

REPÚBLICA DE COLOMBIA



RAMA JUDICIAL

**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
SECCIÓN CUARTA
SUBSECCIÓN A**

Bogotá, D.C., once (11) de marzo de dos mil veinte (2020)

Magistrado Ponente: **LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**

Expediente No. : 250002337000201300271-00
Demandante : AES CHIVOR & CIA S.C.A. ESP
Demandado : SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS
PÚBLICOS DOMICILIARIOS
Asunto : CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AÑO 2012

ASUNTOS NACIONALES

La empresa AES CHIVOR & CIA S.C.A. ESP, en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho consagrado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal que declare la nulidad de la Liquidación Oficial n.º 20125340000956 de 6 de junio de 2012, la Resolución n.º SSPD-20125300026375 de 22 de agosto de 2012 y la Resolución n.º SSPD-20125000033135 de 22 de octubre de 2012, proferidas las dos primera por la Directora Financiera y la última por el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales se liquidó la contribución especial para el año 2012.

A título de restablecimiento de derecho solicita lo siguiente:

1. Declarar que CHIVOR no debe pagar a la SSPD la suma de TRESCIENTOS VEINTIUNO MILLONES CIENTO CUARENTA Y OCHO MIL PESOS (\$321.148.000) por concepto de contribución especial correspondiente al año 2012 determinada en la Liquidación oficial del 6 de junio de 2012.
2. Declarando que CHIVOR únicamente debe cancelar a título de contribución especial por el año 2012 la suma de \$108.173.000 liquidada de conformidad con los criterios fijados en la Ley 142 de 1994 o liquidando nuevamente ante el Honorable Despacho tal contribución en armonía con el artículo 85 de la misma Ley.

3. Ordenando a favor de CHIVOR la devolución de la suma de \$212.975.000 correspondiente a la diferencia entre \$321.148.000 pagada por CHIVOR por concepto de Contribución Especial del año 2012, el día 7 de diciembre de 2012 y \$108.173.000, cifra que resulta de la Liquidación propuesta por mi representada.
4. Ordenando a la SSPD el pago de los intereses moratorios que se deriven del valor pagado en exceso por concepto de contribución especial del año gravable 2012.
5. Declarando que no corresponde a CHIVOR el pago de las costas en que incurra la parte demandada con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso. (ff. 3-4).

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

La parte demandante cita como violados los artículos 95.9, 209, 338 y 363 de la Constitución Política; 42 y 137 del CPACA; 85 y 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Como concepto de violación la parte demandante plantea los siguientes cargos:

1. Nulidad de los actos administrativos por violación del artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo por falsa motivación o falta de motivación de la liquidación oficial acusada.

Argumenta que en todos los puntos en los que la demandada actuó con base en supuestos, yerros o inexactitudes, como fundamento para liquidar a CHIVOR la contribución especial de que trata el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, se configuró la causal de nulidad en los actos administrativos acusados.

Precisa que la entidad demandada no tuvo en cuenta que los gastos de funcionamiento deben ser exclusivamente los asociados al servicio sometido a vigilancia y control, como claramente lo señala la Ley 142 de 1994.

Resalta que el vicio del que adolece la liquidación oficial demandada no es otro que tomar como base de liquidación de la contribución especial las erogaciones fijadas en el artículo 2 de la Resolución n.º 20121300016515 de 2012 y no los gastos de funcionamiento asociados con el servicio sometido a regulación, como lo ordena la Ley 142 de 1994, modificando la base gravable de la contribución especial, cuando ha sido el legislador quien, en ejercicio de su poder tributario primario, se encargó de determinar cuál es la base de liquidación de esa contribución.

2. Nulidad total de los actos administrativos por violación al artículo 338 de la Constitución Política al presentarse una indebida modificación de la base gravable.

Arguye que la actuación de la SSPD con relación al cambio sustancial del concepto específico de base gravable establecido en la ley, es errada, al establecer una generación de un concepto limitado como es el de gasto de funcionamiento asociado al servicio para transformarlo en un concepto malversado equiparado con los gastos en general.

Explica que en los actos administrativos acusados se pretende hacer valer una base de liquidación distinta a la prevista en la ley, lo cual contraría lo dispuesto por la legislación.

Expone que el valor de la contribución ascendió a \$321.148.000, suma sobre la cual no hay una argumentación suficiente en el acto que la liquida, es claro que la contribución especial liquidada sobrepasa ampliamente los límites de recuperación de los costos asociados con la prestación del servicio de vigilancia y control que ejerce la SSPD.

Indica que la irregularidad en que incurre la SSPD está, en incluir diferentes erogaciones en los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, además de las omisiones de los elementos cualitativos y cuantitativos que justifican tal determinación en los actos cuya legalidad se discute.

Afirma que todas las cuentas de la clase 5 pueden ser incluidas en la base para la liquidación de la contribución y ninguna de las cuentas del grupo 75, costo de producción deberá incluirse.

Manifiesta que los gastos de funcionamiento abarcan mucho más que los gastos de funcionamiento asociados con los servicios sometidos a regulación. Asimismo, es claro que no son gastos de funcionamiento todos aquellos correspondientes a las cuentas de la clase 5 y a la cuenta del grupo 75.

Dice que las cuentas 5120 impuestos, tasas y contribuciones, 5313 provisiones para obligaciones fiscales, cuenta 5302 provisión para protección de inversiones, 5801 intereses, 5802 comisiones, 5803 ajuste por diferencia en cambio, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

Señala que los entes de servicios públicos incurren en gastos de cuatro tipos: gastos de funcionamiento, servicio de la deuda, gastos de inversión, disponibilidad final, por lo que, en el presente caso, la SSPD pretende incluir rubros como gastos de inversión y servicio de la deuda.

Aduce que existe diferencia entre los gastos de funcionamiento y los gastos de funcionamiento asociados al servicio, pues los primeros son todos los gastos y los segundos son aquellos asociados al servicio sometido a la regulación de la comisión.

3. Nulidad de los actos administrativos demandados por violación al artículo 338 de la Constitución Política al exceder las facultades que le otorgó la Ley 142 de 1994.

Advierte que la entidad ha excedido las facultades de cobro de la contribución, pues el legislador estableció la base gravable del tributo, por lo que no puede la entidad demandada establecer algo distinto.

Sostiene que la contribución especial de la SSPD en realidad corresponde a una tasa, pues únicamente debe tener por objeto la recuperación del costo que le supone a dicha entidad el ejercicio de sus funciones de control y vigilancia, cualquier exceso en el recaudo, en estos términos supone una violación directa a la ley.

Destaca que en el caso en concreto, la modificación de la base gravable por la SSPD con relación a la establecida por el legislador, trae de suyo la inobservancia de la capacidad contributiva de las empresas prestadoras de servicios públicos obligadas al pago de la misma, toda vez que la SSPD olvida el elemento de la progresividad del que debe estar dotado este tributo.

4. La actuación administrativa adelantada por la SSPD va en contravía de la posición actual del Consejo de Estado sobre la base gravable de la contribución especial establecida por la Ley 142 de 1994.

Cita apartes de las sentencias del Consejo de Estado y precisa que no todas las cuentas de la clase 5 pueden ser incluidas en la base gravable y ninguna de las cuentas del grupo 75 puede ser adicionada a la misma.

5. Liquidación propuesta por la Compañía

Resalta que en la liquidación propuesta se incluyen algunas cuentas de la clase 5 que aunque se explicó anteriormente que no corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, consideró que no las discutiría en esta oportunidad.

Explica que no incluyó en la base la cuenta de la clase 7, atendiendo lo dispuesto por el Consejo de Estado, por lo que solicita que se acepte la liquidación privada.

LA OPOSICIÓN

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (en adelante SSPD) se opuso a las pretensiones de la demanda, y en concreto sostuvo lo siguiente¹:

Expone que la SSPD no incurrió en indebida motivación en la liquidación demandada, pues de su contenido se evidencia que esa entidad se limitó a verificar las normas atinentes a su competencia.

Explica que la liquidación oficial conforma un marco integral con la resolución primigenia, por lo que entre los dos actos administrativos se expresa la voluntad de la entidad, con identidad de contenido y con un mismo fin, que le permiten al administrado ejercer los derechos al debido proceso y de defensa, pues no de otra manera hubiera podido controvertir la primera por vía administrativa.

¹ Folios 102-119 del expediente.

Cita la sentencia de 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado e indica que las cuentas del grupo 75 si corresponden a gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a vigilancia y control.

Afirma que la SSPD antes de fijar el monto de la contribución a cargo de la empresa demandante, realizó una interpretación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y la jurisprudencia del Consejo de Estado, donde se repite que la clase 5 y el grupo 75 del plan de contabilidad son rubros que hacen parte de los gastos de funcionamiento.

Manifiesta que la sentencia de 23 de septiembre de 2010 no es de unificación, conforme lo disponen los artículos 270 y 271 de la Ley 1437 de 2011. Además, debe interpretarse de manera sistemática.

Hace referencia a la sentencia de 17 de abril de 2008 y dice que los gastos aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes.

Señala que al interpretarse de forma aislada el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, y a partir de dicha interpretación ordenar la exclusión de liquidación de la contribución de las cuentas del grupo 75, significa acabar con la única fuente de financiación que tiene una entidad como la SSPD, para la recuperación de los costos que representa el ejercicio de las funciones de control, inspección y vigilancia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Corrido el traslado para alegar de conclusión, la **parte demandante y demandada**, reiteraron lo expuesto en la demanda y en la contestación de la demanda (ff. 164-168 y 169-176).

Por su parte, el **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el *sub-lite* la legalidad de la Liquidación Oficial n.º 20125340000956 de 6 de junio de 2012, la Resolución n.º SSPD-20125300026375 de 22 de agosto de 2012 y la Resolución n.º SSPD-20125000033135 de 22 de octubre de 2012, proferidas las dos primera por la Directora Financiera y la última por el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales se liquidó la contribución especial para el año 2012.

De manera concreta y de conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer: (i) Si existe falsa motivación de los actos acusados al incluirse en la base gravable para la liquidación de la contribución del año 2012 n.º 20125340000956 de 6 de junio de 2012, glosas fijadas en el artículo 2 de la Resolución n.º 20121300016515 de 2012 y no los gastos de funcionamiento a los que se refiere la Ley 142 de 1994 en los términos allí señalados y según el alcance que le ha dado el Consejo de Estado en su jurisprudencia, cuando ha estudiado la base gravable de la presente contribución y (ii) Si la entidad demandada vulneró el artículo 338 de la Constitución Política al exceder las facultades otorgadas por la Ley 142 de 1994 y modificar el sistema y la base gravable de la contribución y excede el límite de la recuperación de los costos incurridos por la entidad en la prestación del servicio de vigilancia y control.

Son **hechos probados** en el proceso, los siguientes:

1. El 6 de junio de 2012, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios profirió la Liquidación Oficial n.º 20125340000956, a través de la cual estableció como contribución especial por el año gravable 2012 a cargo de la demandante, la suma de \$321.148.000 (f. 43).
2. El 17 de julio de 2012, la sociedad demandante interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación contra la citada liquidación oficial. El primero fue decidido el 22 de agosto de 2012, por medio de la Resolución No. SSPD-20125300026375, confirmándola en todas sus parte y concediendo el recurso de apelación (ff. 47-59).
3. El 22 de octubre de 2012, el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, resolvió el recurso de apelación, a través de la

Resolución n.º SSPD-20125000033135, confirmando la liquidación oficial y ordenando efectuar el pago correspondiente (ff. 62-83).

4. La parte actora pagó la contribución especial, el día 7 de diciembre de 2012 (f. 92).

Visto lo anterior, de conformidad con la fijación del litigio, la Sala procede al examen de los cargos de la demanda de manera conjunta, **(i) Si existe falsa motivación de los actos acusados al incluirse en la base gravable para la liquidación de la contribución del año 2012 n.º 20125340000956 de 6 de junio de 2012, glosas fijadas en el artículo 2 de la Resolución n.º 20121300016515 de 2012 y no los gastos de funcionamiento a los que se refiere la Ley 142 de 1994 en los términos allí señalados y según el alcance que le ha dado el Consejo de Estado en su jurisprudencia, cuando ha estudiado la base gravable de la presente contribución y (ii) Si la entidad demandada vulneró el artículo 338 de la Constitución Política al exceder las facultades otorgadas por la Ley 142 de 1994 y modificar el sistema y la base gravable de la contribución y excede el límite de la recuperación de los costos incurridos por la entidad en la prestación del servicio de vigilancia y control.**

El artículo 42 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (vigente para la época de expedición de los actos acusados), dispone que una vez dada la oportunidad a los interesados para expresar sus opiniones, la Administración expedirá los actos administrativos que contienen decisiones debidamente motivadas, con base en las pruebas e informes disponibles, a efectos de garantizar el derecho de defensa.

Al respecto, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 15 de marzo de 2012 señaló²:

² Consejo de Estado. Sentencia de 26 de septiembre de 2018. Exp: 760012331000200700192-01(22625). C.P. Milton Chaves García.

Respecto a la **falsa motivación**, la Sala reitera que para que prospere la causal de nulidad de los actos administrativos por dicha causal, debe demostrarse una de las siguientes circunstancias³:

"a) O bien que los hechos que la Administración tuvo en cuenta como motivos determinantes de la decisión no estuvieron debidamente probados dentro de la actuación administrativa; o

" b) Que la Administración omitió tener en cuenta hechos que sí estaban demostrados y que si hubiesen sido considerados habrían conducido a una decisión sustancialmente diferente.

En el presente caso, la inconformidad de la parte actora radica en que la liquidación de la contribución especial tomó como base de liquidación del tributo las erogaciones fijadas en el artículo 2 de la Resolución n.º 20121300016515 de 2012 y no los gastos de funcionamiento asociados con el servicio sometido a regulación, como lo ordena la Ley 142 de 1994, modificando la base gravable de la contribución especial, cuando ha sido el legislador quien, en ejercicio de su poder tributario primario, se encargó de determinar cuál es la base de liquidación de esa contribución.

Al respecto, el artículo 3 de la Ley 142 de 1994⁴, dispone, entre otros, que todos los prestadores de servicios públicos están sujetos, en lo que no sea incompatible con la Constitución o con la ley, a lo que esa ley establezca y en especial al control, vigilancia e inspección de la Superintendencia de Servicios Públicos, y a las contribuciones, entre las cuales se encuentra la del artículo 85, que prevé:

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

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

³ Sentencia del 6 de julio de 2016, Exp. 19909, C.P., Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, reiterada en los fallos del 1º de marzo de 2018, Exp. 21293, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 15 de marzo de 2018, Exp. 20887, y de 21 de marzo de 2018, Exp. 21224, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

⁴ Modificada por la Ley 1955 de 2019, "Por el cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2018-2022. "Pacto por Colombia, Pacto por la Equidad".

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

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

85.3. Si en algún momento las Comisiones o la Superintendencia tuvieren excedentes, deberán reembolsarlos a los contribuyentes, o abonarlos a las contribuciones del siguiente periodo, o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

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

85.5. La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1: Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.

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

De la norma anterior se desprende que la contribución especial tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que realiza la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

Además, se liquidará anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, a una tarifa máxima que no podrá excederse del 1%;

dicha tarifa debe fijarse con base en el estudio de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

La Sección Cuarta del H. Consejo de Estado, en reiterada jurisprudencia⁵ ha precisado la base gravable de la contribución especial, es así como en sentencia del 26 de febrero de 2014 señaló⁶:

“2.- Base gravable de la Contribución Especial: gastos de funcionamiento asociados al servicio vigilado. Reiteración jurisprudencial

2.1.- Aunque el Diccionario de Términos Contables contenido en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios define los “gastos de funcionamiento” como “erogaciones que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la ley”, este concepto resulta amplio e impreciso para efectos de determinar la base gravable de la Contribución Especial.

Por tal razón, la Sección Cuarta de esta Corporación, ante la ausencia de una descripción legal concreta, ha definido en sus providencias el concepto de “gastos de funcionamiento”.

Así, en sentencia del 9 de noviembre de 2001, expediente 11790, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, al decidir sobre la legalidad del artículo 5º de la Resolución No. 25 de 1998 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se definieron los “gastos de funcionamiento”, como “aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico”

En el mismo sentido se encuentra la definición dada en la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, en la cual, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD 001350 del 5 de mayo de 2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo concerniente a la base para liquidar la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, expresó lo siguiente:

“Cuando el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la

⁵ Posición unificada de la Sección Cuarta del Consejo de Estado: sentencias: del 13 de diciembre de 2011, radicado Nro. 25000-23-27-000-2008-00023-01(17709), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de abril de 2013, radicado 25000-23-27-000-2009-00027-01(18931), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de junio de 2013, radicado Nro. 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 20 de junio de 2013, radicado Nro. 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 3 de julio de 2013, radicado 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 26 de febrero de 2014, radicado Nro. 25006-23-27-000-2008-00174-01 (19155), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 10 de abril de 2014, radicado 25000-23-27-000-2009-00068-01 (19054), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2011-00207-01 (19853), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 23 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2008-00132-01 (19682), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 28 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2010-00159-01 (20002), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 17 de septiembre de 2014, radicado 250002327000201200362 01 (20253), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 5 de febrero de 2015, radicado Nro. 25000-23-27-000-2012-00579-01 (20720), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, proceso No. 25006-23-27-000-2008-00174-01 (19155).

entidad, pues estos son los gastos de operación definidos así, por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, sino a los gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes". (Subraya la Sala)

2.2.- Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución No. 20051300033635 de 2005, entendió por gastos de funcionamiento los que "corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 –Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de producción, y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso".

Dentro de la Clase 5 –Gastos, que es la que interesa para el caso concreto, se clasifican los grupos y sus respectivas cuentas, de la siguiente manera:

- Grupo 51. Administración
- Grupo 53. Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones
- Grupo 58. Otros gastos
- Grupo 59. Cierre de ingresos, gastos y costos

Sin embargo, como lo expuso el a-quo, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010⁷, anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 –Gastos, contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, que, precisamente, equiparaba el concepto de "gastos de funcionamiento", a todos los grupos y las cuentas contenidas en la Clase 5-Gastos.

Esta anulación fue decretada en vista de que no todo gasto puede ser considerado como de funcionamiento para efectos de establecer la base gravable de la Contribución Especial.

Se dijo en aquella oportunidad:

"Para la Sala es evidente que no corresponden a la definición que la jurisprudencia de esta Sección ha desarrollado de gastos de funcionamiento, las erogaciones incluidas en el Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, porque no representan salidas de recursos para lograr el funcionamiento de la entidad.

En similar sentido, incluir como base gravable de la contribución, conceptos como provisiones para inversiones, deudores, inventarios, para responsabilidades, obligaciones fiscales, contingencias o tener en cuenta las depreciaciones de propiedades, planta y equipo, para bienes adquiridos en leasing y las amortizaciones de bienes entregados a terceros, entre otros, tampoco encajan en el concepto de "funcionamiento" y más bien pertenecen a la órbita de los "gastos teóricos" de obligatoria utilización en la práctica contable para registrar hechos económicos que no representan un flujo de salida de recursos.

En el aparte demandado se señala igualmente que para liquidar las contribuciones deberá tenerse en cuenta "las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción". Para la Sala este grupo de cuentas tampoco debe integrar la base de las contribuciones a que se refiere la Ley 142 de 1994 por lo siguiente:

⁷ Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874

Según el numeral 4.2.8.4.3 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, los Costos “representan erogaciones y cargos asociados, clara y directamente con la prestación de los servicios públicos domiciliarios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos” y en cuanto a los costos de producción dice que “comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción, la prestación de servicios de los cuales el ente prestador de servicios públicos domiciliarios obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función u objeto social”.

De lo anterior se tiene que si bien los costos de producción comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable, al realizar una interpretación gramatical y conforme al sentido técnico de las palabras a voces de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada.

Al analizar el contenido del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, se encuentra que al igual que la Clase 5 – Gastos, el catálogo contiene cuentas que no corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, criterio previsto por el legislador como base gravable de la contribución a cargo de los entes prestadores de servicios públicos y comisiones de regulación, ya que algunos de estos rubros no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable del tributo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas⁸ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

De la lectura del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, antes transcrito, es claro que la intención del Legislador fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, lo que excluye la posibilidad de entender que se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad, pues, de lo contrario, como lo afirma el demandante, no tendría ningún sentido que el Legislador hiciera esa precisión.

⁸ **Nota de la cita jurisprudencial.** El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

Determinar la base sobre la totalidad de los gastos administrativos, de comercialización, investigación y financiación que son los grupos que conforman los Gastos según el numeral 4.2.8.4.2 de la Resolución demandada, o a las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones según las descripciones de la Clase 5 – Gastos, amplía lo previsto en el numeral 85.2 de la Ley 142 de 1994, ya que involucra gastos no contemplados en la norma reglamentada. Si bien en el numeral 85.1 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 se mencionan como parámetros los gastos de funcionamiento, la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, estos son para establecer los costos de los servicios prestados por los entes de control y vigilancia, pero para el cálculo propiamente de las contribuciones especiales, solamente se refiere a los gastos de funcionamiento.

En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 2005 vulnera lo dispuesto en el artículo 85 numeral 85.2 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, pues los gastos de funcionamiento sólo deben referirse a aquellos que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible⁹ con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación de los entes encargados de tal función constitucional y legal.

Por todo lo anterior, el aparte demandado de la Resolución 20051300033635 de 2005 vulnera lo señalado en el artículo 85.1 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, al incluir dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, todas las cuentas de la clase 5 – Gastos, así como las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción, pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” que expresamente señaló el legislador.” (Subrayas propias)

3.3.- De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, se concluye que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 -Gastos, hacen parte del concepto de “gastos de funcionamiento”, especialmente las del Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, y aquellas otras, que sin estar especificadas expresamente en la sentencia, no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios públicos domiciliarios que prestan las empresas.

Así también lo sostuvo esta Corporación en sentencia del 26 de enero de 2012¹⁰, en la que se declaró la legalidad condicionada del artículo 1° de la Resolución SSPD-20071300016655 de Junio 26 de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual se estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007¹¹, en cuanto dispuso que la expresión

⁹ Nota de la cita jurisprudencial. Bajo este criterio la Sala, en sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 4 de febrero de 2010, Exp. 17206, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, ha analizado si los gastos de pensiones, como gastos de funcionamiento, son inherentes al servicio prestado por la entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios obligada al pago de la contribución especial y ha señalado que “aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, si sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento”.

¹⁰ Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16841.

¹¹ Artículo 1°. Tarifa y base para liquidar la contribución especial para la vigencia 2007. Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2007, en el 0.41176 por ciento (0.4117%) de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2006, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información, SUI. (Negrillas fuera de texto).

“gastos de funcionamiento” allí contenida, debía entenderse como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

3.4.- Para la Sala es claro que los efectos de la sentencia de nulidad del 23 de septiembre de 2010 (expediente 16874), que anuló el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005, afectan la situación que se estudia en esta sentencia, que se encontraba subjudice y, por lo mismo, no podía considerarse como consolidada o definida.

En el caso concreto, el efecto es inmediato y, por lo tanto, la definición de “gastos de funcionamiento” contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, resulta inaplicable por haber sido declarada nula.

3.5.- Según la posición sentada por esta Sección en la mencionada sentencia de nulidad, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores¹², se concluye que los gastos contenidos en las cuentas 5304 –Provisión para deudores, 5313 –Provisión para obligaciones fiscales, 5330 –Depreciación de propiedades, planta y equipo, 5331 –Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y, 5345 –Amortización de intangibles, todas pertenecientes al Grupo 53 –Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución.

3.6.- Igual consideración merecen las cuentas 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas¹³, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio¹⁴ y, 5810 Otros gastos extraordinarios, en vista de que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público que presta la parte demandante, lo que implica que tales gastos no hacen parte de la base gravable de la contribución en mención.

3.7.- Respecto de la cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, se pronunció la Sección en la sentencia del 14 de octubre de 2010¹⁵, en la que se anularon las expresiones “(Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos)” y “5810 “Otros Gastos Extraordinarios”, contenidas en el numeral 1° del artículo 2° y el numeral 2° del artículo 3°, respectivamente, de la Resolución SSPD-200513000 11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Se dijo en esa oportunidad:

“La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución SSPD-2005 13000 11765 del 17 de junio de 2005, por medio de la cual estableció la tarifa de la contribución especial a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, correspondiente al año 2005, así como el procedimiento

¹² Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: 13 de junio de 2013, expediente 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 20 de junio de 2013, expediente 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E) y; 3 de julio de 2013, expediente 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

¹³ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia de la Sección Cuarta de esta Corporación del 25 de abril de 2013, expediente 18931, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁴ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia del 13 de diciembre de 2011, exp. 17709, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹⁵ Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente: 16650

para su liquidación y recaudo. En el artículo 1º dispuso que la tarifa sería del 0.98% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, causados en el año 2004, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

En los artículos 2º y 3º de la misma resolución, la Superintendencia incluyó dentro del concepto "gastos de funcionamiento", para efectos de liquidar la contribución del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para la vigencia 2005, la totalidad de los gastos de administración incluidos dentro del Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos y los gastos de la cuenta 5810 "Otros Gastos Extraordinarios" del mismo Plan.

La Sala reitera que los gastos de pensiones sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, hacen parte de la base para liquidar la contribución a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Por tanto, el cargo de violación aducido por la demandante, sustentado en la afirmación contraria, no resulta pertinente para declarar la nulidad de los apartes acusados.

Sin embargo, como se dijo anteriormente, las Superintendencias (incluida la de Servicios Públicos Domiciliarios) no pueden incluir dentro de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, todos los gastos que comprenden las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, toda vez que, como se explicó anteriormente, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" desarrollado por esta Corporación.

(...)

En ese orden de ideas, como las cuentas de Clase 5-Gastos incluyen las cuentas del Grupo 51. Administración y del Grupo 58. Otros Gastos, que a su vez incluye la cuenta 5810-Otros Gastos Extraordinarios, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, todas las cuentas de la Clase 5-Gastos, así como la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios, pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" que expresamente señaló el legislador.

3.8.- De la anterior cita jurisprudencial, concluye la Sala que, además del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, la Cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, contenida en el Grupo 58 -Otros gastos, no puede ser incluida en la base gravable de la Contribución Especial, en tanto no es un gasto de funcionamiento asociado al servicio vigilado.

Ello, por cuanto, los "gastos de funcionamiento", se refieren a "la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación, de manera que deberán excluirse aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario"¹⁶.

¹⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010. Expediente 16874. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la Cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, conforme con la definición dada por el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, “registra el valor de los gastos incurridos por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en actividades, que no corresponden a su objeto social y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia”¹⁷.

Cuenta de la cual hacen parte las siguientes subcuentas:

581004 Donaciones
581005 Gastos legales
581006 Pérdidas en siniestros
581010 Pérdida en escisiones
581027 Pérdida en recursos naturales renovables
581028 Pérdida en venta de terrenos
581029 Pérdida en venta de propiedad planta y equipo
581030 Pérdida en venta de intangibles
581032 Intereses
581033 Pérdida en baja de propiedades planta y equipo
581034 Pérdida en baja de otros activos
581035 Pérdida en titularización de activos
581036 Incentivos tributarios
581037 Derechos condonados
581038 Costas y procesos judiciales
581041 Impuestos Asumidos
581089 Bienes transferidos para proyectos especiales
581090 Otros gastos extraordinarios

En consecuencia, al no hacer parte de las actividades que se desarrollan dentro del objeto social de la empresa, no pueden ser tomadas como base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial de la Ley 142 de 1994.

3.9.- Respecto de la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, es importante tener en cuenta que, si bien el pago de tributos es una obligación legal que es esencial para la subsistencia de la entidad, como lo sostiene el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006¹⁸, no es menos cierto que dicho gasto no tiene una relación inescindible con el servicio público domiciliario que se presta, en tanto no es una actividad que se ejecute en desarrollo del objeto social de la empresa.

No puede perderse de vista que los tributos que pagan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios¹⁹, salvo las contribuciones especiales de la Ley 142 de 1994, tienen hechos generadores diferentes a la prestación de los servicios públicos, lo que demuestra que su causación no depende, ni se relaciona de manera ineludible, obligatoria o necesaria, con la ejecución del objeto social de las empresas prestadoras de servicios públicos.

¹⁷ Página 525 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios

¹⁸ El concepto se encuentra a folios 352 a 358 del expediente

¹⁹ En el caso concreto se trata de las contribuciones a la superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Comisión de Regulación (cuentas 512004 y 512005), impuesto de industria y comercio (cuenta 512009), impuesto sobre vehículos automotores (cuenta 512011), impuesto al patrimonio (cuenta 512023), gravamen a los movimientos financieros (cuenta 512024), impuesto de timbre (cuenta 512025) e impuesto notariales (cuenta 512026), tal como consta en la Liquidación Oficial de Revisión a folio 195 del expediente.

3.10.- Pero, si las consideraciones anteriores no fueran suficientes, para la Sala es claro que establecer el pago de una contribución, tomando como base gravable lo pagado por concepto de otros tributos e, incluso por la misma contribución en el periodo gravable anterior, constituye una doble tributación para un mismo hecho económico, la cual está proscrita por nuestra Constitución, en virtud de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 ibídem.

Ello, por cuanto se “desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica [no, el monto de lo pagado en tributos] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”²⁰.

En ese orden de ideas, la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, tampoco puede ser tomado como parte de la base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial, en tanto, como se explicó, no hace parte de los gastos de funcionamiento de la empresa, asociados al servicio regulado, esto es, a la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

4.- Análisis del caso concreto

De conformidad con las premisas sentadas, debe confirmarse la sentencia que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, toda vez que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se excedió en su facultad impositiva, ya que liquidó la Contribución Especial a cargo de Aes Chivor & Cía S.C.A. E.S.P., por el año gravable 2007, sobre una base gravable que no está prevista en la Ley 142 de 1994.

Cabe anotar que en la liquidación efectuada por el Tribunal debió haberse excluido la totalidad de la Cuenta 5810 –Extraordinarios, y aplicar la tarifa fijada por el ente de control en el artículo 1º de la Resolución SSPD-20071300016655 de junio 26 de 2007²¹, esto es, es 0.4117% y no 1% como lo sostuvo el Tribunal.

Sin embargo, la Sala no efectuará una nueva liquidación, ya que esos puntos no fueron objeto de la apelación de la Superintendencia, como tampoco el pago de los intereses ordenados, amén de que la sociedad actora, a quien le perjudicaba la liquidación en los términos realizados por el Tribunal, no recurrió la providencia.

En virtud de lo anterior, la Sala procederá a confirmar la sentencia recurrida.”

Del análisis de la jurisprudencia trascrita, se establece que el concepto de gastos de funcionamiento tiene que ver con la salida de recursos que de manera directa o

²⁰ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de febrero de 2002, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522), Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

²¹ Dicho artículo fue declarado ajustado a derecho, con interpretación condicionada, por la sentencia del 26 de enero de 2012, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16841. Se dijo en la sentencia: “Aclara la Sala, que si bien le asiste la razón a la parte demandante para decretar la nulidad de la expresión “gastos de funcionamiento” del artículo 1º del acto acusado, sin embargo, para efectos de su aplicación, se declarará la legalidad condicionada en el sentido de que los “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente,” son aquellos asociados al servicio sometido a regulación, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Igualmente precisa la Sala que con base en la norma citada, la tarifa aplicable para liquidar la contribución especial corresponde al 0.4117% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.” (Resaltos propios)

indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico. En efecto, no todo gasto puede ser considerado de funcionamiento para establecer la base gravable de la contribución especial.

Igualmente, se destaca que la Alta Corporación en diferentes oportunidades ha señalado las cuentas que no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución, entre las cuales se encuentran las cuentas del Grupo 75 – Costos de Producción, pues si bien estos costos comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, el H. Consejo de Estado precisó que, *“al realizar una interpretación gramatical y conforme al sentido técnico de las palabras a voces de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada.”*

En el presente caso, mediante la Resolución No. 20121300016515 de 30 mayo de 2012, la SSPD fijó la tarifa de Contribución Especial para el año 2012, en el 0.7762% y estableció la base para la liquidación de la contribución, así:

ARTÍCULO 2.- BASE PARA LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.

Las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociadas a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que se utilizaran para integrar la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2012; una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

51 Gastos de Administración (menos la 5120)
7505 Servicios Personales Generales
7510 Generales
753508 Licencia de operación del servicio
753513 Comité de Estratificación
7540 Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones
7542 Honorarios
7545 servicios públicos
7550 Materiales y costos de operación
7560 Seguros
7570 Órdenes y Contratos por Otros Servicios

Esta resolución fue objeto de control de legalidad mediante el medio control de nulidad ante el Consejo de Estado, quien en providencia de 11 de mayo de 2017, declarando la nulidad parcial del artículo 2º de la Resolución No. 20121300016515 de 30 mayo de 2012, en razón de lo siguiente²²:

En consecuencia, solo hacen parte de la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, esto es, en palabras de la Sección, *“aquellos [gastos] que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación” de la entidad demandada.*

No hacen parte de dicha base gastos que no sean de funcionamiento o, que siendo de funcionamiento, no estén asociados al servicio sometido a regulación o vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Tampoco hacen parte de dicha base, los costos de producción.

Las cuentas del grupo 75- costos de producción no hacen parte de la base gravable de la contribución especial

Como se precisó, el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 2012 dispuso que hacen parte de la base gravable de la contribución especial para el año gravable 2011, las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570 del grupo 75- costos de producción.

De acuerdo con el criterio de la Sección, fijado en el fallo del 23 de septiembre de 2010 y que en esta oportunidad se reitera, las cuentas del **grupo 75-costos de producción** del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios no integran la base gravable de la contribución especial, fundamentalmente porque *“la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994”*.

En idéntico sentido, la Sala ha inaplicado actos generales de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en cuanto han incluido las cuentas del grupo 75- costos de producción dentro de la base gravable de la contribución especial.

Al respecto, en sentencia de 25 de abril de 2016, dictada en un caso particular, la Sala inaplicó precisamente el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 del 30 de mayo de 2012 [acto demandado], en cuanto incluyó los costos de producción dentro de la base gravable de la contribución especial por el año gravable 2012. Las razones de la inaplicación parcial de la citada norma fueron las siguientes²³:

“[...] Se advierte que mediante la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, la demandada incluyó dentro de la base de liquidación de la “contribución especial”, las siguientes cuentas del grupo 75 - costos de producción: 7505- Servicios personales, 7510-Generales, 753508-Licencia de operación del servicio, 753513-Comité de Estratificación, 7540-Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542-Honorarios, 7545-Servicios públicos, 7550-Materiales y otros costos de operación, 7560-Seguros y 7570-Órdenes y contratos por otros servicios.

²² Consejo de Estado. Sentencia de 11 de mayo de 2017. C.P. Dr. Milton Chaves García. Expediente interno n.º 20179.

²³ Sentencia de 25 de abril de 2016, exp. 21246, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De acuerdo con el criterio jurisprudencial expuesto, tales cuentas no hacen parte de la base gravable de la contribución especial, toda vez que pertenecen al Grupo 75-Costos de producción y la noción de costos “no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada”²⁴.

En ese orden de ideas, la inclusión de algunas cuentas de los costos de producción (grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios), dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado que hizo el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012 es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas.

En consecuencia, es ilegal el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, en cuanto incluyó como gastos de funcionamiento las cuentas del Grupo 75- Costos de Producción. Por ello, se inaplica la citada norma y así se declara en la parte resolutive de esta sentencia. [...]

[...]

Como consecuencia de la inaplicación parcial del artículo 2 de la Resolución 20121300016515 de 30 de mayo de 2012 son nulos los actos demandados frente a la inclusión de las cuentas 7505-servicios personales, 7510-generales, 753508-licencia de operación del servicio, 753513-comité de Estratificación, 7540-órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542-honorarios, 7545-servicios públicos, 7550-materiales y otros costos de operación, 7560-seguros y 7570-órdenes y contratos por otros servicios, que hacen parte del grupo 75- costos de producción”. (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio jurisprudencial ya plasmado, las cuentas 7505- Servicios personales, 7510-generales, 753508-licencia de operación del servicio, 753513-comité de Estratificación, 7540-órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542-honorarios, 7545-servicios públicos, 7550-materiales y otros costos de operación, 7560-Seguros y 7570-órdenes y contratos por otros servicios, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial, toda vez que pertenecen al grupo 75-costos de producción y la noción de costos “no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada”²⁵.

Es de anotar que sobre los costos de producción, la Sala precisó lo siguiente²⁶:

“Según el numeral 4.2.8.4.3 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, los Costos “representan erogaciones y cargos asociados, clara y directamente con la prestación de los servicios públicos domiciliarios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos” y en cuanto a los costos de producción dice que “comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción, la prestación de servicios de

²⁴ Sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp.16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁵ Ibidem

²⁶ Ibidem

los cuales el ente prestador de servicios públicos domiciliarios obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función u objeto social".

De lo anterior se tiene que si bien los costos de producción comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable, al realizar una interpretación gramatical y conforme al sentido técnico de las palabras a voces de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada".

Por tanto, los costos de producción equivalen a aquellas erogaciones **asociadas directamente** con la producción de los bienes o prestación de los servicios, mediante las cuales las empresas de servicios públicos domiciliarios **obtienen sus ingresos** en desarrollo de su actividad. Por su parte, los gastos de funcionamiento corresponden a las erogaciones que, a diferencia de los costos, se **utilizan de manera directa o indirecta**, y que son **necesarias para cumplir las funciones propias** de la actividad de dichas empresas.

En consecuencia, por violación del principio de legalidad, esto es, por la ampliación de la base gravable de la contribución especial prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y por interpretación errónea de esta norma, se anulan las siguientes cuentas del grupo 75- costos de producción, previstas en el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012:

GRUPO 75- COSTOS DE PRODUCCIÓN

7505	Servicios Personales
7510	Generales
753508	Licencia de operación del servicio
753513	Comité de Estratificación
7540	Órdenes y Contratos de Mantenimiento y Reparaciones
7542	Honorarios
7545	Servicios Públicos
7550	Materiales y otros costos de operación
7560	Seguros
7570	Órdenes y Contratos por Otros Servicios

Asimismo, en relación con los costos de producción se declaran no probadas las excepciones de legalidad del acto demandado y de legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico.

De conformidad con la jurisprudencia anterior, se extrae que el acto administrativo que estableció la contribución especial para el año 2012 se incluyó la cuenta 75 costos de producción dentro de la base gravable, lo cual vulnera el principio de legalidad, pues amplía la base gravable de la contribución especial prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Visto lo anterior, la Sala encuentra que en la Liquidación Oficial No. 20125340000956 de 6 de junio de 2012, en la cual tuvo en cuenta los siguientes conceptos:

CUENTA	DESCRIPCIÓN	VALOR
51	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	22.462.997.424
5120	IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA	(8.526.734.327)
7505	SERVICIOS PERSONALES	9.947.958.154
7510	GENERALES	3.308.926.417
7540	ORDENES Y CONTRATOS DE MANTENIMIENTO	5.690.896.200
7542	HONORARIOS	924.309.086
7545	SERVICIOS PUBLICOS	157.703.646
7550	MATERIALES Y COSTOS DE OPERACIÓN	59.250.605
7560	SEGUROS	5.947.045.012
7570	CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS	1.402.025.885
	TOTAL BASE	41.374.378.102
	TOTAL CONTRIBUCIÓN PORCENTAJE 0,7762%	321.148.000
	TOTAL A PAGAR	321.148.000

Así las cosas, para la Sala es evidente que la Superintendencia incorporó en la base gravable las cuentas del Grupo 75 que corresponden a costos de producción, los cuales no son gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la vigilancia, control e inspección de la entidad demandada, en los términos del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y la interpretación efectuada en el fallo del Consejo de Estado de 11 de mayo de 2017.

En ese orden, al quedar demostrada la ampliación en la base gravable de manera indebida por parte de la entidad demandada y que el acto administrativo general que servía de fundamento para determinar la base gravable desapareció del ordenamiento jurídico, prospera el cargo de la parte actora, en consecuencia, se declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

En tales condiciones, el valor de la contribución debe liquidarse disminuyendo de la base gravable las cuentas de costos, y sobre este monto se aplicará la tarifa prevista para el año 2012.

Para el efecto, la Sala practicará una nueva liquidación, así:

244

CUENTA	DESCRIPCIÓN	LIQUIDACION SSPD	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	
51	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	22.462.997.424	22.462.997.424	
5120	IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASA	(8.526.734.327)	(8.526.734.327)	
7505	SERVICIOS PERSONALES	9.947.958.154	0	
7510	GENERALES	3.308.926.417	0	
7540	ORDENES Y CONTRATOS DE MANTENIMIENTO	5.690.896.200	0	
7542	HONORARIOS	924.309.086	0	
7545	SERVICIOS PUBLICOS	157.703.646	0	
7550	MATERIALES Y COSTOS DE OPERACIÓN	59.250.605	0	
7560	SEGUROS	5.947.045.012	0	
7570	CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS	1.402.025.885	0	
51	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	22.462.997.424	0	
	TOTAL BASE	41.374.378.102	13.936.263.097	Diferencia
	TOTAL A PAGAR con tarifa 0,7762 %	321.148.000	108.173.000	212.975.000

Conforme a lo anterior, la Sala encuentra que la sociedad demandante pagó por la contribución especial del año 2012 la suma de \$321.148.000, como se observa en la consignación de pago visible en el folio 92 del expediente

En ese orden de ideas, se ordenará devolver la suma pagada en exceso correspondiente a la suma de \$212.975.000, debidamente indexados según lo dispuesto el inciso final del artículo 187 del CPACA²⁷, junto con los respectivos intereses moratorios, consagrados en el inciso tercero del artículo 192 del CPACA que dispone que *“Las cantidades liquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.”*

En resumen, la Sala declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, declarará que la contribución especial a cargo de la empresa y a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos es de \$108.173.000 conforme a la anterior liquidación.

Asimismo, se ordenará el reconocimiento y pago de intereses moratorios sobre la suma de \$212.975.000, desde la ejecutoria de esta sentencia hasta que se realice el pago, conforme lo previsto en el artículo 192 del CPACA.

- Costas

De conformidad con lo previsto en el artículo 365 del CGP, aplicable por expresa remisión del artículo 306 del CPACA y teniendo en cuenta el criterio del Consejo de Estado, según el cual solo procede condena en costas cuando aparezcan causadas y comprobadas,²⁸ la Sala considera que en el presente caso no hay lugar a condena en costas, toda vez que no se encuentran probadas

Por último, se reconoce personería al doctor Marco Andrés Mendoza Barbosa, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible a folio 217 del expediente.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección A, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de la Liquidación Oficial n.º 20125340000956 de 6 de junio de 2012, la Resolución n.º SSPD-20125300026375 de 22 de agosto de 2012 y la Resolución n.º SSPD-20125000033135 de 22 de octubre de 2012, proferidas las dos primera por la Directora Financiera y la última por el Secretaría General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales se liquidó la contribución especial para el año 2012, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO:

²⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

A) FIJAR la contribución especial por el año 2012, a cargo de la sociedad AES CHIVOR & CIA SCA ESP, identificada con NIT 830.025.205-2, en la suma de \$108.173.000, de acuerdo con la liquidación efectuada en la parte motiva de esta providencia.

B) ORDENAR a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, devolver a la sociedad AES CHIVOR & CIA SCA ESP, identificada con NIT 830.025.205-2, la suma de \$212.975.000, debidamente indexados según lo dispuesto en el artículo 187 del CPACA, con los intereses moratorios correspondientes, conforme a lo dispuesto al artículo 192 del CPACA.

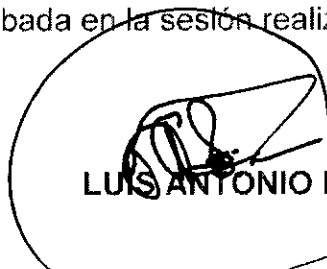
TERCERO: No se condena en costas, por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

CUARTO: Reconoce personería al doctor Marco Andrés Mendoza Barbosa, como apoderado de la parte demandada, en los términos y para los efectos del poder conferido, visible a folio 217 del expediente.

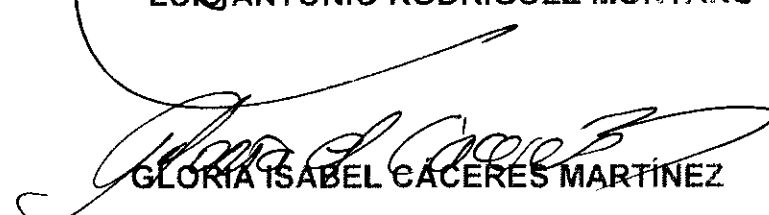
QUINTO: En firme esta providencia, archívese el expediente, previa devolución del remanente de lo consignado para gastos procesales al demandante y/o su apoderado, deberán cumplirse los requisitos contemplados en la Resolución 4179 de 22 de mayo de 2019, de la Dirección Ejecutiva de Administración Judicial del Consejo Superior de la Judicatura. Déjense las constancias a que haya lugar.

NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

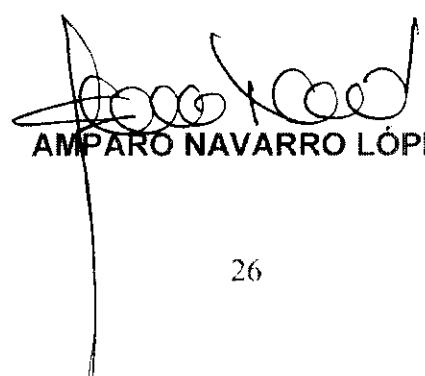
Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.



LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO



GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ



AMPARO NAVARRO LÓPEZ