las Resoluciones nros. 743 de 2013, 414 de 2014 y 533 de 2015, mediante las cuales se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable i) a las empresas que cotizan en el mercado de valores que captan o administran ahorro del público, ii) a las que no cotizan en el mercado de valores y iii) a las entidades de gobierno, respectivamente. Para tal efecto expidió el catálogo de cuentas aplicables a cada una de ellas, el cual está integrado por nueve clases, entre ellos los gastos (5), costos de ventas (6) y costos de transformación (7). Ahora bien, la Superintendencia mediante la Resolución nro. 20161300013475 de 19 de mayo de 2016, *“Por la cual establecen los requerimientos de información financiera para las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009”* estableció una taxonomía para el reporte de la información con formato XBRL, y dispuso en su artículo décimo tercero, que a partir de la fecha de publicación de la resolución, no aplicaba a los prestadores de servicios públicos domiciliarios clasificados en los grupos 1, 2 y 3, y la Resolución 414 de 2014, las Resoluciones nros. SSPD 20051300002395 de 14 febrero de 2005 y 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005 con excepción al anexo 2 correspondiente al *“sistema Unificado de Costo y Gastos”*, el cual debe seguir siendo reportado en el SUI cada año. Teniendo en cuenta la información financiera quede debe ser reportada por las entidades prestadoras de servicios públicos, la Superintendencia determinó 4 taxonomías correspondientes a los marcos normativos para recibir dicha información en el Sistema Único de Información, mediante formatos XBRL que permite la información sea estandarizada. De acuerdo con la parte considerativa de la resolución, se dispuso de un archivo en Excel para cada taxonomía de manera voluntaria, sin embargo, en el evento en que el prestador



del servicio público a discusión use otro medio, debe cumplir con los requisitos de la taxonomía definida por la Superintendencia. Mediante la Resolución nro. 20181000081465 del 29 de junio de 2018, la Superintendencia dejó sin efectos el Plan de contabilidad para prestadores de servicios públicos domiciliarios que les aplica la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación (para entidades del Gobierno), en el mismo sentido que el párrafo anterior, con excepción del anexo 2 “sistema Unificado de Costo y Gastos”. En ese escenario, si bien con el cambio a las Normas de Información Financiera no es aplicable un plan de cuentas propiamente para el reporte de la información, no es menos cierto que el anexo nro. 2 del Plan de Contabilidad (anterior), exige como requisito adicional a las taxonomías en XBRL, el cargue oportuno del sistema Unificado de Costos y Gastos para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, en el cual se encuentran en la cuenta 75 costos de producción¹⁴: i) los Servicios personales, ii) Generales, iii) Arrendamientos, iv) Licencias, contribuciones y regalías, v) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, vi) Peajes terrestres, vii) Honorarios, viii) Servicios públicos, ix) Materiales y otros gastos de operación, x) Seguros, xi) Órdenes y contratos por otros servicios. De manera que, aun cuando el plan de cuentas no fue cambiado, y es un formato adicional solicitado por la Superintendencia, la información contable y financiera se reporta mediante un formato Excel con los conceptos de XBRL, en el cual en el formato complementario FC01- Gastos de servicios públicos, el prestador del servicio reporta los gastos de administración y los gastos operativos, los cuales no se encuentran detallados por códigos o cuentas. Verificado el formato, se observa que los gastos operativos están integrados por los rubros que fueron incluidos en la base gravable de la contribución que es objeto de revisión y que corresponden a los conceptos de servicios personales, generales, arrendamientos, entre otros. Conforme lo expresa la Superintendencia en el escrito de alegatos de conclusión, no puede determinarse la base gravable de la contribución basado en un catálogo de cuentas pues estas ya no operan bajo el nuevo marco normativo de información financiera, empero ello no conlleva que todos los rubros puedan integrar la base gravable de manera indiscriminada, pues deben corresponder a gastos de funcionamiento -antes de la modificación de la Ley 1955 de 2019- como lo estableció el legislador. Independiente que en el marco conceptual para la información financiera no exista una distinción entre el costo y gasto, pues la definición de este incluye todas partidas incurridas en el transcurso de las operaciones ordinarias de la entidad inclusive los costos de ventas, ello no implica que la Superintendencia adicione a la base gravable de la contribución especial de manera indiscriminada rubros que expresamente el legislador no autorizó y que conforme con el reporte de la información financiera en formato XBRL corresponde a gastos operativos y no de funcionamiento. Por lo anterior, el cambio o la ampliación del concepto de gasto en las normas de información financiera no se traduce en el desuso del concepto de gasto de funcionamiento que establece la norma para efectos fiscales desaparezca para el año en discusión, y por el contrario, al no ser un concepto considerado contablemente incluso en la normas de información financiera, se debe acoger la definición de gastos de funcionamiento desarrollada vía jurisprudencia para determinar la contribución.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 85 / LEY 1314 DE 2009 – ARTÍCULO 6 / LEY 1955 DE 2019 / DECRETO 2784 DE 2012 / DECRETO 2706 DE 2012 / DECRETO 3022 DE 2013 / RESOLUCIÓN 743 DE 2013 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN / RESOLUCIÓN 414 DE 2014 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN / RESOLUCIÓN 533 DE 2015 CONTADURÍA GENERAL DE LA NACIÓN / RESOLUCIÓN 20161300013475 DE 19 DE MAYO DE 2016 SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS SSPD – ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO /



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)

Demandante: Shona Energy Colombia Limited

FALLO

RESOLUCIÓN SSPD 20051300002395 DE 14 DE FEBRERO DE 2005 SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS / RESOLUCIÓN SSPD 20051300033635 DE 28 DE DICIEMBRE DE 2005 SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS / RESOLUCIÓN 20181000081465 DE 29 DE JUNIO DE 2018 SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS SSPD

BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS EN CASO DE FALTANTE PRESUPUESTAL - Conceptos o gastos que se pueden incluir / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS VIGENCIA 2018 – Ilegalidad del artículo 2 por inclusión de cuentas que no constituyen gastos de funcionamiento y que no encajan dentro de los gastos operativos que expresamente la ley permite adicionar ante la existencia de un faltante presupuestal / RESOLUCIÓN SSPD 20185300100025 DE 2018 – Ilegalidad parcial del artículo 2 frente a los rubros que no corresponden a gastos de funcionamiento / REGLA DE EXCEPCIÓN PARA LA DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. La aplicación del parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 no faculta a la SSPD para que incluya cualquier costo o gasto en la base de liquidación de la contribución, porque el legislador señaló, de forma expresa, cuáles rubros se pueden incluir para cubrir el faltante presupuestal / AMPLIACIÓN LA BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 PARA CUBRIR FALTANTES PRESUPUESTALES DE LA SSPD – Improcedencia en el caso concreto. Falta de motivación suficiente del faltante presupuestal que justifique la aplicación de la regla de excepción para la determinación de la base gravable de la contribución, así como de la base de liquidación determinada con fundamento en ello

[C]onforme con el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, los gastos operativos son sustraídos de los gastos de funcionamiento, y solo pueden ser adicionados a la base gravable de la contribución los correspondientes a compra de electricidad, la compra de combustibles y los peajes de distribución, en el caso de las empresas del sector eléctrico y, en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a estos, como expresamente lo previó el legislador, con fundamento en un faltante presupuestal. Sin embargo y como quedó anotado, en el presente caso, dichos conceptos no obedecen a los que integraron la base gravable para el año 2018, pues corresponde a otros gastos operativos que por disposición legal no pueden ser adicionados inclusive bajo el supuesto del faltante presupuestal. En el presente caso, la Resolución SSPD 20185300100025 de 2018, en su artículo 2° dispuso que las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2018, incluyen las siguientes cuentas: i) Servicios personales, ii) Generales, iii) Arrendamientos, iv) Licencias, contribuciones y regalías, v) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, vi) peajes terrestres, vii) honorarios, viii) servicios públicos, ix) materiales y otros gastos de operación, x) seguros y xi) órdenes y contratos por otros servicios, cuentas que no son gastos de funcionamiento, sino gastos operativos que no corresponden con los expresamente autorizados por la ley para integrar la base gravable de la contribución especial. Contrario a lo sostenido por la demandada, la resolución que fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2018, adicionó a la base gravable otras cuentas que no hacen parte de los gastos de funcionamiento y que no

5

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co





Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)

Demandante: Shona Energy Colombia Limited

FALLO

encajan dentro de los gastos operativos que expresamente el legislador permitió adicionar ante la existencia de un faltante presupuestal. En ese sentido, no basta con justificar un faltante presupuestal para adicionar a la base gravable cuentas que no corresponden a gastos de funcionamiento, pues se reitera, dicha excepción a la regla general, solo está prevista para los gastos operativos como son las compras en bloque y/o a largo plazo, compras en bolsa y/o a corto plazo, uso de líneas, redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización GN, gas combustible, carbón mineral, ACP, fuel y Oil y los peajes, cuando hubiere lugar a ello. Conforme a lo expuesto, la Sala advierte que en el acto demandado no se exponen las razones que sustentan la decisión en el que se identifiquen los faltantes presupuestales y de la adición de las cuentas señaladas a la base gravable de la contribución especial de la Superintendencia, como tampoco lo motivos del calculo que demuestren la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal. De manera que no basta con la simple mención del presupuesto asignado a la Superintendencia de Servicios Públicos mediante la Ley 1873 de 2017 y el Decreto 2236 de 2017, que debe ser cubierto con el recaudo de las contribuciones, para justificar la inclusión de rubros como gastos de funcionamiento en la base gravable de la contribución especial, y acreditar el cumplimiento de la determinación de la contribución amparado en la excepción consagrada en el parágrafo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, pues se reitera es necesario que el acto motive el faltante presupuestal y la base gravable determinado con fundamento en ello. Por lo expuesto, la Sala advierte que se desvirtuó la presunción de legalidad de la resolución que fijó la tarifa y la base de liquidación de la contribución especial para el año 2018, toda vez que se incluyó en la base gravable de la contribución especial cuentas que no corresponden a gastos de funcionamiento y que por demás no les aplica la excepción del parágrafo 2° del artículo 82 de la Ley 142 de 1994, pues no encajan en ninguna de los gastos allí previstos. En consecuencia, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios desconoció el principio de legalidad al ampliar la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, e interpretó en forma errónea esa norma, lo que hace imperioso su anulación parcial frente a los rubros que no corresponden a gastos de funcionamiento.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTÍCULO 85 PARÁGRAFO 2 / LEY 1873 DE 2017 / DECRETO 2236 DE 2017

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD SIMPLE - Improcedencia

[N]o procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: RESOLUCIÓN SSPD-20185300100025 DE 2018 (30 de julio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS SSPD (Anulado parcial)

NOTA DE RELATORÍA: En el caso se demandó la totalidad de la Resolución SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2018, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, pero solo se declaró la nulidad parcial del artículo 2.



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)
Demandante: Shona Energy Colombia Limited
FALLO

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: **MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá D.C., doce (12) de noviembre de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 11001-03-27-000-2019-00017-00(24498)

Actor: SHONA ENERGY COLOMBIA LIMITED

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS**

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Shona Energy Colombia Limited contra la Resolución nro. SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2017, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se fijó la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2018.

DEMANDA

1. Pretensiones

En ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, la sociedad demandante solicitó que se declarara la nulidad de la Resolución nro. SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2018, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2018, cuyo texto se transcribe a continuación:

“RESOLUCIÓN SSPD-20185300100025 DEL 30/07/2018

Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2018, se establece la base de liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones.

LA SUPERINTENDENTE DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

En ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 5º del artículo 79 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 13 de la Ley 689 de 2001 y el numeral 32 del artículo 7º del Decreto número 990 de 2002, y



CONSIDERANDO:

Que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en adelante Superservicios, se encuentra facultada para cobrar anualmente una contribución especial a las entidades sometidas a su inspección, vigilancia y control, con el propósito de recuperar los costos en que incurre, con una tarifa que no puede ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a su vigilancia y control, en el año anterior a aquel en que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superservicios.

Que los numerales 5º del artículo 79 de la Ley 142 de 1994 y 22 del artículo 5º del Decreto número 990 de 2002, facultan a la Superservicios para definir por vía general la tarifa de la contribución a la que se refiere el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, así como liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda.

Que la presente resolución es aplicable a quienes tienen la calidad de personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios y aquellas que en general realicen actividades que las haga sujetos de aplicación de las leyes 142 de 1994, 143 de 1994, 689 de 2001; y demás normas que las adicionen, modifiquen o sustituyan.

Que mediante la Ley 1314 de 2009, el Gobierno Nacional reguló los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, señaló las autoridades competentes, el procedimiento para su expedición y determinó las entidades responsables de vigilar su cumplimiento.

Que mediante Resolución número SSPD 20181000024475 del 12 de marzo de 2018, la Superservicios estableció los plazos para el cargue de la información financiera a 31 diciembre de 2017, la cual servirá de base para liquidar la Contribución Especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Que la información que certifiquen los prestadores de servicios públicos a través del SUI, deberá cumplir con los requisitos de calidad y oportunidad.

Que la definición jurisprudencial de lo que debía entenderse por el término “gastos de funcionamiento”, adoptada por el Consejo de Estado Sección Cuarta, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, Rad. 11001-03-27-000-2007-00049-00 (16874) del 23 de septiembre de 2010 y Rad. 25000-23-27-000-2012-00362-01 (20253) del 17 de septiembre de 2014, tuvo lugar a partir del análisis al catálogo de cuentas del Plan Contable (estructura instrumental para registro contable).

Que con ocasión de la convergencia a Normas de Información Financiera en Colombia, prevista en los marcos normativos se constituyen los principios de contabilidad vigentes; y el país migró a normas de alta calidad.

Que los nuevos marcos normativos contables fueron reglamentados por el Gobierno Nacional mediante el Decreto número 2420 de 2015 y por la Contaduría General de la Nación a través de las resoluciones números 037 de 2017, 414 de 2014 y 533 de 2015.

Que la Contaduría General de la Nación incorporó mediante Resolución número 533 de 2015, el marco normativo para entidades de gobierno, como parte integrante del régimen de contabilidad pública, quienes deben reportar información financiera en el plan único de cuentas.

Que la Superservicios expidió una estructura para reporte de información financiera en el lenguaje informático XBRL (eXtensible Business reporting Language), fundamentado en las estructuras de taxonomía expedidas por el organismo IASB (International Accounting Standard Board) que emite las Normas Internacionales de Información Financiera.



Que cada preparador de información, vigilado por esta superintendencia, podrá utilizar los mecanismos que considere más fiables y pertinentes para el registro de los hechos económicos en cumplimiento de los objetivos de la información contable, sin que estos sufran una modificación en su naturaleza.

Que teniendo en cuenta la definición jurisprudencial emitida por el Consejo de Estado sobre gastos de funcionamiento, fundamentada en un catálogo de cuentas y el proceso de convergencia en Colombia a las Normas Internacionales de Información Financiera, las cuales incorporan una modificación de fondo de reglas a principios, la Superservicios determinó bajo este nuevo marco contable la base gravable de la contribución especial de la vigencia 2018, a aplicar a los prestadores de servicios públicos que reportan información financiera bajo NIIF, y relacionada con los “gastos de funcionamiento”, asociados al servicio sometido a inspección, vigilancia y control de la entidad, y que se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico.

Que para la aplicación del costo-beneficio de la contribución especial 2018, se tuvo en cuenta la metodología establecida en las políticas de ingresos aprobadas por el comité de técnico de sostenibilidad del sistema contable de la Superservicios, la cual establece como base del costo beneficio el valor de medio salario mínimo mensual legal vigente para el año 2018 ($\frac{1}{2}$ smmlv), ante lo cual no sería conveniente incurrir en los costos de liquidación, cobro y recaudo de la contribución especial cuyo valor sea inferior a trescientos noventa mil seiscientos veintiún pesos (\$ 390.621,00) moneda corriente.

Que de acuerdo con lo anterior, en caso de que la sumatoria de la base gravable de los servicios públicos reportados por un mismo prestador a 31 de diciembre de 2017, sea inferior a la suma de cuarenta y tres millones doscientos noventa y seis mil ochocientos quince pesos (\$ 43.296.815) moneda corriente, el valor a liquidar será de cero (0).

Que de conformidad con el numeral 85.1 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para definir los costos de los servicios que presta la Superservicios, se tomó el presupuesto anual de gastos aprobado a la Entidad para el período anual respectivo, el cual está integrado, entre otros, por los gastos de funcionamiento y los gastos de inversión, a la luz de lo dispuesto en el artículo 36 del Estatuto Orgánico del Presupuesto General de la Nación.

Que las apropiaciones presupuestales de la Superservicios para la vigencia fiscal 2018, fueron establecidas en la Ley 1873 del 20 de diciembre de 2017 y en el Decreto de Liquidación del Presupuesto General de la Nación número 2236 del 27 de diciembre de 2017 (4) , por ingresos corrientes “tasas, multas y contribuciones” en ciento quince mil cuatrocientos setenta y seis millones trescientos un mil pesos (\$ 115.476.301.000) moneda corriente, el cual debe ser cubierto con el recaudo de las contribuciones de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Que de acuerdo con lo anterior y con el fin de proyectar la tarifa para la liquidación de la contribución especial del año 2018, se tomó la información financiera reportada y certificada con corte a 31 de diciembre de 2017, por las entidades sometidas a su inspección, vigilancia y control y el valor del presupuesto por concepto de ingresos corrientes “tasas, multas y contribuciones” para el año 2018, antes indicado.

Que mediante Resolución número SSPD número 20171300244075 del 11 de diciembre de 2017, la Superservicios estableció el cobro del Anticipo de la Contribución Especial del año 2018, en el sentido de señalar que las entidades prestadoras de servicios públicos debían pagar a favor de la Entidad, como anticipo de la Contribución Especial de la vigencia 2018, el valor correspondiente al cuarenta por ciento (40%) de la contribución especial liquidada en el año 2017 y que se encontrara en firme al 31 de diciembre de 2017, cuyo valor sería descontado del valor de la liquidación oficial para dicha vigencia.

Que se hace necesario fijar la tarifa de la contribución especial prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y establecer algunas disposiciones relativas a su liquidación y pago.

Que en mérito de lo expuesto este despacho,



RESUELVE:

ARTÍCULO 1º—*Tarifa para liquidar la contribución especial.* Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar, en el año 2018, las entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control de la Superservicios, en el 0,9025% de los gastos de funcionamiento relacionados con la prestación del servicio por parte de las mismas y de acuerdo con la información financiera que, con corte a diciembre 31 de 2017, ha sido puesta a disposición de la Superservicios, a través del SUI.

PAR. —Para la aplicación del análisis del costo-beneficio establecido, se tomará la suma de los conceptos que integran la base gravable de la contribución especial 2018. En caso que la sumatoria de la base gravable de los servicios públicos reportados por un mismo prestador a 31 de diciembre de 2017, sea inferior a la suma de cuarenta y tres millones doscientos noventa y seis mil ochocientos quince pesos (\$ 43.296.815) moneda corriente, el valor a liquidar será de cero (0), pues no se justifica incurrir en los costos de liquidación, cobro y recaudo de la contribución especial cuya liquidación sea inferior a la suma de trescientos noventa mil seiscientos veintinueve pesos (\$ 390.621,00) moneda corriente.

ARTÍCULO 2º—*Base para la liquidación de la contribución especial de la vigencia 2018.* Los conceptos que integrarán la base gravable de la contribución especial de la vigencia 2018, por representar salidas de recursos para lograr el funcionamiento del prestador y por encontrarse relacionados con la prestación del servicio sujeto a la inspección, vigilancia y control de la Superservicios, de acuerdo con la taxonomía para fines de presentación y lo señalado en la parte considerativa de la presente resolución, son:

- (+) Gastos de administración (-) Impuestos
 - (+) Servicios personales (+) Generales
 - (+) Arrendamientos
 - (+) Licencias, contribuciones y regalías
 - (+) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (+) Peajes terrestres
 - (+) Honorarios
 - (+) Servicios públicos
 - (+) Materiales y otros gastos de operación (+) Seguros
 - (+) Órdenes y contratos por otros servicios
- (...)"

2. Normas violadas

La demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 150 numeral 12, 209 y 338 de la Constitución Política de Colombia, Ley 1437 de 2011; Estatuto Tributario; artículos 75 y 79 numeral 5 y 85 de la Ley 142 de 1994.

3. Concepto de violación

Sostuvo que la resolución demandada determinó la base gravable de la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por fuera de los límites establecidos en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, al dar alcance a lo que se entiende por gastos de funcionamiento con fundamento en los decretos sobre contabilidad e información financiera.

La demandada fijó como contribución especial un valor excesivo a cargo de las entidades públicas vigiladas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, puesto que la simple mención de la cuota financiera del presupuesto de la SSPD en el decreto de liquidación del presupuesto nacional no justifica la inclusión de otros rubros en la base de la contribución impuesta.



La base de liquidación de la contribución establecida en el acto demandado contraría el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y los principios de legalidad y certeza del tributo, pues los gastos de funcionamiento sobre los cuales debe calcularse la contribución especial no incluyen factores como gastos generales, arrendamientos, licencias, contribuciones, honorarios, materiales, seguros y otros.

La SSPD carece de competencia para variar la base gravable de la obligación tributaria que determinó el legislador, y para establecer etapas de decisión sin procedimiento legal que lo sustente.

Violación de los principios inherentes a la obligación tributaria

Existe una vulneración a los principios de proporcionalidad y progresividad tributaria, pues para la determinación de la base gravable de la contribución se aplicaron normas de información financiera de Colombia que reflejan un incremento desmedido al valor pagado en el año inmediatamente anterior.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios** se opuso a las pretensiones de la demanda¹, en los siguientes términos:

Los actos demandados fueron expedidos en aplicación a los principios tributarios y los pronunciamientos jurisprudenciales que avalan que la Superintendencia adicione los gastos operativos a los gastos de funcionamiento ante la existencia de un faltante presupuestal de la entidad, con el fin de recuperar los costos de servicios de vigilancia y control, en virtud del parágrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Indicó que el faltante presupuestal de los años 2015 y 2016 que fueron objeto de revisión por la jurisdicción, obedecen a los mismos presupuestos fácticos que acreditan y motivan el faltante presupuestal del año 2018, razón por la cual, el acto que fijó la contribución especial se encuentra ajustado a la norma, en razón a que los gastos operativos adicionados a la base gravable son indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Superintendencia del año 2018.

De manera que, al encontrarse justificado el faltante presupuestal, es procedente adicionar a la base gravable los rubros que corresponden a gastos operativos y se reflejan en la cuenta del grupo 75, en la proporción que son indispensables para cubrir dicho faltante.

La base gravable determinada se ajusta a las definiciones de gastos y criterios de reconocimiento contenido en los marcos de información financiera –NIF–, de ahí, que todos los conceptos se consideran gastos directamente relacionados con la prestación de los servicios públicos domiciliarios de los prestadores de dichos servicios sujetos a inspección, vigilancia y control por la Superintendencia, reglamentadas por el Decreto 2420 de 2015 y por las Resoluciones nro. 037 de 2017 y 414 de 2014 de la Contaduría General de la Nación.

¹ Folios 84 a 133 c.p



No existe una vulneración al debido proceso, pues la actuación de la Superintendencia de Servicio Públicos Domiciliarios se encuentra enmarcada en la normativa vigente que le confiere las facultades para expedir las liquidaciones oficiales de contribución a las empresas vigiladas.

AUDIENCIA INICIAL

El 11 de marzo de 2020 se llevó a cabo la audiencia inicial del presente proceso, en la cual no se observaron irregularidades constitutivas de nulidad en el trámite del mismo.

De igual forma, se fijaron los términos del litigio, y se corrió traslado para presentar alegatos de conclusión.

No se presentaron excepciones previas que debieran ser resueltas en esta oportunidad, ni se advirtieron hechos que dieran lugar a la declaratoria de oficio de excepciones previas.

En cuanto a las medidas cautelares, por auto de 30 de julio de 2019 se decretó la suspensión provisional de la Resolución nro. SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2018². El citado auto fue objeto de recurso de súplica resuelto en auto del 24 de octubre de 2019 que decidió confirmar la medida cautelar decretada.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

Por su parte, el **Ministerio Público**³ solicitó declarar la nulidad de los actos, al considerar que de acuerdo con la jurisprudencia reiterada del Consejo de Estado, no integran la base gravable de la contribución especial las cuentas que corresponden al grupo 75 de costos de producción, pues estos no comprenden gastos de funcionamiento como establece la norma. Además, no se encuentra probado el fundamento presupuestal en el año 2018, que justifique la inclusión de los costos de producción en la base gravable de la contribución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁴ reiteró en términos generales lo indicado en la demanda la vulneración los preceptos constitucionales respecto a la facultad impositiva del Estado en la determinación de impuestos, contribuciones tasa y tributos, así como el desconocimiento del derecho de audiencia y defensa.

La **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios**⁵ insistió en lo dicho en la contestación de la demanda al señalar que la base gravable determinada se ajusta a las definiciones de gastos y criterios de reconocimiento contenido en los marcos de información financiera –NIF-, por lo que todos los conceptos se consideran gastos directamente relacionados con la prestación de los servicios públicos domiciliarios de los prestadores de dichos servicios sujetos a inspección, vigilancia y control por la Superintendencia.

² Folios 15 a 18 cuaderno de suspensión provisional.

³ Folios 167 a 170 c.p.

⁴ Folios 172 a 173 c.p.

⁵ Folios 175 a 196 c.p.



No existe vulneración al debido proceso, pues la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se encuentra facultada para expedir las liquidaciones oficiales de contribución a las empresas vigiladas.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Problema jurídico

Previo a resolver el fondo del presente caso, es preciso señalar que en el estudio de admisión del medio de control se dispuso el rechazo de la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho interpuesta contra la Liquidación Oficial nro. 20185340030996 del 8 de agosto de 2018, mediante la cual se liquidó la contribución especial a cargo de la parte demandante para el año 2018, por indebido agotamiento de la actuación administrativa. Y se procedió a la admisión frente al acto de carácter general, mediante el cual se fijó la tarifa de la contribución especial de sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios el año 2018.

Para decidir de fondo la Sala examinará la legalidad de la Resolución nro. SSPD - 20185300100025 de 30 de julio de 2018, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2018.

En particular, la Sala debe decidir: (i) Si la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al fijar la tarifa y liquidar la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 a cargo de la demandante, trasgredió las normas superiores que fijaron los límites de la base gravable del tributo y (ii) Si se encuentra debidamente justificado la existencia del faltante presupuestal a que se refiere el parágrafo 2° del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para la correcta inclusión de otros rubros en la base gravable de la contribución especial para el año 2018.

En virtud del artículo 85⁶ de la Ley 142 de 1994, se estableció la contribución especial a cargo de las entidades las prestadoras de servicios públicos domiciliarios sometidas a inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que esta presta.

⁶ "ARTÍCULO 85. CONTRIBUCIONES ESPECIALES. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

(...)



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)

Demandante: Shona Energy Colombia Limited

FALLO

La base gravable de la contribución especial está integrada por los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, a los cuales se detrae los gastos operativos y, en el sector energético, las compras de energía. Sin embargo, en caso de existir faltantes presupuestales en la Superintendencia, la base del tributo podrá incluir los gastos operativos en la proporción necesaria para cubrir tales faltantes.

En el presente asunto, la demandante discute que en la resolución demandada, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios amplió la base gravable de la contribución especial al incluir otros rubros como servicios generales, arrendamientos entre otros, que no constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación.

Por su parte, la Superintendencia señaló que con fundamento en el parágrafo 2° del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, amplió la base gravable de la contribución especial a los gastos operativos pues esta se encuentra justificada en el faltante presupuestal de la entidad.

La ampliación de la base gravable de la contribución especial con fundamento en el faltante presupuestal fue analizada por la Sala⁷, con ocasión de otros procesos de nulidad y nulidad restablecimiento del derecho, contra los actos que fijaron la tarifa de contribución especial por las vigencias fiscales 2015 y 2016.

En una de las providencias, que ahora se reitera, la Sección precisó⁸:

“Sobre el alcance del parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se reitera lo dicho por la Sala en el auto del 15 de junio de 2017⁹. En esa oportunidad precisó:

“2.4. Para la Sala, la finalidad de la norma es que la contribución especial grave los gastos de funcionamiento cuando estos resulten suficientes para cubrir el presupuesto de la SSPD y, en los casos de faltantes presupuestales, además recaiga sobre las compras de energía de las empresas del sector eléctrico, para cubrir en la proporción necesaria el costo de servicio de dicha entidad”. (Negritas fuera de texto).

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

(...)

“Parágrafo 2°. Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la Superintendencia”.

⁷ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencias del 26 de septiembre de 2018, exp. nro. 22481 C.P. Milton Chaves García. 10 de mayo de 2018, exp. 22972 C.P. Milton Chaves García. Sentencia del 10 de octubre de 2019, exp. 22394, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 29 de abril de 2020, exp. 24166, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez

⁸ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 19 de abril de 2018, exp. nro. 21701, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

⁹ Auto que negó la medida cautelar de suspensión provisional solicitada, decisión confirmada el 8 de agosto de 2017, dentro del proceso 2016-00065-00 (22873), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

14

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57-1) 350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

www.consejodeestado.gov.co

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <http://relatoria.consejodeestado.gov.co:8081/Vistas/documentos/validador>



SC 5780-6



Entonces, cuando la SSPD necesita cubrir faltantes presupuestales, **la ley permite que los gastos operativos puedan ser adicionados a los gastos de funcionamiento, en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la superintendencia.**

Tratándose de empresas del sector eléctrico, la base gravable se conforma de la siguiente manera: (i) Según la regla general: De los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación se excluyen los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello¹⁰. (ii) conforme a la regla exceptiva, configurado el supuesto de hecho –el faltante presupuestal- la ley permite adicionar a esos rubros los gastos operativos en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la superintendencia.

La regla general y la excepción previstas por el legislador son concordantes con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Lo anterior desvirtúa la alegada violación del principio de la legalidad, pues fue el legislador el que consagró expresamente la excepción a la norma general. Además, no se desconocen los lineamientos jurisprudenciales sobre el alcance de la expresión “gastos de funcionamiento” que constituye la regla general de determinación de la base gravable, en los que se reitera que las cuentas del grupo 75 - costos de producción y del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

En efecto, en este caso la SSPD aduce la existencia de un faltante presupuestal que constituye el supuesto de hecho previsto en la ley como excepción a la regla general, que permite aplicar la regla contenida en la parte final del párrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, situación distinta a las analizadas en esas oportunidades. [...]

(Resalta la Sala)

En observancia del precedente jurisprudencial, la base gravable de la contribución especial, por regla general, está integrada por los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, menos los gastos operativos y, en el caso de las empresas de energía, *las compras de electricidad y las compras de combustibles y los peajes*, cuando hubiere lugar a ello, en los mismos términos en las empresas de otros sectores. Como excepción, dichos rubros hacen parte integral de la base gravable siempre y cuando se encuentre demostrado que estos son indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la Superintendencia.

¹⁰ La Ley 143 de 1994 “Por la cual se establece el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, se conceden unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones en materia energética”, en el artículo 22, dispuso: “Los costos del servicio de regulación serán cubiertos por todas las entidades sometidas a su regulación y el monto total de la contribución no podrá ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento excluyendo los gastos operativos, compras de electricidad, compras de combustibles y peajes, cuando hubiere lugar a ello, de la entidad regulada, incurrido el año anterior a aquel en que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.”



Conforme a indicado la Sección, la base gravable se conforma de la siguiente manera: (i) Según la regla general: De los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación se excluyen los gastos operativos, compras en bloque y/o a largo plazo, compras en bolsa y/o a corto plazo, uso de líneas, redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización GN, gas combustible, carbón mineral, ACP, fuel y Oil y los peajes, cuando hubiere lugar a ello¹¹. (ii) conforme a la regla exceptiva, configurado el supuesto de hecho –el faltante presupuestal- la ley permite adicionar a esos rubros los gastos operativos en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir el faltante presupuestal de la superintendencia. La excepción prevista en la norma no faculta a la SSPD para que incluya cualquier costo o gasto en la base de liquidación de la contribución especial.

La regla general y la excepción previstas por el legislador son concordantes con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Ahora, mediante la Ley 1314 de 2009 estableció los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia, el procedimiento y las autoridades de regulación, con el fin de conformar un sistema único y homogéneo que sea comprensible, transparente, confiable, y útil.

De manera que el cambio del sistema contable colombiano a las Normas de Información Financiera -NIF, que corresponden a un conjunto de requisitos o reglas de reconocimiento para la presentación de la información de los estados financieros, busca establecer con transparencia y criterios de comparabilidad los hechos económicos de una empresa, por lo que mas allá de tratarse de un marco contable basado en cuentas, concierne a principios y criterios aplicables a la información financiera.

En cumplimiento de los artículos 6 y siguientes de la Ley 1413 de 2009, se expidieron los Decretos 2784 y 2706 de 2012, mediante los cuales se reglamentó la mencionada ley y se adoptaron los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 1 y 3, respectivamente. Por su parte, mediante el Decreto 3022 de 2013, se estableció el marco normativo para las empresas del grupo 2.

¹¹ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 29 de abril de 2020, exp. nro. 24295, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La Contaduría General de la Nación expidió las Resoluciones nros. 743 de 2013, 414 de 2014 y 533 de 2015, mediante las cuales se incorporó en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable i) a las empresas que cotizan en el mercado de valores que captan o administran ahorro del público, ii) a las que no cotizan en el mercado de valores y iii) a las entidades de gobierno, respectivamente. Para tal efecto expidió el catálogo de cuentas aplicables a cada una de ellas, el cual está integrado por nueve clases, entre ellos los gastos (5), costos de ventas (6) y costos de transformación (7)¹².

Ahora bien, la Superintendencia mediante la Resolución nro. 20161300013475 de 19 de mayo de 2016, *“Por la cual establecen los requerimientos de información financiera para las personas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, en cumplimiento de la Ley 1314 de 2009”* estableció una taxonomía para el reporte de la información con formato XBRL, y dispuso en su artículo décimo tercero, que a partir de la fecha de publicación de la resolución, no aplicaba a los prestadores de servicios públicos domiciliarios clasificados en los grupos 1, 2 y 3, y la Resolución 414 de 2014, las Resoluciones nros. SSPD 20051300002395 de 14 febrero de 2005 y 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005 con excepción al anexo 2 correspondiente al *“sistema Unificado de Costo y Gastos”*, el cual debe seguir siendo reportado en el SUI cada año.

Teniendo en cuenta la información financiera que debe ser reportada por las entidades prestadoras de servicios públicos, la Superintendencia determinó 4 taxonomías correspondientes a los marcos normativos para recibir dicha información en el Sistema Único de Información, mediante formatos XBRL que permite la información sea estandarizada¹³.

De acuerdo con la parte considerativa de la resolución, se dispuso de un archivo en Excel para cada taxonomía de manera voluntaria, sin embargo, en el evento en que el prestador del servicio público a discusión use otro medio, debe cumplir con los requisitos de la taxonomía definida por la Superintendencia.

Mediante la Resolución nro. 20181000081465 del 29 de junio de 2018, la Superintendencia dejó sin efectos el Plan de contabilidad para prestadores de servicios públicos domiciliarios que les aplica la Resolución 533 de 2015 expedida por la Contaduría General de la Nación (para entidades del Gobierno), en el mismo sentido que el párrafo anterior, con excepción del anexo 2 *“sistema Unificado de Costo y Gastos”*.

¹² [file:///C:/Users/Administrador/Downloads/CGC%20Versi%C3%B3n%202015.08%20\(5\).pdf](file:///C:/Users/Administrador/Downloads/CGC%20Versi%C3%B3n%202015.08%20(5).pdf)

“Las clases 1 a 3 representan la situación financiera; las clases 4 a 6 contienen las cuentas de resultados financieros del periodo; la clase 7 representa la acumulación de los costos asociados a la transformación de bienes y prestación de servicios durante el periodo contable; y las clases 8 y 9 representan contingencias y revelan información para efectos de control”.

¹³ https://www.superservicios.gov.co/sites/default/archivos/Nif%20-%20Normas%20de%20Informacion%20Financiera/2018/Nov/res.20161300013475_0.pdf



En ese escenario, si bien con el cambio a las Normas de Información Financiera no es aplicable un plan de cuentas propiamente para el reporte de la información, no es menos cierto que el anexo nro. 2 del Plan de Contabilidad (anterior), exige como requisito adicional a las taxonomías en XBRL, el cargue oportuno del sistema Unificado de Costos y Gastos para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, en el cual se encuentran en la cuenta 75 costos de producción¹⁴: i) los Servicios personales, ii) Generales, iii) Arrendamientos, iv) Licencias, contribuciones y regalías, v) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, vi) Peajes terrestres, vii) Honorarios, viii) Servicios públicos, ix) Materiales y otros gastos de operación, x) Seguros, xi) Órdenes y contratos por otros servicios.

De manera que, aun cuando el plan de cuentas no fue cambiado, y es un formato adicional solicitado por la Superintendencia, la información contable y financiera se reporta mediante un formato Excel con los conceptos de XBRL, en el cual en el formato complementario FC01- Gastos de servicios públicos, el prestador del servicio reporta los gastos de administración y los gastos operativos, los cuales no se encuentran detallados por códigos o cuentas. Verificado el formato, se observa que los gastos operativos están integrados por los rubros que fueron incluidos en la base gravable de la contribución que es objeto de revisión y que corresponden a los conceptos de servicios personales, generales, arrendamientos, entre otros.

Conforme lo expresa la Superintendencia en el escrito de alegatos de conclusión, no puede determinarse la base gravable de la contribución basado en un catálogo de cuentas pues estas ya no operan bajo el nuevo marco normativo de información financiera, empero ello no conlleva que todos los rubros puedan integrar la base gravable de manera indiscriminada, pues deben corresponder a gastos de funcionamiento -antes de la modificación de la Ley 1955 de 2019- como lo estableció el legislador.

Independiente que en el marco conceptual para la información financiera no exista una distinción entre el costo y gasto¹⁵, pues la definición de este incluye todas partidas incurridas en el transcurso de las operaciones ordinarias de la entidad inclusive los costos de ventas, ello no implica que la Superintendencia adicione a la base gravable de la contribución especial de manera indiscriminada rubros que expresamente el legislador no autorizó y que conforme con el reporte de la información financiera en formato XBRL corresponde a gastos operativos y no de funcionamiento.

¹⁴ http://www.sui.gov.co/web/content/download/1865/14049/version/1/file/Anexo2_Sistema_Costos_Gastos.pdf

¹⁵ <http://www.ctcp.gov.co/proyectos/contabilidad-e-informacion-financiera/documentos-organismos-internacionales/compilacion-marcos-tecnicos-de-informacion-financi/1534345592-7193>

Marco Conceptual de las NIFF

"4.33.La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad. Entre los gastos de la actividad ordinaria se encuentran, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo (...)"



Por lo anterior, el cambio o la ampliación del concepto de gasto en las normas de información financiera no se traduce en el desuso del concepto de gasto de funcionamiento que establece la norma para efectos fiscales desaparezca para el año en discusión, y por el contrario, al no ser un concepto considerado contablemente incluso en la normas de información financiera, se debe acoger la definición de gastos de funcionamiento desarrollada vía jurisprudencia¹⁶ para determinar la contribución.

Aunado a lo anterior, cabe destacar que conforme con el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994¹⁷, los gastos operativos son sustraídos de los gastos de funcionamiento, y solo pueden ser adicionados a la base gravable de la contribución los correspondientes a compra de electricidad, la compra de combustibles y los peajes de distribución, en el caso de las empresas del sector eléctrico y, en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a estos, como expresamente lo previó el legislador, con fundamento en un faltante presupuestal. Sin embargo y como quedó anotado, en el presente caso, dichos conceptos no obedecen a los que integraron la base gravable para el año 2018, pues corresponde a otros gastos operativos que por disposición legal no pueden ser adicionados inclusive bajo el supuesto del faltante presupuestal.

En el presente caso, la Resolución SSPD 20185300100025 de 2018, en su artículo 2° dispuso que las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2018, incluyen las siguientes cuentas: i) Servicios personales, ii) Generales, iii) Arrendamientos, iv) Licencias, contribuciones y regalías, v) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, vi) peajes terrestres, vii) honorarios, viii) servicios públicos, ix) materiales y otros gastos de operación, x) seguros y xi) órdenes y contratos por otros servicios, cuentas que no son gastos de funcionamiento, sino gastos operativos que no corresponden con los expresamente autorizados por la ley para integrar la base gravable de la contribución especial.

Contrario a lo sostenido por la demandada, la resolución que fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2018, adicionó a la base gravable otras cuentas que no hacen parte de los gastos de funcionamiento y que no encajan dentro de los gastos operativos que expresamente el legislador permitió adicionar ante la existencia de un faltante presupuestal.

En ese sentido, no basta con justificar un faltante presupuestal para adicionar a la base gravable cuentas que no corresponden a gastos de funcionamiento, pues se reitera, dicha excepción a la regla general, solo está prevista para los gastos operativos como son la son las compras en bloque y/o a largo plazo, compras en bolsa y/o a corto plazo, uso de líneas, redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización GN, gas combustible, carbón mineral, ACP, fuel y Oil y los peajes, cuando hubiere lugar a ello.

¹⁶ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, CP. Martha Teresa Briceño De Valencia.

¹⁷ Vigente para el año 2018.



Conforme a lo expuesto, la Sala advierte que en el acto demandado no se exponen las razones que sustentan la decisión en el que se identifiquen los faltantes presupuestales y de la adición de las cuentas señaladas a la base gravable de la contribución especial de la Superintendencia, como tampoco los motivos del cálculo que demuestren la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de liquidación para cubrir el faltante presupuestal.

De manera que no basta con la simple mención del presupuesto asignado a la Superintendencia de Servicios Públicos mediante la Ley 1873 de 2017 y el Decreto 2236 de 2017, que debe ser cubierto con el recaudo de las contribuciones, para justificar la inclusión de rubros como gastos de funcionamiento en la base gravable de la contribución especial, y acreditar el cumplimiento de la determinación de la contribución amparado en la excepción consagrada en el párrafo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, pues se reitera es necesario que el acto motive el faltante presupuestal y la base gravable determinado con fundamento en ello.

Por lo expuesto, la Sala advierte que se desvirtuó la presunción de legalidad de la resolución que fijó la tarifa y la base de liquidación de la contribución especial para el año 2018, toda vez que se incluyó en la base gravable de la contribución especial cuentas que no corresponden a gastos de funcionamiento y que por demás no les aplica la excepción del párrafo 2° del artículo 82 de la Ley 142 de 1994, pues no encajan en ninguna de los gastos allí previstos.

En consecuencia, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios desconoció el principio de legalidad al ampliar la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, e interpretó en forma errónea esa norma, lo que hace imperioso su anulación parcial frente a los rubros que no corresponden a gastos de funcionamiento.

Finalmente, no procede la condena en costas en esta instancia, por cuanto al ser un proceso de simple nulidad, se está ventilando un interés público, según lo dispone el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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,

F A L L A

PRIMERO: Anular parcialmente el artículo 2° de la Resolución SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2018, en cuanto incluyó dentro de la base de liquidación de la contribución especial de la vigencia 2018, los conceptos de i) Servicios personales, ii) Generales, iii) Arrendamientos, iv) Licencias, contribuciones y regalías, v) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, vi) peajes terrestres, vii) honorarios, viii) servicios públicos, ix) materiales y otros gastos de operación, x) seguros y xi) órdenes y contratos por otros servicios.



Radicación: 11-001-03-27-000-2019-00017-00 (24498)
Demandante: Shona Energy Colombia Limited
FALLO

En consecuencia, el artículo 2º de la Resolución SSPD-20185300100025 de 30 de julio de 2018, queda así:

“Artículo 2º. Base para fijar la liquidación de la contribución especial.

Base para la liquidación de la contribución especial de la vigencia 2018. Los conceptos que integrarán la base gravable de la contribución especial de la vigencia 2018, por representar salidas de recursos para lograr el funcionamiento del prestador y por encontrarse relacionados con la prestación del servicio sujeto a la inspección, vigilancia y control de la Superservicios, de acuerdo con la taxonomía para fines de presentación y lo señalado en la parte considerativa de la presente resolución, son:

(+) Gastos de administración (-) Impuestos.

SEGUNDO: Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, y cúmplase.

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

(Con firma electrónica)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidente de la Sección

(Con firma electrónica)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Con firma electrónica)

JULIO ROBERTO PIZARRODRÍGUEZ