



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**Bogotá, D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2021-00047-00 (25615)  
**Demandante:** TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL SA ESP  
**Demandado:** SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - SSPD

**Tema:** Contribución especial para empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios periodo 2019. Irretroactividad. Faltante presupuestal. Gastos asociados al funcionamiento del servicio

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

En única instancia la Sala decide el medio de control de nulidad simple, con acumulación de pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, promovido por TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL SA ESP (TGI SA ESP), contra los actos administrativos por los cuales la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios -SSPD, fijó la tarifa de la contribución especial del año 2019 y liquidó el tributo a cargo de esa compañía.

**ANTECEDENTES**

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, creó la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos - SSPD, para recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia que presta a las entidades sometidas a regulación. La contribución se liquida y paga anualmente conforme con las reglas establecidas en la anterior disposición, sin que pueda superar el 1 % de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, en el año anterior a aquel en el que se hace el cobro, según los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

Mediante Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, la citada Superintendencia fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2019, a cargo de las entidades sometidas a inspección, vigilancia y control<sup>1</sup>.

El 25 de julio de 2019, mediante Liquidación Oficial 20195340022816, la SSPD liquidó la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2019, en \$3.857.888.000<sup>2</sup>.

Contra la anterior liquidación se interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación, resueltos en Resoluciones SSPD 20195300036785 del 18 de septiembre

<sup>1</sup> Índice 2 Samai

<sup>2</sup> Índice 2 Samai



de 2019<sup>3</sup> y SSPD 20195000045895 del 24 de octubre de 2019<sup>4</sup>, en el sentido de confirmar.

## DEMANDA

En ejercicio de los medios de control de nulidad, y nulidad y restablecimiento del derecho, previstos en los artículos 137 y 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

*«PRIMERA. Se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019 proferida por la Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante el cual: i) se fijó la tarifa de la Contribución Especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2019, ii) se estableció la base de liquidación, iii) el procedimiento de recaudo y, iv) se dio inicio al trámite correspondiente para el cálculo y Liquidación de la referida contribución.*

*SEGUNDA. Se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de la Contribución Especial Año 2019 SSPD 20195340022816 del 25 de julio de 2019, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual fijó, liquidó e impuso la obligación de pago de la Contribución Especial para el año 2019 a cargo de TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P.*

*TERCERA. Se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución SSPD 20195300036785 del 18 de septiembre de 2019, proferida por el Director Financiero de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto por la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. en contra de la Liquidación Oficial SSPD 20195340022816 referida en la pretensión anterior, y cuya parte resolutive confirmó la liquidación a cargo de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., acto administrativo que también se ataca en la presente demanda.*

*CUARTA. Se declare la nulidad del acto administrativo contenido en la Resolución SSPD 20195000045895 del 24 de octubre de 2019, proferida por la Secretaría General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante el cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto por la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P. en contra de la Liquidación Oficial SSPD 20195340022816 referida en la pretensión segunda de esta demanda, y cuya parte resolutive confirmó la liquidación a cargo de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL, así como la Resolución SSPD 20195300036785 del 18 de septiembre de 2019, actos administrativos que también son atacados mediante la presente demanda.*

*QUINTA. Como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios reliquidar la Contribución Especial del año 2019 a cargo de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., de conformidad con los hechos y consideraciones contenidos en la presente demanda.*

*SEXTA. Como consecuencia de la pretensión anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios devolver o restituir, a favor de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., el mayor valor pagado correspondiente a la Contribución Especial del año 2019, de conformidad con lo que se pruebe en el presente proceso y al producto de la reliquidación solicitada en la pretensión inmediatamente anterior.*

<sup>3</sup> Índice 2 Samai

<sup>4</sup> Índice 2 Samai



*SÉPTIMA. Como consecuencia de la pretensión anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, pagar los intereses moratorios comerciales, a la tasa máxima legal permitida, y en favor de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., sobre las sumas que sea condenada a pagar por la prosperidad de la pretensión inmediatamente anterior, desde la fecha en que se pagó la Contribución Especial del año 2019 (1 de noviembre de 2019) y hasta la fecha en que la demandada efectúe la respectiva devolución o restitución.*

*SUBSIDIARIA PRIMERA. En subsidio de la pretensión séptima anterior, y como consecuencia de la pretensión sexta anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, pagar los intereses corrientes comerciales, a la tasa máxima legal permitida, y en favor de la TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P., sobre las sumas que sea condenada a pagar por la prosperidad de la pretensión sexta, desde la fecha en que se pagó la Contribución Especial del año 2019 (1 de noviembre de 2019) y hasta la fecha en que la demandada efectúe la respectiva devolución o restitución.*

*SUBSIDIARIA SEGUNDA. En subsidio de la pretensión subsidiaria primera anterior, y como consecuencia de la pretensión sexta anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, pagar la respectiva indexación de la suma a restituir.*

*OCTAVA. Se declare que todas las condenas de restitución de dineros pagados a las que se haga deudora la parte demandada por la prosperidad de la presente demanda, deberán imponerse atendiendo el principio de reparación integral, la equidad y los criterios técnicos actuariales, de conformidad con lo establecido en el artículo 6 Ley 446 de 1998.*

*NOVENA. Se ordene a la parte demandada a que se disponga a dar cumplimiento a la sentencia que ponga fin al proceso, de conformidad con lo que preceptúan los artículos 189 y siguientes del Código de Procedimiento Administrativo y Contencioso Administrativo.*

*DÉCIMA. Se condene a la parte demandada al pago de las costas y agencias en derecho que se llegaren a causar en el presente proceso.*

Invocó como disposiciones violadas, las siguientes:

- Artículos 6, 150-12, 209, 338, 365 y 370 de la Constitución Política
- Artículo 85 de la Ley 142 de 1994
- Artículo 18 de la Ley 1955 de 2019

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La SSPD infringió normas superiores al fijar la base gravable de la contribución especial sin tener en cuenta la modificación hecha por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, al artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La demandada violó el artículo 338 de la Constitución Política y el principio de certeza por extralimitar sus atribuciones legales, en cuanto incluyó en la base gravable de la contribución gastos operativos -uso de líneas, redes y ductos, gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas y gas combustible y otros gastos-, que corresponden a inversiones de carácter societario sin incidencia en el transporte de gas, lo cual no se justifica en la adopción de las normas internacionales de información y; no se probó la existencia del faltante presupuestal.



Los gastos por pérdidas en aplicación del método de participación patrimonial - reportados como otros gastos- no son gastos de funcionamiento asociados al servicio según la definición dada por el Consejo de Estado; no representan salidas efectivas de dinero, no tienen por objeto ejecutar funciones propias del servicio público prestado y no se pueden incluir en la base gravable de la contribución.

La liquidación de la contribución desconoce el principio de buena fe y seguridad jurídica, por incrementar cinco veces el monto que en años anteriores había pagado TGI por concepto de la contribución; todo, por la inclusión de conceptos que no hacen parte de la base gravable del tributo.

### OPOSICIÓN

La SSPD se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

La adopción de normas internacionales de información financiera impactó la determinación de la base gravable de la contribución especial, al ampliar el concepto de gastos; el Consejo de Estado señaló que procede la inclusión de gastos operativos en la base de la contribución especial, cuando se pruebe un faltante presupuestal, lo que no desconoce el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, ni la normativa invocada.

La apropiación presupuestal de la entidad por el año 2019 se amparó en el principio de legalidad del gasto, y su ejercicio, por parte de la SSPD, no viola la Constitución Política.

En una demanda de nulidad no procede el estudio del impacto económico del tributo en empresas prestadoras de servicios públicos.

### AUDIENCIA INICIAL

Mediante auto del 9 de mayo de 2022, el *a quo* ordenó dictar sentencia anticipada, prescindió de las audiencias inicial y de pruebas, incorporó las pruebas aportadas en la demanda y su contestación, y corrió traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en determinar la legalidad de los actos administrativos acusados.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **parte demandada** reiteró lo expuesto en la contestación.

El **Ministerio Público** solicitó negar las pretensiones de la demanda, para lo cual afirmó que *«la justificación para la aplicación del supuesto de "Faltante Presupuestal" contemplada en el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 para fijar la tarifa en los términos y montos en que fue decretada por la Superintendencia para el periodo fiscal de 2019»*.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide en única instancia la demanda de nulidad, con acumulación de pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho, instaurada contra el acto general que fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2019, y los actos administrativos que



determinaron la contribución especial a cargo de TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL SA ESP, proferidos por la SSPD.

Si bien la demandante solicitó la nulidad de la totalidad de la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, acto general que fijó la contribución especial de la vigencia 2019 para las entidades vigiladas, los cuestionamientos se contraen a la base gravable regulada por el artículo 2 de dicha resolución.

### **Infracción a normas superiores por inaplicar el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019**

Sobre la base gravable de la contribución especial fijada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019<sup>5</sup>, modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, al disponer que, *«se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados»*.

El artículo 18 de la citada ley fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencias C-464 de 28 de octubre de 2020 y C-484 del 19 de noviembre de 2020, cuyos efectos en el tiempo fueron abordados por la Sala en providencia del 26 de mayo de 2022<sup>6</sup>, al advertir que la sentencia C-464 de 2020 declaró la inconstitucionalidad con efectos inmediatos y hacia el futuro de la expresión *«y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios»* del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, por desconocer el principio de legalidad tributaria, al existir indeterminación de los sujetos pasivos de la contribución especial, y la inconstitucionalidad de los demás incisos del artículo 18 *ib.*, con efectos diferidos *«a partir del 1 de enero de 2023»*.

Respecto a la sentencia C-484 de 2020, la Sala destacó que la Corte moduló los efectos de la declaratoria de inexecutable, en el sentido de establecer que los tributos causados en el año 2020 correspondían a situaciones jurídicas consolidadas y que los efectos de la sentencia se producirían a partir del año 2021. En esas condiciones, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, surtió efectos jurídicos desde su publicación<sup>7</sup> hasta la declaratoria de inexecutable *-a partir del año 2021-*, lapso durante el cual se expidió la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019.

Para determinar si la modificación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, debía aplicarse a la base gravable de la resolución demandada, *-como lo adujo la actora-*, es necesario analizar si en la contribución especial del 2019, procedía la aplicación del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, o si con ello se violaba el principio de irretroactividad tributaria.

Este principio está previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, sobre los cuales la Sección<sup>8</sup> precisó que, *«las disposiciones que regulen los tributos cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva normativa; asimismo, el artículo 363 ibidem prohíbe expresamente la retroactividad de las leyes que regulen aspectos tributarios. Según pronunciamientos de esta sección, las normas constitucionales expuestas impiden «cualquier*

<sup>5</sup> «Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la equidad».

<sup>6</sup> Exp. 25441, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

<sup>7</sup> Publicación en el diario oficial No. 50.964 de 25 de mayo 2019

<sup>8</sup> Sentencias del 27 de junio de 2019 y del 29 de abril de 2020, exp. 22421 y 24572, respectivamente, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.



*disminución de la seguridad jurídica de los obligados tributarios mediante normas que proyectaran sus efectos sobre hechos correspondientes a períodos ya concluidos o sobre hechos anteriores del período en curso».*

En ese orden, las disposiciones que establecen o modifican elementos esenciales de los tributos *-sujetos activo y pasivo, hechos generadores y bases gravables-*, deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación, por lo que su aplicación no puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad<sup>9</sup>, tema sobre el cual la Corte Constitucional, en sentencia C-1006 de 2003, señaló que la prohibición de cobrar tributos **en el mismo periodo fiscal en que entra en vigencia la norma** es una medida de protección adoptada por el constituyente a favor de los administrados.

Así, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019<sup>10</sup>, la base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD y a cargo de los vigilados, se debía determinar **«con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación»**.

En el caso concreto, la actora cuestiona que la resolución demandada no aplicó las disposiciones sobre la base gravable establecidas en la nueva redacción del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, infringiendo la norma en que debía fundarse.

Como se vio, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, estableció que para determinar la base gravable de la contribución especial es necesario remitirse a los gastos del año inmediatamente anterior que, para el caso en estudio, es el 2018. En ese orden, dicha disposición no resulta aplicable a la vigencia 2019, dado que no procede liquidar la contribución especial con base en hechos correspondientes al periodo anterior al que se expidió la ley que regula los elementos esenciales del tributo<sup>11</sup>, so pena de vulnerarse el principio de irretroactividad.

Por lo anterior, el cargo de nulidad propuesto por la actora no desvirtúa la presunción de legalidad de la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, pues, se reitera, el artículo 18 de Ley 1955 de 2019, no era aplicable a la base gravable de la contribución especial del año 2019.

### **Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF - base gravable de la contribución especial - faltante presupuestal**

<sup>9</sup> Sentencia del 15 de marzo de 2002, exp. 12439, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencia de 4 de febrero de 2010, exp. 17146, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>10</sup> «Art. 85. CONTRIBUCIONES ESPECIALES A FAVOR DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS (CREG), DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO (CRA) Y DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD). <Artículo modificado por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. El nuevo texto es el siguiente:> Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables. Los elementos de las contribuciones a que hace referencia el presente artículo serán:  
1. Base gravable: La base gravable de cada sujeto **pasivo se determinará con base en los costos y gastos totales devengados** de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, **del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación**, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados. Este valor se multiplicará por la división de los ingresos por actividades ordinarias reguladas y el total de ingresos por actividades ordinarias, **conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior** a la cual se haga su cobro».

<sup>11</sup> Cfr. sentencia de 31 de marzo de 2022, exp. 23729, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



La actora sostiene que la demandada se extralimitó en sus competencias y vulneró el artículo 338 de la Constitución Política, al incluir en la base gravable de la contribución gastos operativos y otros gastos no asociados a la prestación del servicio, sin que la adopción de las normas internacionales de información justifique la modificación de la base gravable del tributo, ni la comprobación de faltante presupuestal. En contraposición, la SSPD sostiene que la adopción de NIIF amplió el concepto de gastos que impactaron la base gravable de la contribución del año 2019 y que, en el caso, se demostró la existencia de faltante presupuestal que permite la aplicación del parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Sobre el impacto de la adopción de NIIF la Sala señaló que<sup>12</sup>, «*el cambio o la ampliación del concepto de gasto en las normas de información financiera -NIIF- 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<sup>13</sup> para determinar la contribución*». Se resalta.

Por ello, no le asiste razón a la SSPD, pues la sentencia, que ahora se reitera, analizó la adopción de NIIF y su impacto en la determinación de la base gravable de la contribución especial -para la vigencia del año 2018-, así como la inclusión de gastos operativos en la base gravable aludida y concluyó que «*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*». Se resalta.

Así las cosas, la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera no implica que la Superintendencia adicione a la base gravable de la contribución especial de manera indiscriminada rubros no autorizados expresamente por el legislador y que no corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio.

Pese a lo anterior, se advierte que la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, no se fundó únicamente en el impacto de las NIIF en el concepto de gasto, sino que también indicó que, para la vigencia discutida, existía un faltante presupuestal que permitía la ampliación de la base gravable conforme al parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La Sección ha dicho<sup>14</sup> que en casos de faltante presupuestal, procede acudir a los gastos operativos en el monto necesario para cubrir dicho faltante. En efecto, en relación con la resolución que fijó la contribución especial del año 2017, precisó que «*se juzgó como legal la inclusión de las cuentas: uso de líneas, redes y ductos, costo de distribución y/o comercialización de GN o combustible por redes y gas combustible en la base de liquidación de la contribución destinada a sufragar el presupuesto de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para el año 2017, en tanto se motivó debidamente la existencia de un faltante presupuestal, escenario frente al cual podía acudir a la regla excepcional del parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que permite incluir en la base gravable general «gastos de funcionamiento», los gastos operativos, y de esta manera obtener los recursos requeridos para cubrir el déficit presupuestal*»

Lo mismo ocurre con la resolución demandada, la cual señaló que, «*una vez obtenida la base gravable de la Contribución Especial y al aplicar la tarifa del 1% como máxima permitida por el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se recaudaría el valor de \$94.278.976.000,00, monto inferior al*

<sup>12</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, CP. Milton Chaves García.

<sup>13</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>14</sup> Sentencia del 10 de octubre de 2019, Exp. 22394 (Acum. 22575, 22998, 23389 y 23499, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



aprobado por la ley del presupuesto por concepto de ingresos corrientes (\$115.602.771.030,00), **constituyéndose así un faltante presupuestal de \$21.323.975.030,00, el cual es necesario cubrir con los conceptos establecidos en el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, con las previsiones allí establecidas y en la proporción indispensable para cubrirlo**» y «que teniendo en cuenta el faltante presupuestal y la tarifa máxima del 1% permitida por la ley se procedió a verificar los conceptos contables reportados y certificados como gastos operativos por los prestadores de servicios públicos, operación que arrojó un resultado de \$27.894.743.918.000,00. Posteriormente, sobre el total de los gastos operativos, se calculó la proporción necesaria que debe ser incluida en la base gravable de la Contribución Especial de la vigencia 2019 para cubrir el faltante presupuestal, cuyo resultado fue el 7.64%».

Para hacer efectiva esa ampliación de la base, el artículo 2 de la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, incluyó los siguientes conceptos:

«**Servicio Gas Natural**

- Gastos de administración (menos las exclusiones señaladas<sup>15</sup>)
- Uso de líneas, redes y ductos
- Gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas
- Gas combustible»

Así, la SSPD realizó los cálculos pertinentes, con base en la asignación presupuestal otorgada según la Ley 1940 de 2018<sup>16</sup> y el Decreto 2467 de 2018<sup>17</sup> y, al verificar que con la tarifa del 1 % liquidada sobre la base gravable obtenida no se cubría en su totalidad el monto aprobado en el presupuesto, determinó que para la vigencia 2019 existía un faltante presupuestal y también estableció la proporción indispensable para cubrirlo, sin que tal determinación fuera desvirtuada por la demandante, que se limitó a afirmar que el faltante no estaba justificado.

Por lo anterior, ante la existencia de un faltante presupuestal, era procedente la inclusión de los referidos gastos operativos -Uso de líneas, redes y ductos, Gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas y Gas combustible-, conforme al parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y el criterio reiterado de la Sala. No prospera el cargo.

Adicionalmente, la actora reprocha que en los gastos de administración se hayan incluido -otros gastos- que corresponden a pérdidas reportadas en aplicación del método de participación patrimonial<sup>18</sup>, los cuales no integran la base gravable por no estar asociados a la prestación del servicio, al tratarse de erogaciones causadas en desarrollo de inversiones realizadas por la sociedad. La SSPD no expuso ningún argumento para oponerse a este cargo.

<sup>15</sup> Las exclusiones señaladas en la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019 son: Impuestos tasas y contribuciones (no incluye el impuesto de renta), Deterioro, Depreciación, Amortización, Provisiones, Ajuste por diferencia en cambio, Impuesto a las ganancias corrientes, Impuestos a las ganancias diferido y licencias contribuciones y regalías, EXCEPTO licencias de operación del servicio.

<sup>16</sup> Por la cual se decreta el presupuesto de rentas y recursos de capital y ley de apropiaciones para la vigencia fiscal del 1o. de enero al 31 de diciembre de 2019.

<sup>17</sup> Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2019, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos.

<sup>18</sup> Según Circular Conjunta 009 de 1996 de la Superintendencia de Sociedades «Se conoce como “método de participación patrimonial” el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, que se constituirá en su subordinada o controlada (...)» y que «Los incrementos o decrementos en el patrimonio de la subordinada originados en sus resultados, **umentan** o **reducen** el último **costo** ajustado registrado de la inversión por la matriz o controlante, con abono o cargo a ingresos o **gastos**, según sea el caso».





Sobre el particular, es pertinente remitirse a las precisiones realizadas por la Sección<sup>19</sup> al señalar que, «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, (...), cuando hubiere lugar a ello**», y que «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».

En ese sentido, ha sido criterio de la Corporación<sup>20</sup> que no todos los gastos de la cuenta de la clase 5, integran la base gravable de la contribución especial, sino que se restringe a aquellos asociados a la prestación del servicio, frente a los cual señaló:

*«La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas o pagadas durante el período contable **que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos** de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, **servicios de la deuda e inversión.**»*

*Lo anterior demuestra que no pueden tenerse en cuenta para la base gravable la totalidad de los gastos mencionados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos o del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, porque, se insiste, el legislador solamente se refirió a los de funcionamiento, cuyo alcance ha sido dilucidado por la jurisprudencia reseñada y **sin que sea procedente extenderlos a otros gastos que no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan, pues los elementos que conforman la base gravable están limitados.**» Se resalta.*

Puntualmente, sobre la inclusión del grupo 58 -otros gastos-, y en específico sobre las cuentas 5805 -financieros-, 5810 -extraordinarios- y 5815 -ajustes de ejercicios anteriores-, se precisó que no podían integrar la base gravable de la contribución por no estar asociados a la prestación del servicio regulado<sup>21</sup>.

En ese entendido, la inclusión en la base gravable de erogaciones que no están asociadas a la prestación del servicio vigilado, excede la facultad prevista por el legislador, comoquiera que no se trata rubros que excepcionalmente puedan adicionarse «*inclusive bajo el supuesto del faltante presupuestal*<sup>22</sup>».

Se advierte que, si bien en los actos particulares demandados se adujo que la inclusión en la base gravable de «*la cuenta del grupo 58*», se justificaba en la nueva definición de gastos adoptada con las normas de información financiera, dicho argumento no es de recibo, en tanto «*el cambio o la ampliación del concepto de gasto en las normas de información financiera -NIIF- no se traduce en el desuso del concepto de gasto de funcionamiento*<sup>23</sup>».

Así pues, los gastos por pérdidas en aplicación del método de participación patrimonial deben correr la misma suerte que los «*Impuestos tasas y contribuciones (no incluye el impuesto de renta), Deterioro, Depreciación, Amortización, Provisiones, Ajuste por diferencia en cambio, Impuesto a las ganancias corrientes, Impuestos a las ganancias diferido y licencias contribuciones y regalías*», excluidos expresamente de la base gravable determinada en el acto general, por

<sup>19</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, CP. Milton Chaves García.

<sup>20</sup> Sentencia del 29 de septiembre de 2010, exp. 16874, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada en sentencia de 11 de mayo de 2017, exp. 20179, CP. Milton Chaves García.

<sup>21</sup> Cfr. Sentencia del 12 de agosto de 2014, exp. 19853, CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

<sup>22</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, CP. Milton Chaves García.

<sup>23</sup> Sentencia del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, CP. Milton Chaves García.



tratarse de gastos de funcionamiento no asociados al servicio, a pesar de que en la vigencia cuestionada se demostró faltante presupuestal.

Con base en lo anterior, se considera que la SSPD quebrantó el artículo 338 de la Constitución Política al incluir el concepto discutido dentro de los gastos de administración, excediendo la facultad prevista en el parágrafo 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

En consecuencia, se anulará parcialmente el artículo 2 de la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, para excluir de la base gravable, y en específico de los gastos de administración *-además de las exclusiones enlistadas en la resolución demandada-*, el concepto de pérdidas por el método de participación patrimonial.

Al efecto, se advierte que en el expediente consta que los actos administrativos de carácter particular acusados determinaron el valor del tributo a cargo de la demandante por el año 2019, adicionando a la base gravable de la contribución especial los gastos por pérdidas en aplicación del método de participación patrimonial, los cuales deben ser excluidos conforme a lo expuesto en el acápite anterior.

En ese contexto, en la actuación administrativa TGI cuestionó que no se excluyera de la base gravable, y en específico en los gastos de administración, \$307.114.346.000 correspondientes a gastos por pérdidas en aplicación del método de participación patrimonial. Al efecto, aportó liquidación con los conceptos discriminados, así:

Descripción	Liquidación SSPD	Liquidación Propuesta TGI
<b>Gastos de Administración</b>	<b>454.458.223.000</b>	<b>454.458.223.000</b>
Deterioro	0	0
Depreciación	-1.757.332.000	-1.757.332.000
Amortización	-6.992.068.000	-6.992.068.000
Impuestos	-60.141.784.000	-60.141.784.000
Provisiones	-1.133.265.000	-1.133.265.000
Diferencia en cambio	0	0
Otros gastos (Financieros - Pérdidas por aplicación del método de participación patrimonial)	0	-307.114.346.000
<b>Total Base Gastos de Administración</b>	<b>384.433.774.000</b>	<b>77.319.428.000</b>
<b>Gastos Operativos de Distribución y/o Comercialización de Gas</b>	<b>1.355.008.168</b>	<b>1.355.008.168</b>
<b>Total Base Gastos Operativos</b>	<b>1.355.008.168</b>	<b>1.355.008.168</b>
<b>Total Base de Liquidación</b>	<b>385.788.782.168</b>	<b>78.674.436.168</b>
<b>Contribución Especial (1%)</b>	<b>3.857.887.822</b>	<b>786.744.362</b>

La SSPD no cuestionó el monto reclamado, pues se limitó a afirmar que «*las cuentas asociadas al grupo 58<sup>24</sup>*» cuestionadas por la actora debían incluirse en la base gravable de conformidad con la ampliación del concepto de gastos según las NIIF, lo cual no es de recibo, en los términos expuestos con anterioridad.

Así las cosas, no procede incluir en la liquidación del tributo a cargo de la demandante los gastos por pérdida en aplicación del método de participación patrimonial, por \$307.114.346.000. En consecuencia, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos particulares acusados y reliquidará la contribución a cargo de la demandante por el año 2019, así:

<sup>24</sup> Página 11 Resolución No. SSPD-20195000045895 del 24 de octubre de 2019, «por la cual se resuelve un recurso de apelación»



DESCRIPCIÓN	LIQUIDACIÓN SSPD	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
(+) Gastos de administración (menos exclusiones)	\$384.433.774.000	\$77.319.428.000
(+) Uso de líneas, redes y ductos	\$0	\$0
(+) Gastos operativos de distribución y/o comercialización de gas combustible por redes	\$0	\$0
(+) Gas combustible	\$1.355.008.167,60	\$1.355.008.167,60
<b>TOTAL BASE</b>	<b>\$385.788.782.167,60</b>	<b>\$78.674.436.167,60</b>
(%) Tarifa	1%	1%
<b>Contribución a cargo 2019</b>	<b>\$3.857.888.000</b>	<b>\$786.744.000</b>
Valor pagado	<b>\$3.857.888.000</b>	<b>\$3.857.888.000</b>
Diferencia a devolver		<b>\$3.071.144.000</b>

Por lo anterior, el valor de la contribución especial para el año 2019, a cargo de TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL SA ESP, es de \$786.744.000.

En consecuencia, se declarará la nulidad parcial de Liquidación Oficial 20195340022816 del 25 de julio de 2019 y de las Resoluciones SSPD 20195300036785 del 18 de septiembre de 2019 y SSPD 20195000045895 del 24 de octubre de 2019, proferidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y, a título de restablecimiento del derecho se establece que la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2019, corresponde a la suma de \$786.744.000.

Ahora bien, en el expediente consta que la actora pagó \$3.857.888.000<sup>25</sup> liquidados por la SSPD. Teniendo en cuenta que el valor a cargo calculado en esta providencia es de \$786.744.000, está probado un pago en exceso de \$3.071.144.000. En ese orden, la SSPD deberá devolver la suma pagada en exceso, ajustada con base en el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 187 del CPACA. Asimismo, respecto de la suma actualizada proceden intereses moratorios, en los términos de los artículos 192 y 195 *ib*, conforme al precedente reiterado de la Sección<sup>26</sup>.

De acuerdo con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 365 del Código General del Proceso<sup>27</sup>, no procede la condena en costas (gastos del proceso y agencias en derecho), por cuanto en el expediente no se encuentran probadas.

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,

<sup>25</sup> Índice 2 Samai.

<sup>26</sup> En el mismo sentido, ver entre otras, las sentencias de 29 de septiembre de 2015, exp. 20874, de 25 de abril de 2016, exp. 21246, CP. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, y de 5 de mayo de 2016, Exp. 21714, CP. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, reiteradas en sentencia del 17 de marzo de 2022, exp. 24628, CP. Milton Chaves García y sentencia del 9 de febrero de 2023, exp. 27115, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>27</sup> C.G.P. «Art. 365. *Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. 5). En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».*



## FALLA

**PRIMERO.- ANULAR parcialmente** el artículo 2 de la Resolución SSPD 20191000022815 del 16 de julio de 2019, en cuanto incluyó dentro de los gastos de administración de la base de liquidación de la contribución especial de la vigencia 2019, el concepto de gastos por pérdidas en aplicación del método de participación patrimonial.

**SEGUNDO.- ANULAR parcialmente** la Liquidación Oficial 20195340022816 del 25 de julio de 2019, y las Resoluciones SSPD 20195300036785 del 18 de septiembre de 2019 y SSPD 20195000045895 del 24 de octubre de 2019, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, conforme a lo expuesto en esta providencia.

**TERCERO.-** A título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la contribución especial del año 2019, a cargo de la sociedad demandante corresponde a la suma de \$786.744.000, y ordenar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios - SSPD **DEVOLVER** a TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL SA ESP la suma pagada en exceso por \$3.071.144.000, ajustada con base en el IPC, junto con los intereses moratorios, de conformidad con lo previsto en los artículos 187, 192 y 195 del CPACA, en los términos establecidos en la parte motiva de esta providencia.

**CUARTO.- NEGAR** las demás pretensiones de la demanda.

**QUINTO.-** Sin condena en costas.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

*(Firmado electrónicamente)*  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta  
Aclara voto

*(Firmado electrónicamente)*  
**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**



**CONSEJO DE ESTADO**  
**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**  
**SECCIÓN CUARTA**

**ACLARACIÓN DE VOTO**

<b>Referencia</b>	Nulidad simple
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2021-00047-00 (25615)
<b>Demandante</b>	TRANSPORTADORA DE GAS INTERNACIONAL S.A. E.S.P.
<b>Demandado</b>	SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

El pasado 16 de marzo, la Sala profirió sentencia, declarando la nulidad parcial de los actos demandados. En este caso la Sala encontró que el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, no resultaba aplicable a la vigencia 2019, dado que no procede liquidar la contribución especial con base en hechos correspondientes al periodo anterior al que se expidió la ley que regula los elementos esenciales del tributo, so pena de vulnerarse el principio de irretroactividad tributaria.

Parto de precisar que, acompañe la decisión que determinó que la norma aplicable al asunto en estudio era el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, toda vez que la contribución en examen correspondía a la vigencia 2019 y la modificación que incluyó el artículo 18 de la Ley 1955 *ibidem* se predicaba de la vigencia 2020.

Sin embargo, aclaro el voto para precisar que la contribución especial dispuesta en el artículo 18 de la Ley 1955 citada, no se trata de un tributo de período, por las siguientes razones:

El artículo 363 constitucional dispone expresamente que las leyes tributarias como todas las leyes no se aplican con retroactividad, y por ello solo empezaran a regir a partir de su promulgación, de otra parte el artículo 338 *ibidem* señala que las normas que regulen contribuciones en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Al respecto debe observarse que de acuerdo con la sentencia C-040 de 1993 y dada las imprecisiones de los términos tributo y contribución que se observan en la Carta Política señaló que tributo es una acepción genérica y comprende los impuestos, las tasas y las contribuciones y que cuando la Constitución habla de contribuciones fiscales debe entenderse los ingresos corrientes, y frente al aparte final del artículo 338 que señala que "*Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en los 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.” considera que esta regla constitucional se encuentra referida a los impuestos y demás tipos de ingresos corrientes.*

En este orden debe precisarse que las contribuciones son una prestación tributaria (exigible en virtud del poder de imperio del Estado) que son establecidas por la ley o con fundamento en la ley, originada de la realización actual o potencial de una obra o de la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la voluntad del contribuyente pero le reporta un beneficio.

Ahora una de las características de las contribuciones es que su monto se determina en función del beneficio que percibe el contribuyente y hasta concurrencia del costo de la actividad, con lo cual es común que se difiera a las autoridades administrativas la regulación de la tarifa, aspecto relevante y que la diferencia de los impuestos.

La Ley 1955 de 2019, *“por la cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la equidad.”*, en su artículo 18 modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, así: *“CONTRIBUCIONES ESPECIALES A FAVOR DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS - CREG, DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO CRA Y DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - SSPD. Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables.”*

Sobre la base gravable, la tarifa y el hecho generador esta norma dijo que *“la base gravable se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados”, “La tarifa de cada contribución especial se determinará por cada uno de los sujetos activos de la contribución de manera independiente, tomando el valor del presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e inversión, el cual se dividirá por la suma de las bases gravables determinadas para los sujetos pasivos conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior.” y el “El hecho generador de cada contribución especial por parte de los sujetos pasivos, será la prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados.”.*

Del análisis de las normas citadas, se puede establecer que la contribución en comento aunque es anual, no significa que sea de período porque, i) no es un impuesto cuyo resultado dependa de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un período determinado, ii) el hecho generador de la contribución, está atado a la *prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados* por la Comisión de Regulación de Energía y Gas –



CREG, que corresponde al año a financiar, 2020, lo cual se ratifica en que uno de los indicadores a tener en cuenta son las apropiaciones presupuestales de la CREG para la vigencia fiscal 2020 y que según la resolución demandada “a las empresas que hubieren operado al menos un día durante la vigencia 2020, se les liquidará la contribución especial para la presente vigencia [2020]” (artículo 1) y iii) la base gravable al tomar los costos y gastos depurados del año inmediatamente anterior al de liquidación de la contribución especial, es un referente que parte de la dinámica propia de esta contribución para la definición de la tarifa sobre la actividad a vigilar, pero, no incide sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de entrada en vigor de la ley, que deriven, en perjuicio del contribuyente, consecuencias fiscales.

Por las razones expuestas precisé aclarar mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**