



EXPEDICIÓN DE SENTENCIA ANTICIPADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO / TASA DE VIGILANCIA A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA GENERAL DE PUERTOS - Creación / CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Finalidad / CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Sujetos pasivos / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Ingresos brutos derivados de la actividad de transporte / INGRESOS BRUTOS DERIVADOS DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE - Concepto / TARIFA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / BASE DE CÁLCULO IMPUTADA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Sujetos vigilados diferentes a puertos privados. Años 2016 y siguientes / BASE DE CÁLCULO IMPUTADA DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Marco jurídico. Años 2016 y siguientes

La Ley 1ª de 1991 [27.2] creó una tasa de vigilancia a cargo de las sociedades y operadores portuarios, por la parte proporcional que les correspondiera en los costos de funcionamiento de la entonces Superintendencia General de Puertos, según los ingresos brutos que tuvieran. El artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, vigente al momento de presentarse la demanda, sustituyó la tasa mencionada por una contribución especial de vigilancia a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte para cubrir los costos y gastos ocasionados por su funcionamiento e inversión, y a cargo de las personas naturales y/o jurídicas sometidas a su vigilancia, inspección y/o control; *con base en los **ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos por el sujeto supervisado durante el periodo anual anterior [num. 2 ib.].*** Para tales efectos, el parágrafo 1 de dicha norma precisó el concepto de ingresos brutos derivados de la actividad de transporte, como *“todos aquellos que recibe el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones.”* Asimismo, la norma facultó a la Superintendencia para establecer la tarifa de la contribución, previendo que esta no podía superar el 0,2% de dichos ingresos brutos, y que debía cancelarse anualmente, en los plazos determinados por tal autoridad. En ejercicio de esa atribución legal, dicho organismo expidió la Resolución 03699 de 2016 que, según detalle de sus consideraciones, hizo la correspondiente revisión financiera de análisis económico sobre los diferentes métodos utilizados para calcular la tasa de vigilancia en vigencia anteriores y, como resultado de ello, en el marco de razones de oportunidad y conveniencia, y del estudio técnico econométrico contratado, desarrolló una nueva metodología para calcular la contribución especial con tarifa diferencial, a través de reglas orientadoras de la determinación de la tarifa de la contribución a partir del año 2016, avalada por concepto favorable de la Superintendencia de Industria y Comercio - Delegada para la Protección de la Competencia, a través de Oficio 16-170641 de 2016. En ese contexto y para asegurar el empleo de los recursos recaudados en la cobertura de



gastos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia, fraccionó el cobro en dos cuotas: - La primera, antes del vencimiento del plazo para reportar la información financiera de 2015, con base en una proyección de ingresos del año inmediatamente anterior y, - La segunda, con base en los ingresos efectivamente reportados por el vigilado del periodo anual anterior, entendiéndose que ocurriría después del vencimiento señalado. Igualmente, fijaron un parámetro “alpha”, diferenciador por tipo de supervisión, correspondiente al peso que la vigilancia subjetiva tiene dentro de la vigilancia integral, para hacer la diferenciación entre las tasas según el tipo de vigilancia; y dispusieron la fórmula de cálculo de las tarifas de contribución diferenciadas a cargo de los sujetos vigilados, previo cálculo del parámetro alpha. Así mismo y para facilitar el proceso de cálculo y pago de la contribución especial, la Resolución 036699 en comentario adoptó el Anexo Único de “*guía metodológica para el cálculo de la contribución especial*”, cuyo numeral 3 reguló la aplicación de dicha metodología, incorporando el análisis de datos para 2016 y 2017 en adelante, y la construcción de la base imputada para el cálculo de la contribución. La Resolución 13004 de 2017 subrogó dicho numeral, para que la guía adoptada armonizara con las normas contables internacionales, de modo que la contribución se pagara conforme a los ingresos registrados en las cuentas destinadas para el reporte de información financiera a través del sistema Vigía de la Superintendencia de Puertos y Transporte. Con ese cometido, construyó la base imputada del cálculo de la contribución especial para vigilados diferentes a puertos privados, haciendo una proyección de la base de ingresos operativos esperada para los años 2016, 2017 y 2018 de los grupos 1, 2 y 3 de las normas de contabilidad y de información financiera, clasificados por el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015. Respecto del primero de dichos años (2016) tomó el valor registrado en la cuenta “*ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias*” para los grupos 1 y 3, porque su información financiera y contable del año 2015 se basaba en normas internacionales. Respecto del segundo año (2017), tomó el valor registrado en la misma cuenta para los tres grupos, porque la información financiera y contable de todos se basaba en normas internacionales; y para los vigilados del grupo 2, clasificados de acuerdo con la Ley 1314 de 2009, los ingresos registrados en el 2015 en diferentes cuentas del PUC comercial, cooperativo y estatal para calcular la primera cuota de la contribución, entre ellas, las comerciales 4160 de enseñanza, 4165 y 4170 *servicios sociales y de salud, y otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales*; las cooperativas 419005 y 419090 administrativos y sociales, y otros ingresos administrativos; y la estatal 4390 de ingreso por otros servicios. Es de observar que el concepto de violación solo se desarrolló respecto de las cuentas 4165 y 4170. Finalmente, para los años 2018 y siguientes, también tomó el valor registrado en la cuenta de “*ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias*”, considerando que la información financiera y contable debía reportarse bajo estándares internacionales por todos los sujetos de vigilancia desde el año 2017.

FUENTE FORMAL: LEY 1 DE 1991 - ARTÍCULO 27 NUMERAL 27.2 / LEY 1314 DE 2009 / LEY 1450 DE 2011 - ARTÍCULO 89 / LEY 1753 DE 2015 - ARTÍCULO 36 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.1.1 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.2.2 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.3.1

INGRESOS DERIVADOS DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE - Determinación / ACTIVIDAD DE TRANSPORTE - Concepto / SERVICIO CONEXO AL SERVICIO



DE TRANSPORTE - Concepto y alcance / SERVICIO COMPLEMENTARIO AL SERVICIO DE TRANSPORTE - Alcance. Falta de definición legal / INGRESOS BRUTOS DERIVADOS DE LA ACTIVIDAD DE TRANSPORTE PARA LIQUIDAR LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / INGRESO - Concepto / NORMAS DE CONTABILIDAD, DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN NIIF - Aplicación / ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN EL SISTEMA CONTABLE COLOMBIANO - Finalidad / APLICACIÓN DE LAS NIIF EN MATERIA TRIBUTARIA - Justificación y alcance

[L]os ingresos derivados de las actividades de transporte se determinan en el marco del artículo 6 de la Ley 336 de 1996 que, de acuerdo con la unificación de los principios y criterios que fundamentan la regulación y reglamentación del transporte público aéreo, marítimo, fluvial, férreo, masivo y terrestre y su operación en el territorio nacional, de conformidad con la Ley 105 de 1993 y demás normas modificatorias o sustitutivas, definió la actividad transportadora como *“un conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos, de conformidad con las autorizaciones expedidas por las autoridades competentes basadas en los reglamentos del Gobierno Nacional”*. Tal definición fue incorporada al Decreto 1079 de 2015 [2.2.1.1.1.1, 2.2.1.1.1.2], que clasificó la actividad transportadora del radio de acción Metropolitano, Distrital y Municipal con carácter regulado, de acuerdo con el mismo con el nivel de servicio. De igual forma, la Ley 336 de 1996 [28] se refirió a los servicios conexos al de transporte público, como aquellos que *“se prestan en las terminales, puertos secos, aeropuertos, puertos o nodos y estaciones, según el modo de transporte correspondiente”*, incluyendo el establecimiento de *“sistemas o mecanismos apropiados para el desplazamiento de los discapacitados físicos”* entre los diseños para la construcción y operación de las instalaciones donde funcionan dichos servicios. Como se ve, más que al servicio propiamente dicho, el concepto de *“servicios conexos”* atiende al lugar o instalaciones donde se prestan, siendo posible que varíe la identificación de aquellos, según el tipo de operación de transporte de que se trate. Al regular la infraestructura de transporte como sistema de movilidad integrado por un conjunto de bienes tangibles e intangibles y todos los relacionados, para el traslado de personas, bienes y servicios, y el acceso e integración de las diferentes zonas del país, la Ley 1682 de 2013 [12] retomó el concepto de *“servicio conexo al transporte”*, con criterio similar al de la Ley 336 de 1996, para referirlo a ***“todos los servicios y/o actividades que se desarrollan o prestan en la infraestructura de transporte y complementan el transporte, de acuerdo con las competencias de las autoridades previstas para cada modo”***, advirtiendo que dichos servicios permiten una operación modal o multimodal, según las actividades propias del transporte en condiciones de regularidad y de eventualidades, y que entre ellos se encontraban *los peritajes y evaluación de vehículos, las terminales de pasajeros y carga, las escuelas de enseñanza y los centros de desintegración y reciclaje de vehículos, entre otros*. En el caso de los servicios complementarios no se encuentra una definición legal concreta; el ordenamiento especial solo los refiere de manera general al papel que cumplen frente al transporte mismo, bien asimilándolos a servicios conexos, como lo hace el artículo 12 anteriormente transcrito, o relacionándolos con ciertos aspectos de la actividad transportadora. (...) No existe pues un concepto específico para categorizar



los servicios complementarios. Sin perjuicio de que el artículo 2.2.1.4.10.5.1 del Decreto 1079 de 2015 los haya unido a los servicios conexos con la conjunción copulativa “y”, que integra conceptos independientes, lo más cercano a la noción de complementariedad deriva de su propia semántica léxica como adjetivo, condición o circunstancia añadida para perfeccionar, completar o integrar algo, y de la similitud que hizo el artículo 12 de la Ley 1682 de 2013 con el “*servicio conexo al transporte*” que, a la luz de la misma norma, integra **todos** los servicios y/o actividades desarrollados en la infraestructura de transporte y que lo complementan, incluyendo peritajes y evaluación de vehículos, terminales de pasajeros y carga, escuelas de enseñanza y centros de desintegración y reciclaje de vehículos, entre otros; y de la enunciación contenida en el artículo 2.2.1.2.2.1.1. del Decreto 1079 de 2015 sobre elementos de infraestructura complementarios requeridos para la prestación del servicio, **como** terminales, estaciones, patios y talleres, paraderos, así como la forma de integración y las características básicas de tipología vehicular. Considerando, además, que las salas de espera, servicios sanitarios, facilidades para personas discapacitadas, maleteros, servicios de comunicaciones para el público, oficinas de administración y señalización no harían parte de los servicios complementarios que el artículo 2.2.4.2.3 ib. previó en forma separada, para el programa arquitectónico de estaciones y anexidades. Será pues la valoración frente a cada servicio o actividad específica, la que determine su naturaleza complementaria o conexas según el alcance y elementos característicos que tengan, a partir de los cuales puede reducirse en cada caso concreto el amplísimo espectro que el artículo 12 de la Ley 1682 de 2013 dio al servicio conexo al transporte, al referirlo a **todos** los servicios y/o actividades desarrollados o prestados en la infraestructura de transporte (...) Ahora bien, desde la perspectiva legal traída a colación, los **ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos** por el sujeto supervisado por la Superintendencia de Transporte, en el periodo anual anterior, conforman la base gravable para liquidar la contribución especial creada por el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, es decir, en términos de la misma norma, todos los ingresos que **recibe** el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios, a los cuales se hizo referencia, sin restarle contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones. El marco conceptual del Decreto 2649 de 1993 [38] incluye la definición de ingresos, como la representación de un flujo de entrada de recursos que incrementan el activo, disminuyen el pasivo o combinan ambos; y que se *devenga* por la prestación de servicios o la ejecución de actividades en general, admitiéndose, en consecuencia, en cuanto a dichos servicios y actividades se refiere, la inclusión de aquellos descritos en el comentado artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, para fines contributivos, bajo el concepto especial de ingresos que presenta su parágrafo 1, es decir, los que “recibe” el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios. En el contexto especial de esa norma fiscal, la expresión “*recibe*”, en tanto modo indicativo presente del verbo “recibir”, se lee como la acción del sujeto supervisado de tomar o hacerse cargo de aquello que le dan o entregan, a título de contraprestación, por los mencionados servicios que presta y/o actividades que realiza; y armoniza con la regla de base gravable establecida en el numeral 1 de la misma norma, la cual ordena establecer la tarifa de la contribución con base en los ingresos brutos que “*perciba*” el sujeto supervisado durante el período anual anterior, es decir, con los recibidos en ese lapso, según lo antepone la semántica correspondiente. De acuerdo con lo anterior, podría decirse que la utilización de los verbos “recibir” y “percibir” en la regulación legal especial sobre liquidación de la contribución especial, en principio,



descartaría su cálculo con base en ingresos brutos esperados, independientemente del derecho a recibirlos y percibirlos, y por supuesto, de aquellos provenientes de actividades distintas a las de tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios. Según se anotó párrafos atrás, en el año 2016, la demandada desarrolló una nueva metodología para calcular la contribución especial con tarifa diferencial, con fraccionamiento del cobro en dos cuotas determinadas por el vencimiento del plazo para reportar la información financiera de 2015 (*antes el vencimiento, con base en una proyección de ingresos del año inmediatamente anterior; después del vencimiento, con base en los ingresos efectivamente reportados por el vigilado del periodo anual anterior*), lo cual, además de contar con el concepto favorable de la Superintendencia de Industria y Comercio, resultaba oportuno y conveniente frente a los resultados de la revisión financiera y el análisis económico de los métodos aplicados para calcular la tasa de vigilancia en vigencias anteriores, y del estudio técnico econométrico igualmente contratado. En ese sentido, la Resolución 036699 de 2016 incorporó el análisis de datos para 2016 y 2017 en adelante y, para facilitar el proceso de cálculo y el pago de la contribución, construyó la base imputada para el cálculo de la contribución que, tratándose de vigilados diferentes a puertos privados, fue posteriormente sustituida por la Resolución 13004 de 2017, en orden a armonizarla con las normas contables internacionales, con la proyección de la base de ingresos operativos esperada para 2016, 2017 y 2018 de los grupos de información financiera clasificados por el Decreto 2420 de 2015 – Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información NIIF, que compiló y racionalizó las normas reglamentarias, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y *normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información* aceptados en Colombia, por cuenta de las innovaciones de la ciencia y la tecnología, el incremento del intercambio comercial y la necesidad de fomentar la competitividad. Dichas normas, de permanente revisión y ajuste, conforman el sistema de postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable [3 *ib.*]. Bajo esa premisa, los recursos y hechos económicos deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal. Aplicada a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, a los contadores públicos, funcionarios y, en general, a los encargados de preparar estados financieros y demás información de la misma naturaleza, de su promulgación y aseguramiento; así como a quienes sin tener esa obligación pretendan hacer valer su información como prueba; la Ley 1314 de 2009 buscó que el Estado interviniera la economía para expedir normas señaladas como sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brindan información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente, confiable y útil para que el Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, tomaran decisiones económicas que mejoraran la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras [1, 2 *ejusdem*]. Bajo el apremio del interés público y el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, con



observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, el legislador enfocó la acción del Estado hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, las mejores prácticas y la rápida evolución de los negocios. Así mismo, demarcó la relación entre las NIIF y las normas tributarias, reconociendo la independencia y autonomía de las segundas, frente a las primeras, con la advertencia de que las disposiciones expedidas en desarrollo de la comentada Ley 1314 de 2009, solo tendrían efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitieran expresamente a ellas o cuando no regularan la materia; sincrónicamente, la eventual incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera, y las de carácter tributario, dotaba de prevalencia a estas últimas [4 *ib.*]. En lo demás, precisó que la ley tributaria solo producía efectos fiscales, de modo que las declaraciones tributarias y sus soportes debían prepararse acorde con la legislación fiscal, y para los fines de la misma naturaleza. Y que, en la contabilidad y los estados financieros, los entes económicos debían hacer los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera. La sentencia C-1018 de 2012 declaró exequible el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, en cuanto reconoció un efecto impositivo para las normas ejecutivas que desarrollan dicho cuerpo legal, cuando la ley tributaria remitiera expresamente a ellas u omitiera regular la materia, destacando que el "*efecto impositivo*" que el legislador quiso otorgar a los reglamentos contables y de información financiera, en desarrollo del mandato de intervención en la economía contenido en la misma ley, buscó aportar elementos administrativos que concretaran las obligaciones tributarias definidas por el legislador, con la producción de disposiciones que instrumenten el registro de la información económica de las personas sujetas a llevar contabilidad y su modificación en la medida que lo requieran las necesidades de los negocios. Así y en términos de la citada sentencia, las NIIF pueden tener efectos impositivos en la medida en que reflejen las operaciones económicas de las empresas y que permitan brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes, mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por la ley, por ejemplo, en la cuantificación de la base gravable de impuestos como el de renta y ventas, entre otros, sin llegar a ser normas de carácter impositivo por sí solas, ni constituir fuente autónoma de deberes, obligaciones o limitaciones de los ciudadanos, puesto que no establecen impuestos, contribuciones o tasas, sino reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes en el marco de la legislación fiscal. A su turno, esta Sala ha precisado que el cambio del sistema contable colombiano a las Normas de Información Financiera - NIIF, buscó establecer con transparencia y criterios de comparabilidad los hechos económicos de una empresa, de modo que, más allá de tratarse de un marco contable basado en cuentas, concierne a principios y criterios aplicables a la información financiera; y ha resaltado la necesidad de motivarse la base gravable determinada por las superintendencias para efecto de las contribuciones de vigilancia, en ese caso, a cargo de los prestadores de servicios públicos.

FUENTE FORMAL: LEY 105 DE 1993 - ARTÍCULO 89 / LEY 336 DE 1996 - ARTÍCULO 6 / LEY 336 DE 1996 - ARTÍCULO 28 / LEY 336 DE 1996 - ARTÍCULO 61 / LEY 1682 DE 2013 - ARTÍCULO 2 / LEY 1682 DE 2013 - ARTÍCULO 3 / LEY 1682 DE 2013 - ARTÍCULO 12 / LEY 1753 DE 2015 - ARTÍCULO 36 / LEY 1314 DE 2009 - ARTÍCULOS 1, 2, 3, 4 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTÍCULO 38 / DECRETO 3110 DE 1997 - ARTÍCULO 8 / DECRETO 170 DE 2001 - ARTÍCULO 8 /



DECRETO 170 DE 2001 - ARTÍCULOS 18 A 22 / DECRETO 170 DE 2001 - ARTÍCULO 32, 33, 38 / DECRETO 2762 DE 2001 - ARTÍCULO 5 / DECRETO 2762 DE 2001 - ARTÍCULO 14 / DECRETO 2028 DE 2006 - ARTÍCULO 1 / DECRETO 3422 DE 2009 - ARTÍCULO 9 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.1.1.1 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.1.1.2 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.1.4.3 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.1.8.4 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.2.2.1.1 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.2.2.11 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.3.3.4 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.3.8.16 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.4.1.1 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.4.4.5 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.4.10.5 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.4.10.5.1 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.1.7.3.2 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.4.2.3 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.4.4.3 / DECRETO 1079 DE 2015 - ARTÍCULO 2.2.6.11.3 / DECRETO 2409 DE 2018 - ARTÍCULO 1 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015

Problema Jurídico: ¿Se ajustan a la legalidad el numeral 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016 y el numeral 3.2.1 del artículo 1 de la Resolución 13004 del 19 de abril de 2017, normas mediante las cuales, en su orden, la Superintendencia de Puertos y Transporte determinó la base de liquidación de la contribución especial de vigilancia establecida a su favor por el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, y dispuso los criterios de construcción de la base imputada para calcular dicha contribución respecto de ingresos de vigilados diferentes de puertos privados?

EXPEDICIÓN DE SENTENCIA ANTICIPADA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO / CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE – Ingresos brutos recibidos o percibidos por los vigilados durante el año anterior. Deben provenir de las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, sin restarles las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones / NORMAS DE CONTABILIDAD, DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN NIIF - Aplicación / ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN EL SISTEMA CONTABLE COLOMBIANO – Finalidad / ADOPCIÓN DE LAS NIIF EN EL SISTEMA CONTABLE COLOMBIANO - Obligatoriedad / NORMAS DE CONTABILIDAD, DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y DE ASEGURAMIENTO DE LA INFORMACIÓN NIIF - Contenido y alcance / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Legalidad condicionada del numeral 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016. Los ingresos brutos reportados sobre los cuales se liquida la contribución son todos los que recibe el vigilado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones / INGRESOS BRUTOS REPORTADOS PARA LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE VIGILANCIA PARA LA SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - Ilegalidad de las cuentas 4165 – servicios



sociales y de salud y 4170 – otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales del PUC Comercial incluidas en el numeral 2, del aparte 2017, del numeral 3.2.1 del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017. Falta de relación funcional directa con el tipo de actividades y servicios de los que legalmente deben provenir los ingresos brutos gravados por la contribución especial

[E]sta Sala ha precisado que el cambio del sistema contable colombiano a las Normas de Información Financiera - NIIF, buscó establecer con transparencia y criterios de comparabilidad los hechos económicos de una empresa, de modo que, más allá de tratarse de un marco contable basado en cuentas, concierne a principios y criterios aplicables a la información financiera; y ha resaltado la necesidad de motivarse la base gravable determinada por las superintendencias para efecto de las contribuciones de vigilancia, en ese caso, a cargo de los prestadores de servicios públicos. El Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 compiló y racionalizó las normas reglamentarias, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, en materia de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, integrando los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera que conforman los grupos 1, 2 y 3. Considerándose que el artículo 19 [3] del C. Co. obliga a todos los comerciantes llevar la contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales, y que la implementación de las normas técnicas de contabilidad e información financiera en Colombia es de obligatorio cumplimiento, por cuenta de la vigencia de la Ley 1314 de 2009, las entidades vigiladas por la Superintendencia de Puertos y Transporte se encuentran llamadas a acatar todas las disposiciones legales y de técnica contable que las NIIF les implique, pues, como lo establece el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deben garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables. Desde la misma perspectiva de obligatoriedad legal y a la luz de la interpretación por contexto llamada a garantizar un orden sistémico que propenda por el relacionamiento racional entre las diferentes entidades normativas, la Sala encuentra procedente la base de liquidación dispuesta por los actos demandados para calcular la contribución especial que por concepto de vigilancia deben pagar todos los supervisados a la Superintendencia de Puertos y Transporte, en la medida en que responde al supremo deber administrativo de cumplir el ordenamiento jurídico superior, a través de la armonización del artículo 36 de la Ley 1753 de 2015 con las normas técnicas de contabilidad e información financiera adoptadas por Colombia a través de la Ley 1314 de 2009, en el marco de una motivación igualmente técnica, económica y financiera, en la que estudios econométricos determinaron pautas de conveniencia y oportunidad para la formulación de la metodología de cálculo de la contribución, acatando las exigencias de publicidad para la expedición regular del acto. En el caso, esa motivación se encuentra desprovista de elementos contradictorios para demeritar su validez en términos de falta o falsa motivación, sin que el cargo de violación al principio de reserva de ley y consiguiente incompetencia de la demandada, alcance a superar esa falencia, pues además de que no presenta argumentos que rebatan los fundamentos de las resoluciones acusadas de manera concreta y directa, la violación legal que plantea parte de una lectura aislada del tipo de ingresos referidos en segmentos de una misma norma, cuyo alcance -como se ha expuesto- depende de



su lectura integral e interpretación sistemática, y en los que no se evidencia una disposición en contra de la regla general establecida en el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015 para efectos anulatorios. En efecto, el inciso primero del numeral 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016 tomó como base de liquidación el total de ingresos reportados por los vigilados en el año inmediatamente anterior, y el inciso segundo advierte que, por regla general, la base corresponde a la sumatoria de los ingresos brutos de los vigilados. Así vista la norma y ya que en el contexto del numeral 1.2. del que no puede apartarse el intérprete, el “reporte” de ingresos al que se alude solo debe entenderse referido al acto de comunicación de los ingresos brutos “recibidos” o “percibidos”, cuyo alcance se analizó párrafos atrás, dicho numeral se encuentra ajustado al parámetro legal de objeto y periodicidad de la contribución especial, según el cual, la base de su liquidación corresponde a los ingresos brutos que “recibe” o “percibe” el supervisado durante el período anual anterior. Ese entendido se refuerza aún más desde la perspectiva de las reglas establecidas en el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016 -modificatorio del artículo 32 del ET- que, para efecto del tratamiento tributario del impuesto sobre la renta y complementarios en los contratos de concesión y asociaciones público-privadas que incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, consideró el modelo de activo intangible y del principio de independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera [art. 4 Ley 1314 de 2009]. Sin embargo, al tenor del mismo parámetro del artículo 36 [párrafo 1] de la Ley 1753 de 2015, tales ingresos deben provenir de las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, igualmente considerados en apartes anteriores de esta sentencia, sin restarles las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones; en ese sentido, la Sala declarará legal el numeral 1.2. del artículo 1 de la Resolución 036699 de 2016, en el entendido de que los ingresos brutos reportados sobre los cuales puede liquidarse la contribución especial de vigilancia a favor de la Superintendencia de Transporte son todos los que recibe el vigilado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones. En lo demás, la Sala no encuentra reparo en el factor de expansión previsto en el inciso segundo del numeral 1.2., correspondiente al PIB nominal desestacionalizado entre el segundo trimestre de t-2 y el segundo trimestre de t-1, de las actividades vigiladas por la Superintendencia de Transporte, calculado por el DANE, porque, además de corresponder a una estimación de ingresos para el año inmediatamente anterior -calculada a partir de los efectivamente “reportados” a dicho ente de vigilancia en el penúltimo año, según sugerencia de los estudios económicos que contrató- lo cierto es que goza de justificación inicial, en la medida en que al momento de pagarse la primera cuota de la contribución, el valor de ingresos no era definitivo, de modo que, al no contarse con los ingresos de t-1, éstos debían determinarse para efecto de aplicar la metodología de cálculo, y para ello se aplicó el factor de expansión señalado que, multiplicado por el valor de los ingresos de t-2, daría como resultado los ingresos esperados de los vigilados en t-1, *“y a ese resultado subyace un nivel de confianza del 95% equivalente al límite inferior de la proyección de ingresos calculado en el análisis de robustez, realizado en el estudio económico; para garantizar que la base de liquidación sea lo más cercana a la realidad, reduciendo el riesgo de sobreestimación de ingresos”*. Los cargos de nulidad carecen de la argumentación idónea para restarle credibilidad y eficacia a la causa y razón de ser de ese estimativo, como mecanismo técnico financiero que supera el



desconocimiento del factor t-1, y no desarrollan contradicción específica sobre la forma de cálculo diseñada para establecer la contribución a pagar en esa circunstancia, ni la aplicación de sus variables y, menos aún, se refieren ni demeritan el estudio económico que soporta ese mecanismo de cálculo. De igual forma, se encuentra legal el numeral 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017, en cuanto ordena tomar a los vigilados de los grupos 1, 2 y 3 los valores registrados en la cuenta “*ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias*”, como medida de armonización con las normas internacionales NIIF, según datos de la plataforma de información contable y financiera reportada a la Superintendencia por parte de sus entidades vigiladas – VIGIA, antes TAUX, con base en los ingresos brutos recibidos o percibidos por los vigilados durante el año anterior. Así mismo y en el marco jurídico y conceptual de actividades de transporte y servicios conexas y complementarios, abordado en apartes anteriores de esta providencia, se considera que las *cuentas 4165 – servicios sociales y de salud y 4170 – otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales* del PUC comercial, incluidas para el cálculo de la primera cuota de la contribución del año 2017 y a las cuales se extiende el concepto de violación, carecen de relación funcional directa con el tipo de actividades y servicios de los que legalmente deben provenir los ingresos brutos gravados por la contribución especial. En consecuencia, la Sala anulará la inclusión de dichas cuentas del numeral 2, del aparte 2017, del numeral 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTÍCULO 32 / CÓDIGO DE COMERCIO - ARTÍCULO 19 NUMERAL 3 / LEY 1314 DE 2009 - ARTÍCULO 4 / LEY 1314 DE 2009 - ARTÍCULO 12 / LEY 1753 DE 2015 - ARTÍCULO 36 PARÁGRAFO 1 / LEY 1819 DE 2016 - ARTÍCULO 31 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.1.1 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.2.1 / DECRETO ÚNICO REGLAMENTARIO 2420 DE 2015 - ARTÍCULO 1.1.3.2

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

NORMA DEMANDADA: RESOLUCIÓN 036699 DE 2016 (1 de agosto) SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - ARTÍCULO 1 NUMERAL 1.2 (PARCIAL) (No anulado) (Legalidad condicionada) / RESOLUCIÓN 037023 DE 2016 SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE (No anulada) / RESOLUCIÓN 13004 DE 2017 (19 de abril) SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE - ARTÍCULO 1 NUMERAL 3.2.1 (PARCIAL) (Anulado) / RESOLUCIÓN 15446 DE 2017 SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE (No anulada) / RESOLUCIÓN 29333 DE 2017 SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE (No anulada) / RESOLUCIÓN 35750 DE 2017 SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE (No anulada) / RESOLUCIÓN 28290 DE 2018 SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE (No anulada)



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., catorce (14) de julio de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2019-00024-00 (24586)
Demandante: LUCY CRUZ DE QUIÑONES
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE PUERTOS Y TRANSPORTE
Tema: Nulidad parcial del numeral 1.2. del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016 y 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 del 19 de abril de 2017, proferidas por la Superintendencia de Puertos y Transporte. Contribución especial de vigilancia. Base gravable. Ingresos.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra los siguientes apartes subrayados de los numerales 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016² y 3.2.1 de la Resolución 13004 del 19 de abril de 2017³, proferidas por la Superintendencia de Puertos y Transporte, cuyo texto es el siguiente:

Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016

“Artículo 1°. Metodología. A partir de la vigencia 2016, el cálculo de la tarifa de la contribución especial de vigilancia a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte se realizará teniendo en cuenta las siguientes reglas: (...)

1. 2. Determinar la base de liquidación. La base de liquidación corresponderá al total de los ingresos reportados por los vigilados para el año inmediatamente anterior al que se liquida la contribución especial a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte.

La base corresponderá como regla general a la sumatoria de los ingresos brutos de los vigilados. En la medida en que para la fecha de pago de la primera cuota aún el valor correspondiente a ingresos no es definitivo, la base corresponderá a los ingresos estimados para el año inmediatamente anterior, calculado a partir de los ingresos reportados a la Superintendencia de Puertos y Transporte del penúltimo año. A este valor se le aplicará un factor de expansión que corresponde a la variación anual entre el segundo trimestre del penúltimo año y el segundo trimestre del último año del PIB (Producto Interno Bruto) nominal, de las actividades vigiladas por parte de la Superintendencia de Puertos y Transporte, de forma desestacionalizada y una calibración estimada del 95% del nivel esperado de ingresos.
(...)

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápito Sección Cuarta.

² Por la cual se adopta la Metodología para el cálculo de la Contribución Especial que por concepto de vigilancia deben cancelar todos los supervisados a la Superintendencia de Puertos y Transporte (Fls. 49 a 63 c. p. 1)

³ Por la cual se actualiza el numeral 3 de la Resolución 36699 de 1 de agosto de 2016, mediante la cual se adoptó la guía metodológica para el cálculo de la contribución especial por concepto de vigilancia a la Superintendencia de Puertos y Transporte (Fls. 65 a 74, c. p. 1)



Resolución 13004 del 19 de abril de 2017

“Artículo 1. Subrogar el numeral 3 del Anexo Único de la Resolución 36699 de 1 de agosto de 2016, mediante la cual se adoptó la Guía Metodológica para el cálculo de la contribución especial por concepto de vigilancia a la Superintendencia de Puertos y Transporte, la cual quedará así:

1. Aplicación de la metodología:

(...)

3. 2. Construcción de la base imputada para el cálculo de la contribución especial por concepto de vigilancia.

3.2.1 Cálculo de ingresos de vigilados diferentes a puertos privados:

Para poder hacer la proyección de la base de ingresos operativos esperada, se procede a la construcción de una base imputada según los siguientes criterios:

Para 2016:

1. Para los vigilados pertenecientes al grupo 1 y 3, se tomó el valor registrado en la cuenta: “Ingresos derivados de actividades de Transporte, actividades conexas y complementarias”. En el estado de resultados; esta situación se da porque la información financiera y contable del año 2015, en forma oficial para estos grupos se basa en normas internacionales.

(...)

Para 2017:

1. Para los vigilados pertenecientes al grupo 1, 2 y 3, se tomará el valor registrado en la cuenta: “Ingresos derivados de actividades de Transporte, actividades conexas y complementarias”. En el estado de resultados; ésta situación se presenta porque la información financiera y contable oficial para estos grupos, se basa en normas Internacionales.

(...)

2. Para los vigilados clasificados de acuerdo a lo establecido en la Ley 1314 de 2009, pertenecientes al grupo 2, se toma los ingresos registrados en el 2015 en las cuentas relacionadas en la siguiente tabla en el caso de los PUC comercial, cooperativo y estatal para el cálculo de la primera cuota de contribución.

CODIGO	DESCRIPCIÓN	TIPO DE PUC
(...)	(...)	(...)
4160	ENSEÑANZA	COMERCIAL
4165	SERVICIOS SOCIALES Y DE SALUD	COMERCIAL
4170	OTRAS ACTIVIDADES DE SERVICIOS COMUNITARIOS, SOCIALES Y PERSONALES	COMERCIAL
419005	ADMINISTRATIVOS Y SOCIALES	COOPERATIVO
419090	OTROS INGRESOS ADMINISTRATIVOS	COOPERATIVO
4330	SERVICIO DE TRANSPORTE	ESTATAL
4390	INGRESO POR OTROS SERVICIOS	ESTATAL

Fuente: Plan único de cuentas (Comercial, Cooperativo, Estatal)



(...)

2018 en adelante.

1. Se tomará el valor registrado en la cuenta: “Ingresos derivados de actividades de Transporte, conexas y complementarias” en el estado de resultados; teniendo en cuenta que la información financiera y contable oficial debe ser reportada bajo estándares internacionales por todos los sujetos de vigilancia desde el año 2017.

(...)”

DEMANDA

Lucy Cruz de Quiñones demandó la nulidad parcial de los numerales 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016 y 3.2.1 de la Resolución 13004 del 19 de abril de 2017, por la violación del principio de legalidad en materia tributaria, en cuanto fijaron criterios para la tarifa de la contribución especial a cargo de los vigilados de la Superintendencia de Puertos y Transporte, asumiendo competencias sujetas a reserva de ley; y extendieron la base de dicha contribución a todos los ingresos brutos, incluyendo los que no se derivan de la actividad de transporte.

Consecuencialmente a la declaratoria de nulidad de las disposiciones señaladas, pidió que se anularan las Resoluciones 037023 de 2016, 15446 de 2017 y 28290 de 2018 que fijaron la tarifa, plazo y forma de pago de la contribución especial de vigilancia para los años 2016, 2017 y 2018, respectivamente, así como las Resoluciones 29333 y 35750 de 2017, que modificaron el plazo para el pago de la segunda cuota de la tarifa de dicha contribución por el mismo año.

Invocó como normas violadas los artículos 95 [9], 150 [12], 338 y 363 de la Constitución Política; y 36 de la Ley 1753 de 2015⁴. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Las normas acusadas no tienen en cuenta la percepción legal y efectiva de ingresos, sino una proyección con incremento estándar que no guarda relación con la capacidad contributiva real de los sujetos vigilados, cambiando de esa manera la base legal de la contribución especial de vigilancia y, consiguientemente, el método para fijar su tarifa.

Solo el legislador puede determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria y fijar el sistema y el método para definir los costos, beneficios y la forma de repartirlos, parámetros sobre los cuales las autoridades administrativas pueden establecer el valor de las tarifas a través de reglamentos. La Ley 1753 de 2015 estableció dichos elementos para la contribución de vigilancia y refirió a los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos durante el periodo anterior, como reglas para fijar la tarifa correspondiente; los ingresos brutos sin relación necesaria e inescindible con la actividad transportadora quedaron legalmente excluidos de la base de la contribución.

⁴ Fl. 7 c. p. 1



La demandada no dispuso la liquidación de la contribución sobre los “ingresos percibidos” sino sobre los “ingresos brutos reportados” que, como tales, pueden ser nominales o esperados según lo exigido por la técnica contable, y alteran la base gravable. La alusión legal a ingresos percibidos o recibidos por las actividades relacionadas con el tránsito, y la definición legal de ingresos brutos derivados de la actividad de transporte, permiten sostener que los ingresos deben generar un incremento patrimonial real, no teórico, y que la base gravable debe tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto vigilado. Por tanto, la falta de ingresos percibidos por la actividad de transporte o de operación de infraestructura durante el periodo anual anterior al reporte fiscal deja en \$0 la base de la contribución, so pena de que esta devenga injusta e inequitativa.

Aunque la información contable se apoya en la información tributaria, deben realizarse ajustes para cumplir la regla prevalente de percepción de ingreso real y no teórico, pues los objetivos de los reportes contables difieren de los objetivos fiscales expresados en la norma tributaria. Por el devengo contable pueden reportarse los ingresos esperados solo para ofrecer información económica y financiera fiable para la inversión y proyección del negocio, pero si la norma tributaria reduce la base de una contribución a los ingresos efectivamente percibidos, sólo busca que se respete la capacidad contributiva en la base de los tributos.

La cuenta 4145 del PUC alude a la percepción de ingresos por el desarrollo de las actividades económicas relacionadas con el transporte de pasajeros y de carga y, en general, tiene en cuenta los ingresos operativos reales generados de la actividad y servicio efectivo que se presta.

La Resolución 36699 de 2016 proyectó la base de ingresos operativos esperada sobre la construcción de una base imputada. Con la modificación introducida por la Resolución 13004 de 2017, el cálculo de la tarifa de la contribución del año 2016 pasó a tomar los parámetros de las normas internacionales de ingresos reportados en los estados financieros NIIF, cuyos nuevos estándares consideran los ingresos futuros; esa resolución no invocó fuentes normativas que le permitieran modificar la base gravable legalmente establecida, sin que la armonización de la guía metodológica con las normas internacionales de información financiera permita hacerlo.

Para calcular la base imputada del año 2017, incluyó nuevas cuentas CIU sin relación directa con la actividad transportadora y al final los diferentes tipos de vigilados deben pagar la contribución especial conforme a los ingresos reportados de acuerdo a los marcos normativos contables, bajo un tratamiento económico que puede o no ser operacional y coligado a la infraestructura de transporte.

El criterio de reconocimiento de ingresos incorporado en las NIIF da alcance a la implementación de esos nuevos marcos que conducen a gravar ingresos de la misma naturaleza, es decir, teóricos y ajenos a la medición de la capacidad de pago del contribuyente, e independientes de los ingresos operativos recibidos o percibidos en la actividad de transporte, vulnerando los principios de equidad y justicia tributaria, así como la periodicidad anual de la contribución. Percibir ingresos se relaciona con la generación de riqueza derivada de la actividad de transporte, no con valoración de activos financieros registrados como ingresos por disposiciones de técnica contable, ajenas al régimen fiscal de los ingresos.



A modo de ejemplo, la demanda alude al tratamiento contable prevalente que establece la Ley 1819 de 2016 sobre las normas generales de ingresos, costos y deducciones en materia contable (NIIF general) para los contratos de concesión y asociaciones público-privadas, por razón de las particularidades de ese tipo de contratos en los que el Estado remunera la disponibilidad de infraestructura, prestación de niveles de servicio y estándares de calidad. La construcción y financiación del proyecto es responsabilidad del concesionario y los ingresos provenientes de tasas, tarifas y peajes no se entregan al contratista sino hasta el cumplimiento de dichas condiciones, al comienzo de la etapa de operación, como obligación condicional que suspende la adquisición de un derecho, de modo que cualquier anticipo de recursos al contratista se registra como un pasivo por ingreso diferido.

Frente a las características especiales de los contratos de cuarta generación y el hecho de que la modalidad de activo financiero de acuerdo con marcos técnicos normativos contables podría afectar las concesiones, se estableció un régimen especial para los contratos de asociación público privadas y de concesión, que varía de acuerdo con la etapa (*de construcción con modelo de activo intangible en contratos que involucran construcción, administración, operación y mantenimiento, sujetos a reglas del artículo 32 del ET y del Decreto 1625 de 2016; y operativa según regulación del artículo 28 ET*) y el propósito de los mismos.

En el modelo de activo intangible, adoptado por el legislador para las concesiones y proyectos de asociaciones público-privadas, los ingresos asociados a la etapa de construcción corresponden a los costos y gastos que al inicio de la etapa de operación y mantenimiento constituyen ese activo para efectos fiscales.

La Ley 1ª de 1991 estableció la contribución para los gastos de funcionamiento de la Superintendencia General de Puertos, y el artículo 50 de la Ley 1450 de 2011 la amplió a los gastos de inversión. Ambas leyes aludieron a los “ingresos brutos” de las entidades vigiladas que, de acuerdo con la Ley 1753 de 2015, pasaron a limitarse a los percibidos durante el periodo anual anterior y derivados de las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, infraestructura y servicios conexos y complementarios.

La infraestructura de transporte se encuentra integrada por la red vial de transporte terrestre, puentes, viaductos, túneles, acceso de vías terrestres a terminales portuarias o aeroportuarias, ríos, mares, canales de aguas navegables, puertos marítimos, líneas férreas e infraestructura logística especializada, entre otros conceptos que originan ingresos por la construcción, operación o explotación de la obra. El ingreso derivado de la actividad relacionada con la infraestructura de transporte presupone la existencia de una relación directa e inescindible con la disponibilidad y el servicio de traslado de personas, bienes y servicios.

En las primeras generaciones de los proyectos de concesión de infraestructura de transporte, los ingresos se presentaban desde el primer momento como garantía del pago de la deuda y fuente de financiación, incluyendo vigencias futuras de tasas, tarifas y peajes; el Estado entonces pagaba por la realización de obras, independientemente del cumplimiento del servicio. A partir de la cuarta generación el concesionario debe invertir grandes sumas de dinero en la etapa de construcción,



aportando entre un 25% y 30% de recursos propios (equity) y el restante 70% o 75% financiado vía deuda, sin ingresos derivados de la infraestructura de transporte hasta tanto se suscriba acta de entrega de la unidad funcional y se acceda a la efectiva retribución.

Así, el pago de la obra depende del cumplimiento del objeto pactado y de los servicios retribuidos por el uso de la infraestructura; la garantía de repago de deuda se hace sobre la base de flujos futuros; la obtención de ingresos se condiciona a la disponibilidad de la infraestructura, así como al cumplimiento de niveles de servicios y estándares de calidad en las distintas unidades funcionales o etapas del proyecto, porque éste se liga a la disposición de infraestructura o servicios con la calidad ofrecida; la administración de los recursos del proyecto se hace a través de un patrimonio autónomo en el que se registran todos los hechos económicos del mismo, y que opera como centro de imputación contable.

Por su parte, los servicios conexos al transporte atañen a las actividades que lo desarrollan y complementan, sin lugar a interpretaciones extensivas para aplicarlos a actividades carentes de relación necesaria, directa e inescindible con la movilización de personas o cosas de un lugar a otro mediante diferentes medios, como ocurre con las descritas en las cuentas 4165 y 4170 del PUC, que incluyen ingresos ajenos a la actividad de transporte propiamente dicha y que la demandada ordenó tomar para calcular la primera cuota de la contribución correspondiente al 2017.

En escrito aparte la actora solicitó la suspensión provisional de los actos acusados, medida negada por Auto del 23 de agosto de 2019, porque de la confrontación directa entre las normas acusadas y las señaladas como violadas no surgía la vulneración alegada por la actora⁵.

OPOSICIÓN

La **Superintendencia de Puertos y Transporte** se opuso a las pretensiones⁶ aduciendo, como excepciones de fondo, la “ausencia de configuración de causales de nulidad por los motivos alegados en la demanda”.

Al comenzar la vigencia de la contribución especial a cargo de los vigilados no se cuenta con la información consolidada de ingresos derivados de la actividad de transporte del año inmediatamente anterior, dados los plazos establecidos para realizar los reportes.

Para que el valor de la contribución correspondiera a los ingresos efectivos, las resoluciones demandadas fraccionaron el pago de la misma en dos cuotas, la primera calculada sobre los ingresos esperados en el año t-1 con base en la metodología dispuesta por los actos acusados, en cuanto los plazos para reportar información impiden conocer los ingresos definitivos para ese periodo; y la segunda sobre los ingresos efectivamente generados, haciéndose el correspondiente ajuste sobre la diferencia entre la contribución calculada al multiplicar su tarifa por los ingresos efectivos de t-1, y el valor pagado en la primera cuota, de modo que el valor pagado corresponda a ingresos reales.

⁵ Fls. 37 a 46 y 195 a 198, c. p. 2

⁶ Fls. 195 a 201, c. p. 1



Tanto las consideraciones como el anexo único de la Resolución 36699 del 1 de agosto de 2016 destacan los criterios establecidos por el legislador en el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, en cuyo parágrafo 1 se definen los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte. Y al disponer la fórmula para el cobro de la contribución de vigilancia se describe que IB_{t-1} son los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte en el año $t-1$.

Por su parte, las variables de la fórmula de tasas diferenciadas descritas en la misma resolución [$E(BI_{t-1})$, $E(BS_{t-1})$, $E(BO_{t-1})$] refieren a los ingresos brutos esperados y derivados de las actividades de transporte en el año $t-1$ de los destinatarios de la vigilancia integral, subjetiva y objetiva.

Las consideraciones y el anexo único de la Resolución 13004 del 19 de abril de 2017 contienen la misma referencia a ingresos derivados de la actividad de transporte, actividades conexas y complementarias.

Los apartes, variables y factores de los actos demandados no pueden analizarse en forma aislada o descontextualizada; la metodología de cálculo que adoptan requiere un examen integral que considere la coherencia entre todos sus elementos, así como la incorporación de los del artículo 36 de la Ley 1753 de 2015. Tales actos tienen en cuenta los ingresos reales percibidos por el vigilado y calculan la contribución sobre la base definida en dicha norma legal, es decir, los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte durante el periodo anual anterior.

Mediante Auto del 18 de diciembre de 2020⁷, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el artículo 182 A del CPACA y el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021⁸, en el entendido de que el presente proceso correspondía a un asunto de pleno derecho que no requería la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**⁹ reiteró los argumentos de la demanda, precisando que lo cobrado por la contribución especial de vigilancia debe corresponder con la finalidad de la tasa contributiva que recupera el costo del servicio prestado; que en el marco de los elementos esenciales establecidos por la ley para dicha contribución, esta solo grava los ingresos que tienen relación necesaria e inescindible con la actividad de transporte; los ingresos operacionales y extraordinarios no se consideran asociados a esa actividad.

A pesar de la distinción entre lo gravado y lo no gravado, la demandada extralimitó sus funciones para extender la base gravable de la contribución especial a todos los ingresos brutos que reportan los vigilados, sin considerar el mandato legal que la restringe a aquellos realmente percibidos por las actividades de transporte.

⁷ Índice 27

⁸ Por el cual se adoptan medidas para implementar las tecnologías de la información y las comunicaciones en las actuaciones judiciales, agilizar los procesos judiciales y flexibilizar la atención a los usuarios del servicio de justicia, en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

⁹ Índice 31



En esa medida, las normas acusadas cambiaron el concepto legal de base gravable, porque de los ingresos “percibidos” (noción jurídica) pasaron a ingresos “reportados” (noción contable), eliminando la referencia a las actividades derivadas del transporte y a su infraestructura y estableciendo una estimación de ingresos que no es definitiva.

Las resoluciones administrativas no pueden modificar el contenido legal con rango y fuerza superior; y la magnitud de ingresos, aunque constitutiva del “criterio” o sistema para determinar la tarifa porcentual, es de estirpe legal y se impone frente a cualquier acto administrativo del regulador, de modo que las normas acusadas violaron el principio de legalidad con el que se expresan los principios de representación popular y separación de poderes, así como el orden del sistema de fuentes según el cual las resoluciones no pueden prevalecer sobre la ley y la seguridad jurídica.

Para efectos de la contribución especial, los ingresos brutos, efectiva y realmente percibidos sin depuraciones ni deducciones, deben representar un flujo efectivo de recursos durante el período anual anterior, capaz de generar un enriquecimiento real, generador de riqueza derivada de la actividad de transporte e independiente de valoraciones de activos financieros registrados como ingresos por disposiciones de la técnica contable, ajenas al régimen fiscal de los mismos.

La defensa de la Superintendencia de Puertos y Transporte no acota que los ingresos incluidos en la fórmula matemática sobre la cual se liquida la contribución deben tener un potencial efecto fiscal, toda vez que por cuenta de los marcos técnicos existen rubros contablemente considerados como ingreso, pero tributariamente no; tal es el caso de algunas valorizaciones, intangibles o ingresos condicionados incluidos en el estado de resultados sin reflejar capacidad contributiva alguna.

Bajo el entendido de que el pago de la contribución se fraccionaba en dos cuotas, la demandada admitió que la primera de ellas correspondía a los ingresos esperados, equivalente al 50%, sin detallar la manera en que se suplía el requisito de que el gravamen recayera sobre ingresos reales. Aparentemente el ajuste recaía sobre la segunda cuota, pero según el mismo organismo de control, aquella correspondía al 50% del valor faltante calculado en la primera, que tuvo como base un ingreso estimado.

Si la intención de la Superintendencia era gravar ingresos reales, las resoluciones demandadas deben anularse para respaldar la filosofía de la contribución. Las resoluciones acusadas gravan el total de los ingresos de los vigilados, sin lugar a conclusiones diferentes por cuenta de interpretaciones sistemáticas con sus considerandos.

La alusión a ingresos esperados de las actividades de transporte, contenida en la descripción de los elementos variables de la fórmula descrita en el anexo único de la Resolución 36699 de 2016, no hace desaparecer el texto de las normas acusadas, y evidencia una contradicción con el ordenamiento superior, que afecta la seguridad jurídica, en cuanto dicha fórmula no se refiere a ingresos fiscales sino a ingresos esperados. Los ingresos reportados, contablemente registrados, no son ingresos tributarios susceptibles de gravarse, dadas las particularidades de los contratos de



transporte que en su mayoría se desarrollan a través de alianzas público-privadas, requiriéndose claridad sobre la manera como opera la actividad transportadora.

La argumentación de la Superintendencia y el texto de las resoluciones demandadas no resuelven el problema de causación contable y su efecto fiscal, puesto que toman los ingresos brutos como base de la contribución de vigilancia, sin admitir conciliaciones fiscales reveladoras de la verdadera capacidad contributiva.

La inclusión de ingresos ajenos a la actividad de transporte en las cuentas 4165 y 4170 del PUC no fue cuestionada por la Superintendencia, evidenciándose así el desinterés de la entidad en lograr una contribución acorde con las máximas constitucionales y, por tanto, legítima.

La **demandada**¹⁰ insistió en que los apartes de las normas acusadas no pueden analizarse aisladamente, sino de manera integral con la metodología para el cálculo de la contribución especial, atendiendo a la coherencia y cohesión de todos sus elementos.

Asimismo, reiteró los argumentos de su escrito de contestación para sostener que las resoluciones demandadas sí tuvieron en cuenta los ingresos reales percibidos por los vigilados durante el periodo anual correspondiente, pues en varios apartes se refirieron a los ingresos derivados de las actividades de transporte y tuvieron en cuenta la base gravable establecida en la ley.

El **Ministerio Público**¹¹ solicitó la nulidad de los actos demandados, comoquiera que la base gravable de la contribución especial se encuentra supeditada a los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos por el sujeto supervisado durante el periodo anual anterior; no obstante, las normas acusadas no especificaron esa procedencia de los ingresos y dejaron abierta la inclusión de todos los ajenos a dicha actividad.

El anexo explicativo de la Resolución 036699 analizó la aplicación de fórmulas matemáticas con base en los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte, sin tener en cuenta los ingresos del año inmediatamente anterior de la liquidación, tomando para aquellas los ingresos reportados a la Superintendencia en el penúltimo año al que se aplica un factor de expansión correspondiente a la variación anual entre el segundo trimestre del penúltimo año y el segundo trimestre del último año del PIB nominal, de forma desestacionalizada, y una calibración estimada del 95% del nivel esperado de ingresos. Esa fórmula tergiversa y modifica la base gravable que el legislador estableció para la contribución, la cual no puede ser modificada por la autoridad administrativa con el justificante de carecer de información completa al momento de su liquidación.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad de las normas acusadas por las cuales la Superintendencia de Puertos y Transporte determinó la base de liquidación de la

¹⁰ Índice 29

¹¹ Índice 30



contribución especial de vigilancia¹² establecida a su favor por el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, y dispuso los criterios de construcción de la base imputada para calcular dicha contribución respecto de ingresos de vigilados diferentes de puertos privados¹³.

Según la demandante, la regulación de la Superintendencia adolece de ilegalidad e incompetencia por modificar elementos del tributo sujetos al principio de reserva de ley, en cuanto extendió la base gravable de la contribución a todos los ingresos brutos proyectados por las entidades vigiladas e inconsultos con su capacidad contributiva real, en lugar de los ingresos realmente percibidos por la actividad de transporte durante el periodo anterior, en tanto generadores de incremento patrimonial para medir dicha capacidad; disponiendo así una base injusta, inequitativa y asociada a parámetros de normas internacionales de ingresos futuros reportados como activos financieros por técnica contable, que incluso comprende ingresos ajenos a la actividad de transporte.

Además, aduce que la misma regulación desconoce que la fijación del sistema y el método para definir costos y beneficios y la forma de repartirlos corresponde al legislador, y pasa por alto el régimen interno prevalente para ciertos contratos en los que el Estado remunera la disponibilidad de infraestructura y la prestación de niveles de servicio y estándares de calidad.

A *contrario sensu*, la demandada afirma que el cálculo de la contribución especial debe valorarse dentro del análisis integral de los diferentes apartes, variables y factores de las Resoluciones 036699 de 2016 y 13004 de 2017, y que, acorde con esa interpretación sistemática, las normas acusadas ordenaron liquidar la contribución sobre la base definida en la ley, considerando los ingresos reales percibidos por las entidades vigiladas.

Para resolver, se observa:

La Ley 1ª de 1991¹⁴ [27.2] creó una tasa de vigilancia a cargo de las sociedades y operadores portuarios¹⁵, por la parte proporcional que les correspondiera en los costos de funcionamiento de la entonces Superintendencia General de Puertos, según los ingresos brutos que tuvieran¹⁶.

El artículo 36 de la Ley 1753 de 2015¹⁷, vigente al momento de presentarse la demanda¹⁸, sustituyó la tasa mencionada por una contribución especial de vigilancia a favor de la Superintendencia de Puertos y Transporte para cubrir los costos y gastos ocasionados por su funcionamiento e inversión, y a cargo de las personas naturales y/o jurídicas sometidas a su vigilancia, inspección y/o control; *con base en los ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos por el sujeto supervisado durante el periodo anual anterior [num. 2 ib.]*.

¹² No. 1.2, art. 1, Resolución 036699 de 2016

¹³ No. 3.2.1, art. 1, Resolución 13004 del 19 de 2017

¹⁴ "Por la cual se expide el Estatuto de Puertos Marítimos y se dictan otras disposiciones"

¹⁵ El artículo 89 de la Ley 1450 de 2011 amplió el cobro de dicha tasa a la totalidad de los sujetos de vigilancia, inspección y control de la Superintendencia de Puertos y Transporte, para cubrir los costos y gastos que ocasionan su funcionamiento y/o inversión.

¹⁶ El artículo 89 de la Ley 1450 de 2011

¹⁷ Modificado por el artículo 108 de la Ley 1955 del 25 de mayo de 2019

¹⁸ Abril de 2019



Para tales efectos, el parágrafo 1 de dicha norma precisó el concepto de ingresos brutos derivados de la actividad de transporte, como *“todos aquellos que recibe el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones.”*.

Asimismo, la norma facultó a la Superintendencia para establecer la tarifa de la contribución, previendo que esta no podía superar el 0,2% de dichos ingresos brutos, y que debía cancelarse anualmente, en los plazos determinados por tal autoridad.

En ejercicio de esa atribución legal, dicho organismo expidió la Resolución 03699 de 2016 que, según detalle de sus consideraciones, hizo la correspondiente revisión financiera de análisis económico sobre los diferentes métodos utilizados para calcular la tasa de vigilancia en vigencia anteriores y, como resultado de ello, en el marco de razones de oportunidad y conveniencia, y del estudio técnico econométrico contratado, desarrolló una nueva metodología para calcular la contribución especial con tarifa diferencial, a través de reglas orientadoras de la determinación de la tarifa de la contribución a partir del año 2016, avalada por concepto favorable de la Superintendencia de Industria y Comercio – Delegada para la Protección de la Competencia, a través de Oficio 16-170641 de 2016.

En ese contexto y para asegurar el empleo de los recursos recaudados en la cobertura de gastos de funcionamiento e inversión de la Superintendencia, fraccionó el cobro en dos cuotas:

- La primera, antes del vencimiento del plazo para reportar la información financiera de 2015, con base en una proyección de ingresos del año inmediatamente anterior y,
- La segunda, con base en los ingresos efectivamente reportados por el vigilado del periodo anual anterior, entendiéndose que ocurriría después del vencimiento señalado.

Igualmente, fijaron un parámetro “alpha”¹⁹, diferenciador por tipo de supervisión, correspondiente al peso que la vigilancia subjetiva tiene dentro de la vigilancia integral, para hacer la diferenciación entre las tasas según el tipo de vigilancia; y dispusieron la fórmula de cálculo de las tarifas de contribución diferenciadas a cargo de los sujetos vigilados, previo cálculo del parámetro alpha.

Así mismo y para facilitar el proceso de cálculo y pago de la contribución especial, la Resolución 036699 en comentario adoptó el Anexo Único de *“guía metodológica para el cálculo de la contribución especial”*, cuyo numeral 3 reguló la aplicación de dicha metodología, incorporando el análisis de datos para 2016 y 2017 en adelante, y la construcción de la base imputada para el cálculo de la contribución.

¹⁹ Para este cálculo se toman los costos del personal de las áreas transversales de la SPT correspondiente al último mes del año anterior; el total de costos de personal de las áreas transversales de la SPT del último mes del año anterior; el total de ingresos brutos de los vigilados desagregados por tipo de vigilancia y por delegada; el análisis de las áreas transversales con fundamento en la estimación del peso que tiene cada uno de los tipos de vigilancia dentro de su propia actividad. Los ponderadores del total de ingresos brutos se imputan según tipo de vigilancia a los costos de personal de cada una de las delegadas y al total de los costos de personal de las áreas transversales, según la participación de cada delegada en dichos costos, calculada con base en el análisis de las actividades de las áreas de apoyo dedicadas al servicio de las áreas misionales.



La Resolución 13004 de 2017 subrogó dicho numeral, para que la guía adoptada armonizara con las normas contables internacionales, de modo que la contribución se pagara conforme a los ingresos registrados en las cuentas destinadas para el reporte de información financiera a través del sistema Vigía²⁰ de la Superintendencia de Puertos y Transporte.

Con ese cometido, construyó la base imputada del cálculo de la contribución especial para vigilados diferentes a puertos privados, haciendo una proyección de la base de ingresos operativos esperada para los años 2016, 2017 y 2018 de los grupos 1²¹, 2²² y 3²³ de las normas de contabilidad y de información financiera, clasificados por el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015²⁴.

Respecto del primero de dichos años (2016) tomó el valor registrado en la cuenta “*ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias*” para los grupos 1 y 3, porque su información financiera y contable del año 2015 se basaba en normas internacionales.

Respecto del segundo año (2017), tomó el valor registrado en la misma cuenta para los tres grupos, porque la información financiera y contable de todos se basaba en normas internacionales; y para los vigilados del grupo 2, clasificados de acuerdo con la Ley 1314 de 2009, los ingresos registrados en el 2015 en diferentes cuentas del PUC comercial, cooperativo y estatal para calcular la primera cuota de la contribución, entre ellas, las comerciales 4160 de enseñanza, 4165 y 4170 *servicios sociales y de salud, y otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales*; las cooperativas 419005 y 419090 administrativos y sociales, y otros ingresos administrativos; y la estatal 4390 de ingreso por otros servicios. Es de observar que el concepto de violación solo se desarrolló respecto de las cuentas 4165 y 4170.

²⁰ Plataforma en la que se registra la información contable y financiera reportada por las entidades vigiladas, caracterizada por el tipo de vigilancia ejercida por cada vigilado, el tipo de Plan único de Cuentas con el que se procesa la información y el tipo de vigilado, según la clasificación establecida por la Superintendencia, sin perjuicio de la clasificación en la consistencia de los datos con vigencias anteriores. Durante 2011 a 2015 la fuente de información para calcular la base de liquidación provenía del aplicativo TAUX en el que cada vigilado reportaba sus ingresos operacionales. (Resolución 13004 de 2017, art. 1 [1, 3.1])

²¹ DUR 2420 DE 2015, art. 1.1.1.1.: 1. Emisores de valores: Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en los términos del artículo 1.1.1.1.1. del Decreto 2555 de 2010; 2. Entidades y negocios de interés público; 3. Entidades que no estén en los numerales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros: 3.1. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas, 3.2. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, 3.3. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas, 3.4. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente.

²² DUR 2420 de 2015, art. 1.1.2.2.: 1. Entidades que no apliquen las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 1, ni que apliquen las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 3.

2. Entidades que cumpliendo requisitos para pertenecer al Grupo 3, hayan decidido aplicar de manera voluntaria las Normas de Información Financiera para entidades del Grupo 2.

3. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1, ni sean de interés público, y cuyo objeto principal del contrato sea la obtención de resultados en la ejecución del negocio, lo cual implica autogestión de la entidad y, por lo tanto, un interés residual en los activos netos del negocio por parte del fideicomitente y/o cliente.

²³ DUR 2420 de 2015, art. 1.1.3.1.: personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, a quienes sin estar obligados a llevarla pretendan hacerla valer como prueba, y a las microempresas que se clasifiquen como tal, de conformidad con lo establecido en el Capítulo 13, del Título 1, de la Parte 2, del Libro 2 del Decreto 1074 de 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo; siempre y cuando cumplan con la totalidad de los siguientes requisitos: 1. No mantener inversiones en instrumentos de patrimonio en subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas; 2. No estar obligados a presentar estados financieros combinados, consolidados o separados; 3. No realizar transacciones relacionadas con pagos basados en acciones; 4. No mantener planes de beneficios posempleo por beneficios definidos; 5. No ser una cooperativa de ahorro y crédito, y 6. No obtener ingresos de actividades ordinarias que superen los topes para microempresas de acuerdo al sector al que pertenezcan, conforme lo establecido en el Decreto 1074 del 2015, Decreto Único Reglamentario del Sector Comercio, Industria y Turismo.

²⁴ "Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones".



Finalmente, para los años 2018 y siguientes, también tomó el valor registrado en la cuenta de *“ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias”*, considerando que la información financiera y contable debía reportarse bajo estándares internacionales por todos los sujetos de vigilancia desde el año 2017.

En general, los ingresos derivados de las actividades de transporte se determinan en el marco del artículo 6 de la Ley 336 de 1996²⁵ que, de acuerdo con la unificación de los principios y criterios que fundamentan la regulación y reglamentación del transporte público aéreo, marítimo, fluvial, férreo, masivo y terrestre y su operación en el territorio nacional, de conformidad con la Ley 105 de 1993 y demás normas modificatorias o sustitutivas, definió la actividad transportadora como *“un conjunto organizado de operaciones tendientes a ejecutar el traslado de personas o cosas, separada o conjuntamente, de un lugar a otro, utilizando uno o varios modos, de conformidad con las autorizaciones expedidas por las autoridades competentes basadas en los reglamentos del Gobierno Nacional”*.

Tal definición fue incorporada al Decreto 1079 de 2015²⁶ [2.2.1.1.1.1, 2.2.1.1.1.2], que clasificó la actividad transportadora del radio de acción Metropolitano, Distrital y Municipal con carácter regulado, de acuerdo con el mismo²⁷ y con el nivel de servicio²⁸.

De igual forma, la Ley 336 de 1996 [28] se refirió a los servicios conexas al de transporte público, como aquellos que *“se prestan en las terminales, puertos secos, aeropuertos, puertos o nodos y estaciones, según el modo de transporte correspondiente”*, incluyendo el establecimiento de *“sistemas o mecanismos apropiados para el desplazamiento de los discapacitados físicos”* entre los diseños para la construcción y operación de las instalaciones donde funcionan dichos servicios.

Como se ve, más que al servicio propiamente dicho, el concepto de *“servicios conexas”* atiende al lugar o instalaciones donde se prestan, siendo posible que varíe la identificación de aquellos, según el tipo de operación de transporte de que se trate.

Al regular la infraestructura de transporte como sistema de movilidad integrado por un conjunto de bienes tangibles e intangibles y todos los relacionados, para el traslado de personas, bienes y servicios, y el acceso e integración de las diferentes zonas del país, la Ley 1682 de 2013²⁹ [12] retomó el concepto de *“servicio conexo al transporte”*, con criterio similar al de la Ley 336 de 1996, para referirlo a *“todos los servicios y/o actividades que se desarrollan o prestan en la infraestructura de transporte y complementan el transporte, de acuerdo con las competencias de las autoridades previstas para cada modo”*, advirtiendo que dichos servicios permiten una operación modal o multimodal, según las actividades propias del transporte en condiciones de

²⁵ Por la cual se adopta el Estatuto General de Transporte

²⁶ Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Transporte.

²⁷ “a) Metropolitano. Cuando se presta entre municipios de un área metropolitana constituida por la ley; b) Distrital y Municipal. Es el que se presta dentro de la jurisdicción de un distrito o municipio. Comprende el área urbana, suburbana y rural y los distritos indígenas de la respectiva jurisdicción. (Decreto 170 de 2001, artículo 8°).”

²⁸ “a) Básico. El que garantiza una cobertura adecuada, con frecuencias mínimas de acuerdo con la demanda y cuyos términos de servicio y costo lo hacen accesible a todos los usuarios; b) Lujo. El que ofrece a los usuarios mayores condiciones de comodidad y accesibilidad, en términos de servicio y cuyas tarifas son superiores a las del servicio básico, sin perjuicio de que la Autoridad de Transporte Competente pueda definir otros niveles de servicio que requiera en su jurisdicción.”

²⁹ Por la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte y se conceden facultades extraordinarias.



regularidad y de eventualidades, y que entre ellos se encontraban *los peritajes y evaluación de vehículos, las terminales de pasajeros y carga, las escuelas de enseñanza y los centros de desintegración y reciclaje de vehículos, entre otros.*

En el caso de los servicios complementarios no se encuentra una definición legal concreta; el ordenamiento especial solo los refiere de manera general al papel que cumplen frente al transporte mismo, bien asimilándolos a servicios conexos, como lo hace el artículo 12 anteriormente transcrito, o relacionándolos con ciertos aspectos de la actividad transportadora.

Así, por ejemplo, la Ley 336 de 1996 facultó la constitución de fondos de responsabilidad por parte de las empresas de transporte terrestre automotor, como mecanismo **complementario** para cubrir los riesgos derivados de la prestación del servicio [61]; y el Decreto 1079 de 2015 reiteró tal disposición, sin perjuicio de la obligación de obtener y mantener vigentes las pólizas de seguros [2.2.1.3.3.4., 2.2.1.1.4.3., 2.2.1.4.4.5, 2.2.1.7.3.2., 2.2.6.11.3, Decreto 170 de 2001³⁰, arts. 18, 19, 21, 22].

Igualmente, dicho decreto aludió al diseño y autorización de **corredores complementarios** para satisfacer demandas de transporte entre las 22:00 y las 05:00 horas, sometiendo su otorgamiento a la expedición de un permiso o a la celebración de un contrato de concesión según el caso [2.2.1.1.8.4., Decreto 170 de 2001, art. 38]; dispuso sistemas estratégicos de transporte público de acuerdo con una arquitectura de rutas o servicios que comprenden **elementos de infraestructura complementarios** requeridos para la prestación del servicio “*como terminales, estaciones, patios y talleres, paraderos, así como la forma de integración y las características básicas de tipología vehicular*”, advirtiendo que funcionarían bajo la modalidad de red de servicios conformados por rutas jerarquizadas y diseñadas de conformidad con los estudios técnicos respectivos [2.2.1.2.2.1.1., Decreto 3422 de 2009, art. 9°]; ordenó al Ministerio de Transporte establecer criterios técnicos para fijar tarifas diferenciadas en atención a niveles de servicio y cobros adicionales por **servicios complementarios** [2.2.1.3.8.16]; asignó **servicios complementarios** al servicio preferencial de lujo, superiores a los del nivel de lujo en el que se ofrecen mayores condiciones de comodidad, accesibilidad, operación y seguridad, con tarifas libres y superiores [2.2.1.4.1.1., Decreto 171 de 2001, art. 8³¹]; definió la **Terminal de Operación Satélite, Periférica, como toda unidad complementaria de servicios de la terminal de transporte principal**, que depende económica, administrativa, financiera y operativamente de la persona jurídica que la administre y de la cual deben hacer uso las empresas de transporte terrestre automotor de pasajeros por carretera que cubren rutas autorizadas con origen, destino o tránsito por el respectivo

³⁰ Por el cual se reglamenta el Servicio Público de Transporte Terrestre Automotor de Pasajeros por Carretera

³¹ Estas normas clasifican la actividad transportadora de pasajeros por carretera según la forma de prestación del servicio, en: regulado (*el Ministerio de Transporte previamente define a las empresas habilitadas en esta modalidad las condiciones y características de prestación del servicio en determinadas rutas y horarios autorizados o registrados*); ocasional o expreso (*el Ministerio de Transporte autoriza a las empresas habilitadas en esta modalidad la realización de un viaje dentro o fuera de sus rutas autorizadas, para transportar un grupo homogéneo de pasajeros, por el precio que libremente determinen, sin sujeción a tiempo o al cumplimiento de horarios específicos*); y según el nivel de servicio, en: básico (*garantiza una cobertura adecuada en todo el territorio nacional, estableciendo frecuencias mínimas de acuerdo con la demanda, cuyos términos de servicio y costo lo hacen accesible a todos los usuarios. En este nivel de servicio es obligatoria la expedición del tiquete de viaje, con excepción de las rutas de influencia cuando en estas no existan medios electrónicos de pago*), de lujo (*ofrece a los usuarios mayores condiciones de comodidad, accesibilidad, operación y seguridad en términos de servicio, con tarifas superiores a las del servicio básico, con la expedición de tiquetes y el señalamiento de los sitios de parada en el recorrido*) y, preferencial de lujo (*cuenta con la expedición de tiquetes y el señalamiento de los sitios de parada en el recorrido*). La Sección Primera del Consejo de Estado, anuló la expresión “*su adjudicación no estará supeditada a la realización del proceso licitatorio contemplado para los nivel (sic) de servicio básico y lujo*”, contenida en el literal c), numeral 2) del artículo 8° del Decreto 171 de 2001 (*Sentencia del 27 de febrero de 2003, exp. 6973*)



distrito o municipio [2.2.1.4.10.5, par. 2, Decreto 2762 de 2001, art. 5º, modificado por el Decreto 2028 de 2006, art. 1].

Asimismo, el Decreto 1079 de 2015 permitió que las empresas transportadoras debidamente autorizadas o habilitadas para prestar el servicio de transporte de pasajeros accedieran en condiciones de equidad a los **servicios conexos y complementarios que ofrecen las terminales**³², dentro de las condiciones de uso establecidas [2.2.1.4.10.5.1, Decreto 2762 de 2001, art. 14]; previó para las estaciones y anexidades un programa arquitectónico incluyente de **servicios complementarios**, salas de espera, servicios sanitarios, facilidades para personas discapacitadas, maleteros, servicios de comunicaciones para el público, oficinas de administración y señalización [2.2.4.2.3., Decreto 3110 de 1997, art. 8]; definió el *Bretelle* en el servicio de transporte público masivo de pasajeros por metro ligero, tren ligero, tranvía y tren-tram, como un **equipo de vía complementario a los cambiavías**, para desviar un vehículo guiado de una vía a otra de forma segura; y auspició la **complementariedad modal** en la planeación y desarrollo de programas y proyectos de transporte, **para potencializar las ventajas de cada modo, aumentar el flujo de bienes y servicios, reducir los costos de distribución física de los productos y facilitar la movilidad y accesibilidad para los pasajeros y la carga**, así como la **complementariedad de servicios logísticos para conducir a una provisión coordinada y articulada de los mismos**, en aras de contribuir al desarrollo competitivo de los negocios y al reconocimiento de las cadenas productivas a lo largo de corredores logísticos [2.2.4.4.3.].

No existe pues un concepto específico para categorizar los servicios complementarios³³. Sin perjuicio de que el artículo 2.2.1.4.10.5.1 del Decreto 1079 de 2015 los haya unido a los servicios conexos con la conjunción copulativa “y”, que integra conceptos independientes, lo más cercano a la noción de complementariedad deriva de su propia semántica léxica como adjetivo, condición o circunstancia añadida para perfeccionar, completar o integrar algo³⁴, y de la similitud que hizo el artículo 12 de la Ley 1682 de 2013 con el “servicio conexo al transporte” que, a la luz de la misma norma, integra **todos** los servicios y/o actividades desarrollados en la infraestructura de transporte y que lo complementan, incluyendo peritajes y evaluación de vehículos, terminales de pasajeros y carga, escuelas de enseñanza y centros de desintegración y reciclaje de vehículos, entre otros; y de la enunciación contenida en el artículo 2.2.1.2.2.1.1. del Decreto 1079 de 2015 sobre elementos de infraestructura complementarios requeridos para la prestación del servicio, **como** terminales, estaciones, patios y talleres, paraderos, así como la forma de integración y las características básicas de tipología vehicular. Considerando, además, que las salas de espera, servicios sanitarios, facilidades para personas discapacitadas, maleteros, servicios de comunicaciones para el público, oficinas de administración y señalización no harían parte de los servicios complementarios que el artículo 2.2.4.2.3 ib. previó en forma separada, para el programa arquitectónico de estaciones y anexidades.

³² La terminal de transporte terrestre de pasajeros es la instalación que presta servicios conexos al sistema de transporte como una unidad de operación permanente en la que se concentran la oferta y demanda de transporte, para que los usuarios en condiciones de seguridad y de comodidad accedan a los vehículos que prestan el servicio público de transporte legalmente autorizado a las sociedades transportadoras. (Decreto 171 de 2001, art. 7)

³³ En su momento, los artículos 32 y 33 del Decreto 171 de 2001, derogados por el Decreto 2963 de 2002, citó las estaciones de atención en la ruta, terminales u oficinas en origen-destino y servicios de comunicaciones entre los servicios complementarios que debían demostrarse ante el Ministerio para iniciar la prestación de servicio de transporte y que integraban las características mínimas del servicio preferencial de lujo.

³⁴ <https://dle.rae.es/complementario>



Será pues la valoración frente a cada servicio o actividad específica, la que determine su naturaleza complementaria o conexas según el alcance y elementos característicos que tengan, a partir de los cuales puede reducirse en cada caso concreto el amplísimo espectro que el artículo 12 de la Ley 1682 de 2013 dio al servicio conexo al transporte, al referirlo a **todos** los servicios y/o actividades desarrollados o prestados en la infraestructura de transporte³⁵ que, según la misma ley³⁶, se encuentra integrada, **entre otros**, por:

“La red vial de transporte terrestre automotor con sus zonas de exclusión o fajas de retiro obligatorio, instalaciones operativas como estaciones de pesaje, centros de control de operaciones, estaciones de peaje, áreas de servicio y atención, facilidades y su señalización, entre otras; los puentes construidos sobre los accesos viales en Zonas de Frontera; los viaductos, túneles, puentes y accesos de las vías terrestres y a terminales portuarios y aeroportuarios; los ríos, mares, canales de aguas navegables y los demás bienes de uso público asociados a estos y los elementos de señalización como faros, boyas y otros que faciliten y aseguren el transporte marítimo y fluvial y sistemas de apoyo y control de tráfico; los puertos marítimos y fluviales y sus vías y canales de acceso, entendiendo que la infraestructura portuaria, marítima y fluvial comprende radas, fondeaderos, canales de acceso, zonas de maniobra, zonas de protección ambiental y/o explotación comercial, muelles, espigones diques direccionales, diques de contracción y otras obras que permitan el mantenimiento de un canal de navegación, estructuras de protección de orillas y tierras en las que se construyen dichas obras; las líneas férreas y la infraestructura para el control del tránsito, las estaciones férreas, la señalización y sus zonas de exclusión o fajas de retiro obligatorio; la infraestructura logística especializada que contempla los nodos de abastecimiento mayorista, centros de transporte terrestre, áreas logísticas de distribución, centros de carga aérea, zonas de actividades logísticas portuarias, puertos secos y zonas logísticas multimodales; la infraestructura aeronáutica y aeroportuaria destinada a facilitar y hacer posible la navegación aérea; los sistemas de transporte por cable (teleférico, cable aéreo, cable remolcador y funicular), construidos en el espacio público y/o con destinación al transporte de carga o pasajeros; la infraestructura urbana que soporta sistemas de transporte público, sistemas integrados de transporte masivo, sistemas estratégicos de transporte público y sistemas integrados de transporte público; el espacio público conformado por andenes, separadores, zonas verdes, áreas de control ambiental, áreas de parqueo ocasional, ciclo rutas, paraderos, terminales, estaciones y plataformas tecnológicas; y redes de sistemas inteligentes de transporte.”

Ahora bien, desde la perspectiva legal traída a colación, los **ingresos brutos derivados de la actividad de transporte y percibidos** por el sujeto supervisado por la Superintendencia de Transporte³⁷, en el periodo anual anterior, conforman la base gravable para liquidar la contribución especial creada por el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, es decir, en términos de la misma norma, todos los ingresos que **recibe** el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios, a los cuales se hizo referencia, sin restarle contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones.

El marco conceptual del Decreto 2649 de 1993 [38] incluye la definición de ingresos, como la representación de un flujo de entrada de recursos que incrementan el activo,

³⁵ La infraestructura del transporte es un sistema de movilidad integrado por un conjunto de bienes tangibles, intangibles y aquellos que se encuentren relacionados con este, el cual está bajo la vigilancia y control del Estado, y se organiza de manera estable para permitir el traslado de las personas, los bienes y los servicios, el acceso y la integración de las diferentes zonas del país y que propende por el crecimiento, competitividad y mejora de la calidad de la vida de los ciudadanos. Y se caracteriza por ser inteligente, eficiente, multimodal, segura, de acceso a todas las personas y carga, ambientalmente sostenible, adaptada al cambio climático y vulnerabilidad, con acciones de mitigación y está destinada a facilitar y hacer posible el transporte en todos sus modos (Ley 1682 de 2013, arts. 2 y 3)

³⁶ Por la cual se adoptan medidas y disposiciones para los proyectos de infraestructura de transporte y se conceden facultades extraordinarias.

³⁷ El Decreto 2409 de 2018 [1] cambió la denominación de la Superintendencia de Puertos y Transporte por la de Superintendencia de Transporte.



disminuyen el pasivo o combinan ambos; y que se *devenga*³⁸ por la prestación de servicios o la ejecución de actividades en general, admitiéndose, en consecuencia, en cuanto a dichos servicios y actividades se refiere, la inclusión de aquellos descritos en el comentado artículo 36 de la Ley 1753 de 2015, para fines contributivos, bajo el concepto especial de ingresos que presenta su parágrafo 1, es decir, los que “recibe” el supervisado por las actividades relacionadas con el tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios.

En el contexto especial de esa norma fiscal, la expresión “*recibe*”, en tanto modo indicativo presente del verbo “*recibir*”³⁹, se lee como la acción del sujeto supervisado de tomar o hacerse cargo de aquello que le dan o entregan, a título de contraprestación, por los mencionados servicios que presta y/o actividades que realiza; y armoniza con la regla de base gravable establecida en el numeral 1 de la misma norma, la cual ordena establecer la tarifa de la contribución con base en los ingresos brutos que “*perciba*” el sujeto supervisado durante el período anual anterior, es decir, con los recibidos en ese lapso, según lo antepone la semántica correspondiente⁴⁰.

De acuerdo con lo anterior, podría decirse que la utilización de los verbos “*recibir*” y “*percibir*” en la regulación legal especial sobre liquidación de la contribución especial, en principio, descartaría su cálculo con base en ingresos brutos esperados, independientemente del derecho a recibirlos y percibirlos, y por supuesto, de aquellos provenientes de actividades distintas a las de tránsito y transporte, su infraestructura, servicios conexos y complementarios.

Según se anotó párrafos atrás, en el año 2016, la demandada desarrolló una nueva metodología para calcular la contribución especial con tarifa diferencial, con fraccionamiento del cobro en dos cuotas determinadas por el vencimiento del plazo para reportar la información financiera de 2015 (*antes el vencimiento, con base en una proyección de ingresos del año inmediatamente anterior; después del vencimiento, con base en los ingresos efectivamente reportados por el vigilado del periodo anual anterior*), lo cual, además de contar con el concepto favorable de la Superintendencia de Industria y Comercio, resultaba oportuno y conveniente frente a los resultados de la revisión financiera y el análisis económico de los métodos aplicados para calcular la tasa de vigilancia en vigencias anteriores, y del estudio técnico econométrico igualmente contratado.

En ese sentido, la Resolución 036699 de 2016 incorporó el análisis de datos para 2016 y 2017 en adelante y, para facilitar el proceso de cálculo y el pago de la contribución, construyó la base imputada para el cálculo de la contribución que, tratándose de vigilados diferentes a puertos privados, fue posteriormente sustituida por la Resolución 13004 de 2017, en orden a armonizarla con las normas contables internacionales, con la proyección de la base de ingresos operativos esperada para 2016, 2017 y 2018 de los grupos de información financiera clasificados por el Decreto 2420 de 2015 – Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de

³⁸ Gerundio del verbo transitivo “*devengar*”, cuyo significado es el de “adquirir derecho a alguna percepción o retribución por razón de trabajo, servicio y otro título. *Devengar salarios, costas, intereses.*” (<https://dle.rae.es/devengar?m=form>)

³⁹ Verbo transitivo. 1. Dicho de una persona: Tomar lo que le dan o le envían. 2. Dicho de una persona: hacerse cargo de lo que le dan o le envían (<https://dle.rae.es/recibir?m=form>)

⁴⁰ “*Perciba*” es el modo indicativo del verbo transitivo “*percibir*”, a su vez entendido como “recibir algo y encargarse de ello. *Percibir el dinero, la renta.*” (<https://dle.rae.es/percibir?m=form>)



Información Financiera y de Aseguramiento de la Información NIIF, que compiló y racionalizó las normas reglamentarias, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, por la cual se regulan los principios y *normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información* aceptados en Colombia, por cuenta de las innovaciones de la ciencia y la tecnología, el incremento del intercambio comercial y la necesidad de fomentar la competitividad.

Dichas normas, de permanente revisión y ajuste, conforman el sistema de postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permiten identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable [3 *ib.*]. Bajo esa premisa, los recursos y hechos económicos deben reconocerse y revelarse de acuerdo con su esencia o realidad económica y no únicamente con su forma legal.

Aplicada a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, a los contadores públicos, funcionarios y, en general, a los encargados de preparar estados financieros y demás información de la misma naturaleza, de su promulgación y aseguramiento; así como a quienes sin tener esa obligación pretendan hacer valer su información como prueba; la Ley 1314 de 2009 buscó que el Estado interviniera la economía para expedir normas señaladas como sistema único y homogéneo de alta calidad, comprensible y de forzosa observancia, por cuya virtud los informes contables y, en particular, los estados financieros, brindan información financiera comprensible, transparente y comparable, pertinente, confiable y útil para que el Estado, los propietarios, funcionarios y empleados de las empresas, los inversionistas actuales o potenciales y otras partes interesadas, tomaran decisiones económicas que mejoraran la productividad, la competitividad y el desarrollo armónico de la actividad empresarial de las personas naturales y jurídicas, nacionales o extranjeras [1, 2 *ejusdem*].

Bajo el apremio del interés público y el propósito de apoyar la internacionalización de las relaciones económicas, con observancia de los principios de equidad, reciprocidad y conveniencia nacional, el legislador enfocó la acción del Estado hacia la convergencia de tales normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información, con estándares internacionales de aceptación mundial, las mejores prácticas y la rápida evolución de los negocios.

Así mismo, demarcó la relación entre las NIIF y las normas tributarias, reconociendo la independencia y autonomía de las segundas, frente a las primeras, con la advertencia de que las disposiciones expedidas en desarrollo de la comentada Ley 1314 de 2009, solo tendrían efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitieran expresamente a ellas o cuando no regularan la materia; sincrónicamente, la eventual incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera, y las de carácter tributario, dotaba de prevalencia a estas últimas⁴¹ [4 *ib.*].

⁴¹ Ley 1314 de 2009. Art. 4. Las normas expedidas en desarrollo de esta ley únicamente tendrán efecto impositivo cuando las leyes tributarias remitan expresamente a ellas o cuando estas no regulen la materia. A su vez, las disposiciones tributarias únicamente producen efectos fiscales. Las declaraciones tributarias y sus soportes deberán ser preparados según lo determina la legislación fiscal. Únicamente para fines fiscales, cuando se presente incompatibilidad entre las normas contables y de información financiera y las de carácter tributario, prevalecerán estas últimas. En su contabilidad y en sus estados financieros,



En lo demás, precisó que la ley tributaria solo producía efectos fiscales, de modo que las declaraciones tributarias y sus soportes debían prepararse acorde con la legislación fiscal, y para los fines de la misma naturaleza. Y que, en la contabilidad y los estados financieros, los entes económicos debían hacer los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

La sentencia C-1018 de 2012⁴² declaró exequible el artículo 4 de la Ley 1314 de 2009, en cuanto reconoció un efecto impositivo para las normas ejecutivas que desarrollan dicho cuerpo legal, cuando la ley tributaria remitiera expresamente a ellas u omitiera regular la materia, destacando que el "*efecto impositivo*" que el legislador quiso otorgar a los reglamentos contables y de información financiera, en desarrollo del mandato de intervención en la economía contenido en la misma ley, buscó aportar elementos administrativos que concretaran las obligaciones tributarias definidas por el legislador, con la producción de disposiciones que instrumenten el registro de la información económica de las personas sujetas a llevar contabilidad y su modificación en la medida que lo requieran las necesidades de los negocios.

Así y en términos de la citada sentencia, las NIIF pueden tener efectos impositivos en la medida en que reflejen las operaciones económicas de las empresas y que permitan brindar soportes contables y financieros para concretar las obligaciones fiscales de los contribuyentes, mediante la aplicación de normas tributarias definidas previamente por la ley, por ejemplo, en la cuantificación de la base gravable de impuestos como el de renta y ventas, entre otros, sin llegar a ser normas de carácter impositivo por sí solas, ni constituir fuente autónoma de deberes, obligaciones o limitaciones de los ciudadanos, puesto que no establecen impuestos, contribuciones o tasas, sino reglamentos de apoyo a la gestión tributaria que pueden permitir la cuantificación de los gravámenes en el marco de la legislación fiscal.

A su turno, esta Sala ha precisado que el cambio del sistema contable colombiano a las Normas de Información Financiera - NIIF, buscó establecer con transparencia y criterios de comparabilidad los hechos económicos de una empresa, de modo que, más allá de tratarse de un marco contable basado en cuentas, concierne a principios y criterios aplicables a la información financiera; y ha resaltado la necesidad de motivarse la base gravable determinada por las superintendencias para efecto de las contribuciones de vigilancia, en ese caso, a cargo de los prestadores de servicios públicos⁴³.

El Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 compiló y racionalizó las normas reglamentarias, expedidas en desarrollo de la Ley 1314 de 2009, en materia de contabilidad, información financiera y aseguramiento de la información, integrando los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera que conforman los grupos 1, 2 y 3⁴⁴.

los entes económicos harán los reconocimientos, las revelaciones y conciliaciones previstas en las normas de contabilidad y de información financiera.

⁴² Corte Constitucional, M.P. Mauricio González Cuervo

⁴³ Sentencia del 12 de noviembre de 2020, exp. 24498, C.P. Milton Chaves García, que examinó la legalidad de la resolución que fijó la tarifa de la contribución especial a cargo de los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2018.

⁴⁴ Antes de dicha normativa, los Decretos 2784 y 2706 de 2012 contenían los marcos técnicos normativos para los preparadores de información financiera que conformaban el Grupo 1 y 3, y el Decreto 3022 de 2013 el de las empresas pertenecientes al grupo 2.



Considerándose que el artículo 19 [3] del C. Co. obliga a todos los comerciantes llevar la contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales, y que la implementación de las normas técnicas de contabilidad e información financiera en Colombia es de obligatorio cumplimiento, por cuenta de la vigencia de la Ley 1314 de 2009, las entidades vigiladas por la Superintendencia de Puertos y Transporte se encuentran llamadas a acatar todas las disposiciones legales y de técnica contable que las NIFF les implique, pues, como lo establece el artículo 12 de la Ley 1314 de 2009, en ejercicio de sus funciones y competencias constitucionales y legales, las diferentes autoridades con competencia sobre entes privados o públicos deben garantizar que las normas de contabilidad, de información financiera y aseguramiento de la información de quienes participen en un mismo sector económico sean homogéneas, consistentes y comparables.

Desde la misma perspectiva de obligatoriedad legal y a la luz de la interpretación por contexto llamada a garantizar un orden sistémico que propenda por el relacionamiento racional entre las diferentes entidades normativas, la Sala encuentra procedente la base de liquidación dispuesta por los actos demandados para calcular la contribución especial que por concepto de vigilancia deben pagar todos los supervisados a la Superintendencia de Puertos y Transporte, en la medida en que responde al supremo deber administrativo de cumplir el ordenamiento jurídico superior, a través de la armonización del artículo 36 de la Ley 1753 de 2015 con las normas técnicas de contabilidad e información financiera adoptadas por Colombia a través de la Ley 1314 de 2009, en el marco de una motivación igualmente técnica, económica y financiera, en la que estudios econométricos determinaron pautas de conveniencia y oportunidad para la formulación de la metodología de cálculo de la contribución, acatando las exigencias de publicidad para la expedición regular del acto⁴⁵.

En el caso, esa motivación se encuentra desprovista de elementos contradictorios para demeritar su validez en términos de falta o falsa motivación, sin que el cargo de violación al principio de reserva de ley y consiguiente incompetencia de la demandada, alcance a superar esa falencia, pues además de que no presenta argumentos que rebatan los fundamentos de las resoluciones acusadas de manera concreta y directa, la violación legal que plantea parte de una lectura aislada del tipo

El DUR incorpora dichos grupos así: **Artículo 1.1.1.1. 1. – Grupo 1:** 1. Emisores de valores: Entidades y negocios fiduciarios que tengan valores inscritos en el Registro Nacional de Valores y Emisores (RNVE) en los términos del artículo 1.1.1.1.1. del Decreto número 2555 de 2010; 2. Entidades y negocios de interés público; 3. Entidades que no estén en los numerales anteriores, que cuenten con una planta de personal mayor a 200 trabajadores o con activos totales superiores a 30.000 salarios mínimos mensuales legales vigentes (SMMLV) y que, adicionalmente, cumplan con cualquiera de los siguientes parámetros: 3.1. Ser subordinada o sucursal de una compañía extranjera que aplique NIIF plenas, 3.2. Ser subordinada o matriz de una compañía nacional que deba aplicar NIIF plenas, 3.3. Ser matriz, asociada o negocio conjunto de una o más entidades extranjeras que apliquen NIIF plenas, 3.4. Realizar importaciones o exportaciones que representen más del 50% de las compras o de las ventas respectivamente. **Artículo 1.1.2. 1. – Grupo 2:** 1. Entidades que no cumplan con los requisitos del artículo 1.1.1.1. del presente decreto y sus modificaciones o adiciones, ni con los requisitos del Capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera Anexo 3 del presente decreto. 2. Los portafolios de terceros administrados por las sociedades comisionistas de bolsa de valores, los negocios fiduciarios y cualquier otro vehículo de propósito especial, administrados por entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia, que no establezcan contractualmente aplicar los marcos técnicos normativos vigentes para el Grupo 1, ni sean de interés público, y cuyo objeto principal del contrato sea la obtención de resultados en la ejecución del negocio, lo cual implica autogestión de la entidad y por lo tanto, un interés residual en los activos netos del negocio por parte del fideicomitente y/o cliente. **Artículo 1.1.3.2. – Grupo 3:** microempresas descritas en el Capítulo 1 del marco técnico normativo de información financiera contenido en el Anexo 3 del presente decreto.

⁴⁵ Parte considerativa de las Resoluciones 036699 del 1 de agosto de 2016 y 13004 del 19 de abril de 2017, contentivas de las normas demandadas en el presente proceso.



de ingresos referidos en segmentos de una misma norma, cuyo alcance -como se ha expuesto- depende de su lectura integral e interpretación sistemática, y en los que no se evidencia una disposición en contra de la regla general establecida en el artículo 36 de la Ley 1753 de 2015 para efectos anulatorios.

En efecto, el inciso primero del numeral 1.2 del artículo 1 de la Resolución 036699 del 1 de agosto de 2016 tomó como base de liquidación el total de ingresos reportados por los vigilados en el año inmediatamente anterior, y el inciso segundo advierte que, por regla general, la base corresponde a la sumatoria de los ingresos brutos de los vigilados. Así vista la norma y ya que en el contexto del numeral 1.2. del que no puede apartarse el intérprete, el “reporte” de ingresos al que se alude solo debe entenderse referido al acto de comunicación⁴⁶ de los ingresos brutos “recibidos” o “percibidos”, cuyo alcance se analizó párrafos atrás, dicho numeral se encuentra ajustado al parámetro legal de objeto y periodicidad de la contribución especial, según el cual, la base de su liquidación corresponde a los ingresos brutos que “recibe” o “percibe” el supervisado durante el período anual anterior.

Ese entendido se refuerza aún más desde la perspectiva de las reglas establecidas en el artículo 31 de la Ley 1819 de 2016⁴⁷ -modificadorio del artículo 32 del ET- que, para efecto del tratamiento tributario del impuesto sobre la renta y complementarios en los contratos de concesión y asociaciones público-privadas que incorporan las etapas de construcción, administración, operación y mantenimiento, consideró el modelo de activo intangible⁴⁸ y del principio de independencia y autonomía de las normas tributarias frente a las de contabilidad e información financiera [art. 4 Ley 1314 de 2009].

Sin embargo, al tenor del mismo parámetro del artículo 36 [parágrafo 1] de la Ley 1753 de 2015, tales ingresos deben provenir de las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, igualmente considerados en apartes anteriores de esta sentencia, sin restarles las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones; en ese sentido, la Sala declarará legal el numeral 1.2. del artículo 1 de la Resolución 036699 de 2016, en el entendido de que los ingresos brutos reportados sobre los cuales puede liquidarse la contribución especial de vigilancia a favor de la Superintendencia de Transporte son todos los que recibe el vigilado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones.

⁴⁶ <https://dle.rae.es/reportar>

⁴⁷ Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.

⁴⁸ Según dichas reglas: 1. En la etapa de construcción, el costo fiscal de los activos intangibles corresponderá a todos los costos y gastos devengados durante esta etapa, incluyendo los costos por préstamos los cuales serán capitalizados. Lo anterior con sujeción a lo establecido en el artículo 66 y demás disposiciones de este Estatuto; 2. La amortización del costo fiscal del activo intangible se efectuará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento; 3. Todos los ingresos devengados por el concesionario, asociados a la etapa de construcción, hasta su finalización y aprobación por la entidad correspondiente, cuando sea del caso, deberán acumularse para efectos fiscales como un pasivo por ingresos diferidos; 4. El pasivo por ingresos diferidos de que trata el numeral 3 de este artículo se revertirá y se reconocerá como ingreso fiscal en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la concesión, a partir del inicio de la etapa de operación y mantenimiento; 5. En la etapa de operación y mantenimiento, los ingresos diferentes a los mencionados en el numeral 3, se reconocerán en la medida en que se vayan prestando los servicios concesionados, incluyendo las compensaciones, aportes o subvenciones que el Estado le otorgue al concesionario; 6. En caso de que el operador deba rehabilitar el lugar de operación, reponer activos, realizar mantenimientos mayores o cualquier tipo de intervención significativa, los gastos efectivamente incurridos por estos conceptos deberán ser capitalizados para su amortización en los términos de este artículo. Para el efecto, la amortización se hará en línea recta, en iguales proporciones, teniendo en cuenta el plazo de la rehabilitación, la reposición de activos, los mantenimientos mayores o intervención significativa, durante el término que dure dicha actividad.



En lo demás, la Sala no encuentra reparo en el factor de expansión previsto en el inciso segundo del numeral 1.2., correspondiente al PIB nominal desestacionalizado entre el segundo trimestre de t-2 y el segundo trimestre de t-1, de las actividades vigiladas por la Superintendencia de Transporte, calculado por el DANE, porque, además de corresponder a una estimación de ingresos para el año inmediatamente anterior -calculada a partir de los efectivamente “reportados” a dicho ente de vigilancia en el penúltimo año, según sugerencia de los estudios económicos que contrató- lo cierto es que goza de justificación inicial, en la medida en que al momento de pagarse la primera cuota de la contribución, el valor de ingresos no era definitivo, de modo que, al no contarse con los ingresos de t-1, éstos debían determinarse para efecto de aplicar la metodología de cálculo, y para ello se aplicó el factor de expansión señalado que, multiplicado por el valor de los ingresos de t-2, daría como resultado los ingresos esperados de los vigilados en t-1, “y a ese resultado subyace un nivel de confianza del 95% equivalente al límite inferior de la proyección de ingresos calculado en el análisis de robustez, realizado en el estudio económico; para garantizar que la base de liquidación sea lo más cercana a la realidad, reduciendo el riesgo de sobreestimación de ingresos”⁴⁹.

Los cargos de nulidad carecen de la argumentación idónea para restarle credibilidad y eficacia a la causa y razón de ser de ese estimativo, como mecanismo técnico financiero que supera el desconocimiento del factor t-1, y no desarrollan contradicción específica sobre la forma de cálculo diseñada para establecer la contribución a pagar en esa circunstancia, ni la aplicación de sus variables y, menos aún, se refieren ni demeritan el estudio económico que soporta ese mecanismo de cálculo.

De igual forma, se encuentra legal el numeral 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017, en cuanto ordena tomar a los vigilados de los grupos 1, 2 y 3 los valores registrados en la cuenta “*ingresos derivados de actividades de transporte, actividades conexas y complementarias*”, como medida de armonización con las normas internacionales NIIF, según datos de la plataforma de información contable y financiera reportada a la Superintendencia por parte de sus entidades vigiladas – VIGIA, antes TAUX, con base en los ingresos brutos recibidos o percibidos por los vigilados durante el año anterior.

Así mismo y en el marco jurídico y conceptual de actividades de transporte y servicios conexos y complementarios, abordado en apartes anteriores de esta providencia, se considera que las *cuentas 4165 – servicios sociales y de salud y 4170 – otras actividades de servicios comunitarios, sociales y personales* del PUC comercial, incluidas para el cálculo de la primera cuota de la contribución del año 2017 y a las cuales se extiende el concepto de violación, carecen de relación funcional directa con el tipo de actividades y servicios de los que legalmente deben provenir los ingresos brutos gravados por la contribución especial. En consecuencia, la Sala anulará la inclusión de dichas cuentas del numeral 2, del aparte 2017, del numeral 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017. En lo demás, se negarán las pretensiones.

No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

⁴⁹ https://www.supertransporte.gov.co/documentos/2016/Diciembre/Guia/guia_1_final.pdf



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

FALLA

1.- **DECLARAR** la legalidad del numeral 1.2. de artículo 1 de la Resolución 036699 de 2016, expedida por la Superintendencia de Puertos y Transporte, en el entendido de que los ingresos brutos reportados sobre los cuales puede liquidarse la contribución especial de vigilancia a favor de dicha entidad, son todos aquellos que recibe el vigilado por las actividades relacionadas con el tránsito, transporte, su infraestructura o sus servicios conexos y complementarios, durante el período anual anterior, sin restarle las contribuciones, gastos, costos, tributos, descuentos y deducciones.

2.- **ANULAR** los códigos 4165 y 4170 del numeral 2., aparte “Para 2017” del numeral 3.2.1. del artículo 1 de la Resolución 13004 de 2017, expedida por la Superintendencia de Puertos y Transporte, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

3.- **NEGAR** en lo demás las pretensiones de la demanda.

4.- No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO



Radicado: 11001-03-27-000-2019-00024-00 (24586)
Demandante: LUCY CRUZ DE QUIÑONES

