

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 250002327000201200362 01 (20253)

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P. (NIT 899999082-3)

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 25 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial No. 20115340100196 de 7 de julio de 2011, y las Resoluciones Nos. SSPD-20115300032725 de 26 de octubre de 2011 y SSPD 20115000041135 de 14 de diciembre de 2011, proferidas por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho DECLÁRASE que la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. ESP debe cancelar por concepto de la Contribución Especial del año 2011 la suma establecida en la liquidación practicada en esta providencia.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

TERCERO: *En firme esta providencia, ARCHÍVESE el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen*¹.

ANTECEDENTES

De conformidad con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y la Resolución SSPD-20111300008735 de 28 de junio de 2011², la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios profirió la Liquidación Oficial 20115340000196 de 7 de julio de 2011³, mediante la cual determinó a cargo de la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P., la contribución especial por el servicio de energía eléctrica correspondiente al año 2011, por \$212.213.000. Esta resolución fue notificada por edicto el 9 de agosto de 2011⁴.

La liquidación oficial fue confirmada a través de las Resoluciones SSPD-20115300032725 de 26 de octubre de 2011⁵ y SSPD-20115000041135 de 14 de diciembre de 2011⁶, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación, interpuestos por la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ.

DEMANDA

La EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó lo siguiente:

“PRIMERA.- *Se declare la **nulidad** del acto administrativo contenido en la Resolución No. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 proferida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (E), mediante el cual se fijó la tarifa de la Contribución Especial para el año 2011 y se dio inicio al trámite correspondiente para el cálculo de la referida contribución.*

SEGUNDA.- *Se declare la **nulidad** del acto administrativo contenido en la Liquidación Oficial de la Contribución Especial del Año 2011, con*

¹ Folios 187 a 227 c.p.

² Folios 39 a 44 c.p.

³ Folio 45 c.p.

⁴ Folio 46 c.p.

⁵ Folios 54 a 65 c.p.

⁶ Folios 68 a 79 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

Radicado No. 20115340000196, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante el cual se liquidó, fijó e impuso la obligación de pago de la Contribución Especial para el año 2011 a cargo de la **EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.**

TERCERA.- Se declare la **nulidad** del acto administrativo contenido en la Resolución No. SSPD 20115300032725 de 26 de octubre de 2011, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto y se confirmó la Liquidación Oficial de la Contribución Especial Año 2011, con Radicado No. 20115340000196, a cargo de la **EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.**

CUARTA.- Se declare la **nulidad** del acto administrativo contenido en la Resolución No. SSPD 20115000041135 del 14 de diciembre de 2011, proferida por la Secretaría General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante el cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto y se confirmó la Liquidación Oficial de la Contribución Especial Año 2011, con radicado No. 20115340000196, a cargo de la **EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.** y la Resolución No. SSPD 20115300032725 del 26 de octubre de 2011.

QUINTA. Como consecuencia de lo anterior y a título de **restablecimiento del derecho**, se solicita que se ordene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que reliquide la Contribución Especial del año 2011 a cargo de la sociedad demandante, de conformidad con lo señalado en los hechos y consideraciones sustento de la presente demanda y que, en caso de que se llegare a pagar la suma de dinero impuesta a título de Contribución Especial del año 2011, se ordene la correspondiente devolución o restitución de la suma pagada en exceso por la sociedad demandante.

SEXTA. En caso de que la demandante se vea conminada a pagar la Contribución Especial del año 2011, se solicita que se ordene, **igualmente a título de restablecimiento del derecho**, el pago de intereses moratorios comerciales sobre las sumas de dinero a que se hace referencia en la pretensión quinta anterior, a la tasa máxima legal permitida a favor de la sociedad demandante, desde la fecha en que dichos dineros sean pagados a la administración y hasta la fecha en que se verifique la devolución o restitución.

Subsidiaria Primera. En subsidio de la pretensión sexta anterior, el pago de intereses corrientes comerciales sobre las sumas de dinero a que se hace referencia en la pretensión quinta anterior, a la tasa máxima legal permitida, a favor de la sociedad demandante, desde la fecha en que

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

dichos dineros sean pagados a la administración y hasta la fecha en que se verifique la devolución o restitución.

Subsidiaria Segunda. *En subsidio de la pretensión subsidiaria primera anterior, el pago indexado según el Índice de Precios al Consumidor (IPC) certificado por el Departamento Nacional de Estadística (DANE) sobre las sumas de dinero a que se hace referencia en la pretensión quinta anterior, a favor de la sociedad demandante, desde la fecha en que dichos dineros sean pagados a la administración y hasta la fecha en que se verifique la devolución o restitución.*

SÉPTIMA.- *Todas las condenas de restitución de dineros pagados, deberán imponerse atendiendo el principio de reparación integral, la equidad y los criterios técnicos actuariales, de conformidad con lo establecido en el artículo 16 de la Ley 446 de 1998.⁷⁷*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 58 y 83 de la Constitución Política.
- Artículo 85 de la Ley 142 de 1994.
- Artículo 2º del Decreto 1716 de 14 de mayo de 2009.

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

1. Desviación de las atribuciones propias y abuso de facultades por parte de la entidad demandada

Si bien la Ley 142 de 1994 autoriza la regulación de los elementos de la contribución especial, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no reglamentó dichos elementos para brindar seguridad jurídica al contribuyente, pues impuso la contribución con base en unos supuestos que posteriormente reemplazó con fundamento en una sentencia del Consejo de Estado⁸, lo que atenta contra los principios de seguridad jurídica y certeza tributaria.

⁷ Folios 1 y 2 c.p.

⁸ Sección Cuarta, sentencia de 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

2. Aplicación indebida e interpretación equivocada del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y violación del principio de certeza tributaria

La interpretación de qué rubros deben integrar los gastos de funcionamiento no ha sido unánime, comoquiera que existe un vacío sobre los elementos que conforman la base gravable de la contribución.

Como consecuencia de las diversas interpretaciones de la Administración, se impuso una contribución excesiva en comparación con la del año anterior, porque se incrementó la base gravable del tributo. Por tanto, existe violación a los principios de seguridad jurídica y certeza tributaria para el cálculo de la contribución debido a una serie de interpretaciones sobre los componentes de la base gravable de ésta.

3. Violación de los principios constitucionales de la buena fe, confianza legítima y seguridad jurídica

De acuerdo con el artículo 83 de la Constitución Política, las actuaciones de los particulares y de las autoridades públicas deberán ceñirse a los postulados de la buena fe.

Con fundamento en la interpretación de las normas y en la jurisprudencia, la Superintendencia amplió la base gravable de la contribución especial y desconoció los parámetros utilizados con anterioridad por la entidad, los cuales habían generado confianza legítima y seguridad jurídica para el contribuyente.

4. Violación del principio de legalidad por la ampliación de la base gravable de la contribución

La contribución de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que ejerce la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

En sentencia de 23 de septiembre de 2010, el Consejo de Estado precisó que el concepto de gastos de funcionamiento se refiere a la salida de recursos que de manera directa e indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir funciones propias de la actividad o servicio público prestado, que

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, esto es, a los normalmente ejecutados dentro del objeto principal del ente regulado, o lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación. Por tanto, deben excluirse todas aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario.

Mediante los actos acusados, la Superintendencia fijó en \$212.213.000 la contribución especial del año 2011 a cargo de la actora. Ésta se incrementó desmesuradamente, en un 476%, en comparación con los años 2008, 2009 y 2010, sin que exista fundamento que justifique la modificación de la base gravable. Además, para liquidar la contribución especial del año 2011, la demandada tuvo en cuenta la totalidad de los gastos de funcionamiento de la entidad, no exclusivamente los asociados al servicio sometido a regulación.

En efecto, dentro de las erogaciones de gastos de funcionamiento incluyó rubros excluidos y costos de producción, que aunque tienen relación con la prestación del servicio, no pueden hacer parte de la base gravable para fijar la tarifa de la contribución, porque el legislador no los incluyó en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Asimismo, la sentencia de 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado precisó que los costos de producción tampoco deben integrar la base gravable de las contribuciones, pues la noción de costos no puede equipararse a la de gastos de funcionamiento porque así no lo dispuso la Ley 142 de 1994.

De otra parte, la tarifa máxima de la contribución no puede ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente. En consecuencia, en el acto que se fija la contribución debe explicarse la relación entre la contribución y los rubros requeridos por la entidad para el desarrollo de su actividad de regulación, situación que no se presenta en los actos demandados.

De conformidad con el parágrafo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“los costos operativos solamente se tendrán como base para la liquidación de la contribución, de manera proporcional, cuando sea necesario para atender los faltantes del presupuesto de la Superintendencia”*.

Por lo anterior, para incluir los costos operativos dentro de la base gravable de la contribución, se debió haber estado en presencia de una situación particular debidamente soportada, como

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

es la necesidad de atender faltantes del presupuesto, situación que no se configuró en el presente caso, pues en los actos demandados no se hizo referencia a los supuestos faltantes del presupuesto que habilitaban a la Superintendencia para incluir los costos operativos dentro de la base gravable.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de legalidad de los actos demandados porque actuó conforme con la ley. Además, se opuso a las pretensiones, por las razones que se resumen así:

Las actuaciones de la Superintendencia se fundamentaron en los lineamientos establecidos en la Ley 142 de 1994 y en el principio de legalidad previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

Con base en el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, la contribución de las entidades sometidas a la regulación, control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no puede ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel que se haga el cobro.

De acuerdo con el concepto de gastos de funcionamiento determinado en sentencia de 23 de septiembre de 2010⁹, para calcular la contribución deben excluirse las erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio sometido a regulación, como los gastos por pérdidas en venta o baja de activos y las erogaciones incluidas en el grupo 53, relacionadas con las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como las provisiones para inversiones, deudores, inventarios, obligaciones fiscales, contingencias; depreciaciones de propiedades, planta y equipo; bienes adquiridos en leasing y amortizaciones de bienes entregados a terceros.

En la misma sentencia se precisó que los rubros correspondientes al grupo 75 no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable de la contribución.

⁹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

En desarrollo del fallo en mención, por Resolución 20111300008735 de 28 de junio de 2011, la Superintendencia determinó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia, los servicios personales, servicios generales, arrendamientos, licencias, contribuciones, regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, que hacen parte del grupo 75 y para el 2011 fijó la tarifa de la contribución en el 0.7397%.

Lo anterior, porque de acuerdo con la interpretación del Consejo de Estado, para determinar la base gravable de la contribución no deben tenerse en cuenta la totalidad de los gastos mencionados en las cuentas de la clase 5 – gastos ni las del grupo 75 del plan de contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, de donde se concluye que hay rubros del grupo 75 que sí corresponden a gastos de funcionamiento.

Los gastos que se tomaron como base para liquidar la contribución a cargo de la demandante son aquellos en los que incurre normalmente para cumplir con su objeto principal, que es la generación y prestación del servicio de energía eléctrica. Ello, no solo porque fueron clasificados por la División Financiera de la entidad como inherentes a la prestación del servicio público objeto de vigilancia y control, sino porque de acuerdo con los criterios del Consejo de Estado, se excluyeron solo los ítem del grupo 75 que no tienen relación de causalidad con la producción del ingreso o base de renta.

En consecuencia, no existe vulneración de los artículos 83 de la Constitución Política y 85.2 de la Ley 142 de 1994 porque en los actos acusados la demandada no reprodujo en los actos acusados la Resolución 200513000333635 de 2005, declarada nula por el Consejo de Estado mediante sentencia de 23 de septiembre de 2010.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda y practicó nueva liquidación, por las razones que se resumen así¹⁰:

¹⁰ Folios 187 a 227 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

La excepción de *“legalidad de los actos administrativos”* no es una excepción de mérito sino un argumento destinado a controvertir los fundamentos de derecho que sirven de soporte legal a los actos acusados.

En relación con el fondo del asunto precisó lo siguiente:

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó la contribución especial a cargo de la Empresa de Energía Bogotá S.A. E.S.P. con fundamento en la Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011, por la cual se estableció en 0.7397% la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011.

No obstante, la citada resolución excedió el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, pues incluyó los costos de producción (grupo 75), como gastos de funcionamiento, a pesar de que no tienen tal carácter.

En sentencia de 23 de septiembre de 2010¹¹, la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del inciso 6º de la descripción de la Clase 5 -Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución No. SSPD 20051300033635 de 2005. La decisión se sustentó en que no todos los gastos de la cuenta 5 ni los registrados en la cuenta 75, costos de producción, debían conformar la base gravable de la contribución especial.

En esas condiciones, la Resolución SSPD-20111300008735 de 2011, fundamento de los actos demandados, reprodujo el aparte anulado por el Consejo de Estado, que facultaba a la Superintendencia a incluir en la base gravable las cuentas del grupo 75, *“costos de producción”*. Por tanto, el valor de la contribución debió liquidarse disminuyendo de la base gravable las cuentas de costos.

Si bien en la liquidación de la contribución especial la base gravable estuvo comprendida por la sumatoria de los gastos administrativos, sin incluir el valor correspondiente a las provisiones, agotamientos, depreciaciones, amortizaciones y otros gastos, la demandada incluyó varios de los rubros de la cuenta 75 del Plan de Contabilidad, de acuerdo con el concepto de gastos de funcionamiento previsto en la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011.

¹¹ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16874

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

Contrario a lo afirmado por la demandada, en la sentencia de 23 de septiembre de 2010 se precisó que la noción de costos de producción (cuenta 75) no puede equipararse a la de gastos de funcionamiento por no haberse previsto así en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

En este orden de ideas, de los actos demandados, que liquidan la contribución a cargo de la actora, deben excluirse de la base gravable conceptos que no corresponden a gastos de funcionamiento, porque pertenecen al grupo 75 – costos de producción. Además, debe excluirse el valor la cuenta 5120 “*Impuestos, tasas y contribuciones*”, pues no corresponde a gastos de funcionamiento. En consecuencia, la nueva liquidación practicada quedó así:

DETALLE DE LAS CUENTAS DEL GRUPO 5 Y 75	ACUMULADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2010	BASE DE CÁLCULO Resolución No. 20115340100196	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL
51 ADMINISTRACIÓN	4.651.561.780	4.651.561.780	4.651.561.780
5101 SUELDOS Y SALARIOS	2.351.268.054	2.351.268.054	2.351.268.054
5102 CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	39.689.708	39.689.708	39.689.708
5103 CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	365.777.786	365.777.786	365.777.786
5104 APORTES SOBRE LA NÓMINA	72.997.503	72.997.503	72.997.503
5111 GENERALES	1.598.440.222	1.598.440.222	1.598.440.222
5120 IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS	253.388.507	253.388.507	0
7 COSTOS DE PRODUCCIÓN	---	---	---
7505 SERVICIOS PERSONALES	5.659.786.855	5.659.786.855	0
7510 GENERALES	1.224.393.785	1.224.393.785	0
7515 DEPRECIACIONES	13.743.992.698	0	0
7517 ARRENDAMIENTOS	38.242.226	0	0
7520 AMORTIZACIONES	445.423.115	0	0
7530 COSTOS DE BIENES Y SERVICIOS PÚBLICOS VENTA	858.408.468	0	0
7535 CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS	9.000.996.698	9.000.996.698	0
7540 ÓRDENES Y CONTRATOS DE MANTENIMIENTO Y REPARACIÓN	9.000.996.698	9.000.996.698	0
7542 HONORARIOS	655.672.751	655.672.751	0
7545 SERVICIOS PÚBLICOS	72.502.290	72.502.290	0

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

7550 OTROS COSTOS DE OPERACIÓN Y MANTENIMIENTO	24.303.294	24.303.294	0
7560 SEGUROS	1.482.204.314	1.482.204.314	0
7565 IMPUESTOS	857.884.062	857.884.062	0
7570 CONTRATOS DE SERVICIOS CONVENIOS	395.480.118	395.480.118	0
7515 DEPRECIACIONES	-----	28.689.056.986	0
EXCLUSIONES	0	0	0
TOTAL BASE		28.689.056.986	4.651.561.780
TARIFA		0.73970016%	0.73970016%
VALOR LIQUIDACIÓN CONTRIBUCIÓN		212.213.00	34.629.520

No procede la devolución de lo pagado porque no está probado que se hubiera hecho el pago del valor liquidado por la demandante.

RECURSO DE APELACIÓN

La **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios** apeló la sentencia por las siguientes razones¹²:

El Tribunal se equivocó en la interpretación y alcance que le dio a la sentencia del 23 de septiembre de 2010, pues este fallo no determinó en forma clara y precisa cuáles son los conceptos que deben incluirse en la base gravable de la contribución especial. Además, no existe un antecedente jurisprudencial ni una ley que determinen las cuentas que deben ser consideradas como gastos de funcionamiento.

En el fallo citado, el Consejo de Estado excluyó de la base gravable algunas cuentas o conceptos, pero no la cuenta 5120 – *impuestos, tasas, contribuciones*. Por lo tanto, para liquidar la contribución especial a cargo de la actora para el año 2011 el a quo no podía excluir esta cuenta.

¹² Folios 229 a 238 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

Asimismo, para determinar los gastos de funcionamiento debió acudir a los conceptos del Plan General de Contabilidad Pública, de la Contaduría General de la Nación¹³ y fallos de la Sección Cuarta que incluyen dentro de estos gastos, los concernientes a la prestación del servicio aunque no estén directamente relacionada con éste¹⁴.

De otra parte, en la sentencia de 13 de octubre de 2006, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, la Sección Cuarta consideró que la contribución a la Superintendencia de Sociedades, es un aporte parafiscal que constituye un gasto necesario para el normal funcionamiento de las sociedades vigiladas.

En esas condiciones, el fallo del 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado no fue debidamente interpretado por el Tribunal, más aún ante la existencia de otras decisiones que han procurado aclarar lo que se entiende por gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación.

Además, el *a quo* debió hacer una interpretación sistemática y no restrictiva del párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, pues al excluir de la liquidación las cuentas del grupo 75 se perjudica la fuente de financiación que tiene la entidad para la recuperación de los costos por el ejercicio de las funciones de control, inspección y vigilancia.

Por último, el *a quo* debió tener en cuenta que la Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011 goza de presunción de legalidad. Además, fue expedida con base en el párrafo segundo del artículo 85 de la ley 142 de 1994 y la sentencia de 23 de septiembre de 2010¹⁵.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda¹⁶.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en el libelo de la contestación y en el recurso de apelación¹⁷.

¹³ Conceptos Nos. 20046-47384 del 14 de septiembre de 2004

¹⁴ Sección Cuarta, Exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Exp. 15771 C.P. María Inés Ortiz Barbosa y Exp. 14122, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ Folios 264 a 266 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala precisa si las sumas por concepto de las cuentas del grupo 75, “Costos de Producción”, correspondiente a los rubros servicios personales, generales, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparación, honorarios, servicios públicos, otros costos de operación y mantenimiento, seguros, impuestos, contratos de servicios, deben ser considerados gastos de funcionamiento para efectos de la liquidación de la contribución especial a que se refiere el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, deben incluirse en la base gravable de la contribución especial del año gravable 2011, a cargo de la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

También determina si el valor correspondiente a la cuenta 5120 “impuestos, contribuciones y tasas”, forma o no parte de la base gravable de la contribución.

Previamente, define si es legal la Resolución SSPD 20111300008735 de 2011, con base en la cual la demandada incluyó en la base gravable de la contribución a cargo de la actora, las cuentas en mención del grupo 75. Lo anterior, porque en la parte motiva el *a quo* precisó que dicho acto desconoce el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y el demandado apeló esa decisión.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 “*Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos (...)*”, creó la contribución especial a cargo de las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los siguientes términos:

“Artículo 85 - Contribuciones especiales. Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control

Radicación: 250002327000201200362 01

N° interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

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

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

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

(...)

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 [...]. (Destaca la Sala)

De acuerdo con la norma en mención, la contribución especial a cargo de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que ejerce la Superintendencia. Además, la contribución se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, **asociados al servicio regulado y/o vigilado**, a una tarifa máxima del 1%, que deberá ser pagada dentro del mes siguiente a la firmeza de la liquidación oficial.

Por su parte, el artículo 79, ibídem, asigna a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la función de fijar las tarifas de la contribución especial, en los siguientes términos:

“Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos. Son funciones especiales de ésta las siguientes:

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

[...]

79.4. Definir por vía general las tarifas de las contribuciones a las que se refiere el artículo 85 de esta Ley; liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda..."

En desarrollo de tal facultad, la Superintendencia expidió la Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011¹⁸, mediante la cual fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011, en el 0.7397 % de los gastos de funcionamiento de la entidad sometida a la inspección, vigilancia y control causados en el año 2010, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información –SUI-.

En el artículo 2º del acto en comentario, la SSPD señaló que *“las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución especial, serán las contempladas en la **Resolución 20111300008735 del 12 de abril de 2011”**.*

Por su parte, en la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la demandada fijó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994¹⁹.

En dicho acto administrativo, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios clasificó como gastos de funcionamiento las siguientes cuentas del grupo 75:

1. Servicios personales (7505)
2. Servicios generales (7510)
3. Arrendamientos (7517)
4. Licencias, contribuciones y regalías (7535)
5. Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540)
6. Honorarios (7542)
7. Servicios Públicos (7545)
8. Materiales y Otros Costos de Operación (7550)

¹⁸ Folios 39 a 44 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

9. Seguros (7560)
10. Impuestos y tasas (7565)
11. Órdenes y contratos por otros servicios (7570)

A diferencia de años anteriores, para el año 2011, para fijar la contribución especial, la demandada no determinó los gastos de funcionamiento de acuerdo con lo dispuesto en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios (Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005)²⁰, ni excluyó de forma expresa las cuentas del grupo 75 “Costos de producción” como lo había hecho en resoluciones que fijaron la tarifa del tributo para otros años gravables²¹.

Pues bien, conforme con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, la base gravable de la contribución especial corresponde al **valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación**. Sobre los gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable del tributo en mención, la Sala ha precisado que 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”*²². Por ello, deben excluirse las *“erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario”*²³.

Además, según la posición sentada por la Sala, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, los descritos en las cuentas del grupo 75 – *costos de*

¹⁹ Folios 82 a 84 c.p.

²⁰ En sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp 16874, la Sala anuló parcialmente esta resolución por desconocer el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y ampliar ilegalmente la base gravable de la contribución especial, prevista en dicha norma.

²¹ Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007, mediante la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007;

²² Sentencia del 23 de septiembre de 2010, expediente 16874. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En esta providencia, la Sala anuló algunos apartes de la Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005, que consagra el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

²³ Ibídem

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: 20253

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

producción, ya 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”²⁴.

En ese orden de ideas, la inclusión 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 la Resolución SSPD 2011300008735 de 2011 es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas.

En consecuencia, debe inaplicarse por ilegal la Resolución SSPD 2011300008735 de 2011, como lo advirtió el *a quo* en la parte motiva de la sentencia apelada, por lo cual así se declarará en la parte resolutive de esta providencia.

Se reitera que de acuerdo con el acto que se inaplica en este asunto, por Resolución 20115340000196 de 7 de julio de 2011²⁵, la demandada liquidó la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011 en \$212.213.000. Así, dentro de los rubros para establecer la base gravable del tributo, incluyó las cuentas del grupo 75 del Plan de Contabilidad (Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005).

Como es ilegal el acto general con fundamento en el cual en los actos acusados la Superintendencia incluyó los costos de producción – grupo 75- dentro de la base gravable de la contribución especial a cargo de la actora, procede la nulidad por consecuencia de los actos demandados en lo que respecta a la inclusión de los gastos correspondientes a dicho grupo: servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570).

²⁴ *Ibíd*em

²⁵ Folios 39 a 46 c.p.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

Tampoco deben incluirse dentro de la base gravable las cuentas 5120-impuestos, contribuciones y tasas²⁶, comoquiera que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público de energía eléctrica que presta la demandante²⁷.

En consecuencia, debe confirmarse la nulidad parcial de los actos demandados y la liquidación de la contribución que practicó el a quo.

Además, teniendo en cuenta que en la parte motiva el Tribunal inaplicó por ilegal la Resolución SSPD- 20111300008735 de 12 de abril de 2011 y manifestó que no procedía la devolución de los mayores valores pagados por la actora, la Sala adiciona la parte resolutive del fallo para inaplicar el acto en mención y negar la devolución, al igual que las demás pretensiones de la demandante, relacionadas con el reconocimiento y pago de intereses e indexación sobre los valores devueltos, pues, en efecto, no existe prueba que acredite tal pago. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

ADICIÓNANSE a la parte resolutive de la sentencia apelada, los numerales cuarto y quinto, que quedan así:

CUARTO: INAPLÍCASE por ilegal la Resolución SSPD - 20111300008735 de 12 de abril de 2011.

²⁶ Sentencias de 25 de abril de 2013, exp. 18931 y de 3 de julio de 2013, exp 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁷ Sentencia de 23 de septiembre de 2010. Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO

QUINTO: NIÉGASE la devolución de las sumas pagadas en exceso por la actora y las demás pretensiones relacionadas con el reconocimiento y pago de intereses e indexación sobre dichas sumas.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Radicación: 250002327000201200362 01

Nº interno: **20253**

Actor: EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ S.A. E.S.P.

FALLO
