



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

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA (E)

Bogotá D. C., treinta (30) de agosto de dos mil dieciséis (2016)

Radicación número: 250002327000201200511-01(21442)

Actor: URRÁ S. A. E. S. P.

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 21 de agosto de 2014, por la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca decidió la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada contra los actos administrativos que determinaron la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de la demandante, para la vigencia 2011.

Dicho fallo dispuso:

“SEGUNDO.- Declarar no probada la excepción de caducidad propuesta por la parte demandada.

TERCERO.- DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Contribución Especial del año 2011, identificada con el No. De radicado 20115340000296 del 7 de julio de 2011, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios; la **Resolución No. SSPD-20115300034015 del 2 de noviembre de 2011**, por medio de la cual se resuelve el recurso de reposición interpuesto por la actora en contra de la



liquidación oficial; y la **Resolución No. SSPD-201150000041855 del 21 de diciembre de 2011**, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación promovido por la libelista en contra de la mencionada liquidación.

CUARTO.- A título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se ordena a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la devolución de la suma pagada por concepto de contribución especial de energía eléctrica, esto es, la suma de quinientos millones novecientos diecisiete mil pesos (\$500.917.000) junto con los intereses que se causen legalmente.

QUINTO.- NIÉGUENSE las demás pretensiones de la demanda.”

ANTECEDENTES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 creó una contribución especial para recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia que presta la Superintendencia de Servicios Públicos a las entidades sometidas a su regulación.

Tal contribución debe liquidarse y pagarse anualmente, de acuerdo con las reglas establecidas en la misma norma legal, y la Superintendencia define su tarifa vía general.

Según dichas reglas, la contribución no puede superar el 1% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año anterior a aquél en el que se hace el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

Mediante Resolución SSPD-20111300017485 del 28 de junio de 2011, se estableció la tarifa para dicho año, en el 0.7397% y se dispuso que las erogaciones que



integran la base de liquidación para la contribución especial son las contempladas en la Resolución SSPD 2011300008735 del 12 de abril de 2011¹.

La Directora Financiera de la Superintendencia determinó, por Resolución N° 20115340000296 del 7 de julio de 2011, que la contribución a cargo de la demandante como prestadora del servicio de energía eléctrica, ascendía a \$476.150.000, tomando como base de liquidación la suma de \$64.370.694.500.

Tal decisión fue confirmada por las Resoluciones N° 20115300034015 del 2 de noviembre de 2011 y 20115000041855 del 21 de diciembre del mismo año, en sede de los recursos de reposición y apelación interpuestos².

DEMANDA

URRA S. A. E. S. P. demandó la nulidad de la Liquidación Oficial 201153400000296 del 7 de julio de 2011, y de las Resoluciones 20115300034015 y 20115000041855, expedidas el 2 de noviembre y el 21 de diciembre del mismo año. En consecuencia, solicitó que se declare que la contribución especial ordenada por dichos actos no debe cobrarse y que pagó por dicho concepto la suma ajustada a los criterios que fijó la Ley 142 de 1994 (\$83.258.136.29).

Subsidiariamente, pidió que se anule parcialmente la liquidación oficial mencionada y, de acuerdo con ello, que se declare la nulidad de las

¹ Folios 232 a 237

² Fls. 33 a 46 y 48 a 60



resoluciones citadas. En consecuencia, solicitó ordenar que la contribución especial del año 2011 se liquide nuevamente con la inclusión de todos los conceptos que integran los gastos de funcionamiento y que se le devuelva las sumas que tuvo que pagar injusta y arbitrariamente por razón de los actos acusados.

Estimó violados los artículos 95 (N. 9), 150 (N. 12), 338 y 352 de la Constitución Política; 5 y 36 del Decreto 111 de 1996; 13 y 24 del Decreto 115 de 1996; 330 del Plan General de Contabilidad Pública; 85.1 y 85.2 de la Ley 142 de 1994. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis:

La Resolución SSPD-20111300017485 del 28 de junio de 2011 interpretó erróneamente el concepto de gastos de funcionamiento, disponiendo la fijación de la tarifa de la contribución especial del 2011 de acuerdo con las necesidades del gasto presupuestal para ese año, a pesar de existir un superávit que condujo a que la SSPD realizara diferentes devoluciones y compensaciones.

Dicha resolución no se motivó en los criterios de objetividad que se invocaron al expedirla, como si las liquidaciones anteriores hubieran sido anormales, ilegales o producto de la mala fe de los funcionarios que las hicieron, y que, sin embargo, en decir de la demandante, si tenían claro lo que conformaba el concepto de gastos de funcionamiento.

La demandada violentó el marco constitucional y legal de dicho concepto que, a su vez, integra el de gastos autorizados para cada vigencia fiscal.



De acuerdo con la estructura del presupuesto de gastos conformado por los de funcionamiento (de personal, generales y transferencias), la deuda pública y la inversión, los gastos de funcionamiento de URRRA S. A. corresponden a los de administración, sueldos y salarios, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, generales, impuestos, contribuciones y tasas (ítems 5, 51, 5101, 5103, 5104, 5111 y 5120).

Los gastos que exigen los actos demandados no se requieren para la marcha de la empresa demandante y se apartan de los concebidos por la doctrina, la jurisprudencia y la misma Ley 142 de 1994, que asocia dichos gastos al servicio sometido a regulación, como inherentes o inseparables al mismo.

Tanto el Plan General de Contabilidad Pública como el Plan de Contabilidad para Entidades Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios identifican el servicio de la deuda, los gastos de inversión y la disponibilidad final como rubros independientes de los gastos de funcionamiento.

La demandada dispuso deliberadamente que todo lo incluido en los estados financieros reportados y certificados son gastos de funcionamiento, aplicando la tarifa del 0,7397% para la vigencia 2011, no obstante que tales estados se dividen en dos grandes especies contables, opuestas y definidas.

Los gastos de funcionamiento se asocian al concepto de gastos operacionales y ninguno de los conceptos de las cuentas contables 53, 5302, 5304, 5306, 5307, 5309, 5311, 5312, 5313, 5314, 5317, 5330, 5331, 5340, 5345, 58, 5801, 5802, 5803, 5805, 5806, 5810 y 5815 es inherente al funcionamiento de la demandante; simplemente son del restore de todo estado financiero.



Según el presupuesto ejecutado por la actora a 31 de diciembre de 2010, \$11.255.662.604.52 corresponde a gastos de funcionamiento derivados de sueldos, gastos generales, contribuciones efectivas y aportes sobre la nómina, y sobre ese valor se genera una contribución especial de \$83.258.136.29, de modo que al tener que pagar el valor dispuesto por los actos demandados, se generó una diferencia de \$392.891.863.71 que debe devolverse.

Los antecedentes legislativos del proyecto de origenó la Ley 142 de 1994 muestran que si bien en principio se previó que la contribución fuera liquidada sobre todos los gastos de funcionamiento, al final se dispuso que se haría solamente sobre los asociados al servicio sometidos a regulación.

Los actos acusados desconcieron tal premisa, alterando así la base de liquidación dispuesta en la ley en cuanto tomó todas las cuentas de la clase 5 (gastos), con las adiciones del grupo 75 (costos de producción).

Por definición, los gastos de funcionamiento no pueden estar al arbitrio de ninguna entidad a riesgo de agravar y socavar los intereses económicos de los contribuyentes.

La Resolución 200111300017485 del 28 de junio de 2011 lesionó los intereses de las empresas de servicios públicos y se apartó del criterio fijado por el Consejo de Estado para definir los gastos de funcionamiento, de los que no hacen parte los impuestos, las tasas, las contribuciones, las transferencias ni los contemplados en la licencia ambiental que claramente la demandante no necesita para desarrollar su objeto social.



Los conceptos de “gastos de funcionamiento” y “gastos asociados al servicio sometido a regulación” son ontológicamente distintos. Entre las distintas clases de gastos que se definen en el Plan de Contabilidad, no todos son de funcionamiento ni están asociados al servicio sometido a regulación.

Si los gastos de funcionamiento fueran todos los incluidos en la clase 5, no tendría sentido que el legislador precisara que sólo los asociados al servicio sometido a regulación hacen parte de la base para liquidar la contribución especial.

Ante la ausencia de una definición legal concreta, el Consejo de Estado tomó como análogos los conceptos de gastos de funcionamiento y gastos operacionales, como cuentas representativas de los valores causados o pagados en desarrollo directo de la operación básica u objeto social del ente prestador de servicios públicos.

Algunos de esos gastos no están asociados al servicio sometido a regulación, es decir, no son inherentes o inseparables del servicio respectivo, tal es el caso de las cuentas 53, 58, 5801, 5802, 5803, 5805, 5806, 5810 y 5815.

Así pues, los gastos de funcionamiento y los gastos de funcionamiento asociados al servicio no son lo mismo, ni todos los gastos que pertenecen a las cuentas de la clase 5 son de funcionamiento.

Para propósitos del presupuesto de gastos en el sector de servicios públicos domiciliarios los entes prestadores incurren en cuatro tipos de gastos (de funcionamiento, servicio de la deuda, inversión y disponibilidad final).



De acuerdo con el Diccionario de Términos Contables del Plan de contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos, hay gastos de funcionamiento, administración y financiación.

El Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos no define los gastos de funcionamiento asociados al servicio, sino los gastos de funcionamiento en general, señalando que son todos los contabilizados en la cuenta de la Clase 5, con las adiciones de las cuentas del grupo 75.

En todo caso, admitir que los gastos de funcionamiento comprenden los de todas esas cuentas, no varía el hecho de que la base de liquidación de la contribución especial sean únicamente los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

El propio legislador estableció la base gravable de la contribución especial y la demandada alteró el sistema y el método para definirla, extralimitándose en sus funciones, no obstante que la Ley 142 de 1994 solo la había autorizado para fijar las tarifas, sin superar el 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sujeto a control.

Los actos acusados incurren en falsa y falta de motivación, dado que sólo recuentan normas ajenas a la posibilidad de determinar la base para liquidar la contribución especial, sin explicar la razón por la cual se decidió modificar la base gravable, y transcriben apartes de los que simplemente se deduce que la metodología anteriormente aplicada para liquidar la contribución especial propiciaba la subjetividad y discrecionalidad de los funcionarios encargados.



Si en efecto se rectificó un proceder errado, ello tampoco justificaría que la superintendencia contradijera normas superiores, extralimitara sus competencias, desconciera el poder tributario primario en cuyo ejercicio se estableció la base de liquidación de la contribución especial, ni modulara la intención legislativa al respecto, cuando no tenía autorización legal para hacerlo.

De acuerdo con ello, los actos demandados violan los principios de legalidad, reserva de ley, justicia y equidad, y desconocen los precedentes jurisprudenciales sobre el particular, citados en los folios 20 y 29 del libelo.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios propuso la excepción de caducidad de la acción, porque la Resolución 201153400000296 del 7 de julio de 2011 quedó en firme el 18 de enero de 2012 y la demanda contra la misma se presentó el 31 de mayo del mismo año, es decir, después de vencer los cuatro meses que establece el numeral 2º del artículo 136 de la Ley 142 de 1994, independientemente del trámite de conciliación prejudicial que la contribuyente quiso agotar, pues encontrándose prohibida la conciliación en asuntos de carácter tributario, dicho trámite no pudo interrumpir el mencionado término de caducidad.

Así mismo, la Superintendencia se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en las siguientes razones:

Las entidades sometidas a control y vigilancia de la SSPD están sometidas a una contribución especial que no puede superar el 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio de dichas entidades, en el año anterior a aquél



en el que se hace el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

De acuerdo con la noción jurisprudencial de gastos de funcionamiento, en ellos se incluyen los gastos por pérdidas en venta o baja de activos y las erogaciones incluidas en el grupo 53, relacionadas con provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, provisiones para inversiones, deudores, inventarios, obligaciones fiscales, contingencias, depreciaciones de propiedades, planta y equipos, bienes adquiridos en leasing y amortizaciones de bienes entregados a terceros.

Así mismo, en el grupo 75 del plan contable hay ítems que corresponden a gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia y control.

La Resolución 20111300008735 del 28 de junio de 2011 estableció como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de control y vigilancia, a los servicios personales, generales, arrendamiento, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos, tasas y órdenes y contratos por otros servicios.

Por su parte, la Resolución 2011300017485 de 2011 fijó la tasa en un 0,7397% de los gastos de funcionamiento mencionados.

Al fijar el monto de la contribución a cargo de la demandante para el año 2011, la demandada interpretó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 armónicamente con la jurisprudencia del Consejo de Estado que no excluyó todos los ítems relacionados



en el grupo 75 sino únicamente los que no tienen relación de causalidad entre el gasto y la producción del ingreso o base de renta.

Tratándose del servicio prestado por URRRA S. A., la validación de criterios de cuentas gravadas están relacionadas con gastos de administración, servicios personales, generales; licencias, contribuciones y regalías; órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones; honorarios; seguros, impuestos y tasas; servicios públicos; órdenes y contratos por otros servicios, todos ellos calificados como inherentes a la prestación del servicio objeto de vigilancia y control.

La Superintendencia se limitó a interpretar armónicamente las partes motiva y resolutive de la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 23 de septiembre de 2010, dentro del expediente 2007-00049, que anuló la Resolución 20051300033635 de 2005, sin revivir los efectos de la misma.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca declaró no probada la excepción propuesta por la parte demandada, porque:

El acto con el que se agotó la vía guberativa quedó en firme el 18 de enero de 2012, de manera que el término de caducidad vencía el 19 de mayo del mismo año, pero la solicitud de conciliación extrajudicial interrumpió dicho término hasta el momento en que se expidió la constancia emitida por el Ministerio Público, dentro de los diez días siguientes a la solicitud que de cuenta de esa circunstancia. Dicha solicitud suspende el término de caducidad hasta cuando se haya expedido la constancia en la que se indique



la fecha de presentación de la solicitud y aquella en la que se celebró o debió realizarse la audiencia.

Al margen de que el asunto no fuera conciliable, la Procuraduría admitió la solicitud y dispuso la realización de la audiencia correspondiente el 30 de mayo de 2012, sin tener en cuenta la naturaleza tributaria del asunto objeto de controversia y sin expedir la respectiva constancia dentro del término legal correspondiente.

Igualmente, erró el agente fiscal al citar a las partes a la audiencia de conciliación y al celebrarla, asegurando que se cumplió el requisito de procedibilidad. Esos errores no pueden afectar el derecho de acceso a la administración de justicia, más aún cuando el actuar del Ministerio Público condujo a la actora a tener pleno convencimiento de que estaba inerrumpiendo el término de caducidad.

Como la resolución que decidió el recurso de apelación contra el acto liquidatorio quedó en firme el 18 de enero de 2012, el término de caducidad vencería, en principio, el 19 de mayo del mismo año; sin embargo, la solicitud de conciliación prejudicial del 3 de mayo de 2012 suspendió el referido término hasta el día 30 de mayo, cuando se celebró la mencionada audiencia.

Con ello, el plazo para presentar la demanda precluía el 15 de junio de 2012 y, por lo mismo, la del sub lite es oportuna.



Así mismo, el tribunal anuló los actos demandados y ordenó que se le devolviera a la demandante la suma de \$500.917.000 pagada por concepto de contribución especial, más los intereses legalmente causados sobre dicha suma. Para ello argumentó:

Previa alusión al marco constitucional y legal sobre la competencia de la entidad demandada para fijar la tarifa de la contribución especial, dentro del rango establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, el a quo sostuvo que la liquidación oficial acusada carece de motivación, porque no indicó cifras precisas ni identificó los rubros tomados como base de liquidación, como tampoco rindió explicaciones concretas sobre el particular.

Los preceptos citados en la liquidación sólo contienen directrices generales sobre la tarifa y enuncian los elementos que conforman los gastos de funcionamiento, sin dar certeza de la motivación del acto liquidatorio.

Los actos demandados no presentaron cifras ni criterios para dejar en claro la procedencia del valor total de la base gravable tomado para la liquidación, sin especificar los rubros asociados al servicio ni hacer la confrontación particular con lo ocurrido en el periodo determinado, para que la liquidación pudiera repuntarse conforme a las preceptivas constitucionales y legales que regulan la materia.

Ante tales falencias, la contribuyente no pudo conocer los elementos esenciales del tributo, pues los actos acusados se limitaron a hacer un recuento de normas que no refieren a la posibilidad de fijar la base para



liquidar la contribución especial, ni los conceptos que incluía. Esas normas son generales y no decaen en las circunstancias propias de cada contribuyente y que se deben comprobar de acuerdo a lo reflejado en sus estados financieros.

EL RECURSO DE APELACIÓN

La demandada apeló la sentencia proferida. Al efecto, adujo:

En el procedimiento prejudicial no cabe la suspensión de los términos de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, por razón de la presentación de la solicitud de conciliación relacionada con temas tributarios, porque de no hacerlo se vulneran los derechos de acceso a la administración de justicia y del debido proceso, y los principios de confianza legítima y buena fe.

Desde el 14 de mayo de 2009, cuando entró a regir el Decreto 1716 de 2009, no son susceptibles de conciliación extrajudicial los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario.

El término de caducidad debía contarse ininterrumpidamente desde la fecha de firmeza del acto liquidatorio de la contribución especial, es decir, el 18 de enero de 2012.

La declaratoria de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho se fundamenta en la primacía del derecho sustantivo sobre el procesal, amén de que dicha declaratoria es de orden público.



El hecho de que el actuar del Ministerio Público llevara a la actora a tener pleno convencimiento de estar interrumpiendo el término de la figura extintiva, no justifica desestimar la declaratoria de una excepción que es de orden público y de carácter imperativo, máxime cuando el debido proceso es reglado y prohíbe la conciliación en asuntos de carácter tributario, y el principio de legalidad tributaria presupone la igualdad de cargas legales entre los sujetos activo y pasivo de la contribución.

De otra parte y a modo de argumentación subsidiaria, arguye la apelante que la sentencia apelada es contraria a la evidencia probatoria, a los artículos 338 de la CP y 84 del CCA y a los precedentes jurisprudenciales sobre falsa motivación.

El acto liquidatorio demandado se fundamentó en actos conocidos por todos los prestadores del sector como las Resoluciones 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 20111300017485 del 28 de junio del mismo año, las cuales conformaron una unidad de contenido y fin junto con la liquidación oficial, que le permitieron a la demandante interponer los recursos de reposición y apelación y con ellos ejercer su derecho de defensa.

A través de esos recursos la contribuyente dejó entrever que conocía plenamente los actos generales incorporados en el acto liquidatorio, así como su inconformidad con los rubros escogidos para la base gravable, aduciendo que la demandada se había salido de los parámetros indicados por la sentencia del 23 de septiembre de 2010, por incluir gastos operacionales.

Adicionalmente, URRRA S. A. invocó un abanico de normas vulneradas, reconociendo con ello que el acto liquidatorio no fue aislado, indeterminado ni vacío o carente de motivación, sino complementario de toda una actuación que le sirvió de



antecedente y al cual dicha empresa se pudo oponer tanto en sede administrativa como judicial.

El artículo 338 de la CP debe aplicarse sistemáticamente con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, considerándose que no es factible que la labor de control y vigilancia de la Superintendencia pueda financiarse sin la existencia de la contribución.

Es reprochable que el a quo haya privado a la superintendencia de su única fuente de financiación, so pretexto de una supuesta falta de motivación, y que en otros casos similares simplemente se haya limitado a excluir rubros específicos de la base gravable.

La sentencia apelada anuló los actos demandados por fuera de los lineamientos que propuso el propio demandante desconociendo así el carácter rogado de esta jurisdicción, en cuanto aquél limitó sus solicitudes a un eventual ajuste cuantitativo de la liquidación, como pretensión principal, o una reliquidación de la contribución, como pretensión subsidiaria.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación y adicionalmente anotó:

La demandante acudió a la jurisdicción acudida por un apoderado judicial cuya asistencia supone un respaldo adicional del derecho de defensa, idóneo para contrarrestar cualquier ligereza, como la que pudo inspirar a la



procuraduría judicial al no rechazar oportunamente la solicitud de conciliación, por improcedente.

El Consejo de Estado ha desestimado la falta de motivación en casos en que no se concretan los valores de cada una de las cuentas que conforman la base gravable de la contribución especial por el año 2011.

Por último, señala que el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, contradice el inciso segundo del artículo 338 de la CP., en cuanto establece una noción rígida de los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación”, que hace incompatible la inclusión de los “costos de producción” dentro de aquéllos, aunque en principio pudieran ser estimados como tales.

De acuerdo con ello, solicita que se aplique la excepción de inconstitucionalidad respecto de la norma legal señalada, amén de que la Constitución propende por la recuperación de los costos en que incurre la entidad demandada en ejercicio de sus funciones de vigilancia y control, y dado que la contribución especial es el único ingreso de que dispone la SSPD para cumplir las funciones presidenciales que tiene asignadas.

La **demandante**, a su vez, reiteró el argumento central de la demanda, en cuanto atañe al concepto de “gastos de funcionamiento”.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA



En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer, en primer lugar, si en el presente asunto operó la caducidad de la acción, habida cuenta de que la demanda se presentó el 31 de mayo de 2012 (fl. 31) y la Liquidación Oficial 20115340000296 del 7 de julio de 2011, quedó en firme el 18 de enero de 2012, como lo constata la constancia visible en el folio 61.

Al respecto, se observa:

La caducidad, como presupuesto procesal de las acciones o requisito ab initio para poderla instaurar con el fin de que los actos administrativos no queden indefinidamente sujetos a la incertidumbre de un proceso judicial dirigido a cuestionar su legalidad, se sujeta a los términos perentoriamente previstos en la ley para ejercer dichas acciones – hoy medios de control.

Tratándose de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho interpuestas en vigencia del Decreto 01 de 1984, como es la tramitada en el epígrafe, el término se encontraba previsto en el numeral 2 del artículo 136 del CCA, según el cual:

“2. La de restablecimiento del derecho caducará al cabo de cuatro (4) meses contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación, o ejecución del acto, según el caso. Sin embargo, los actos que reconozcan prestaciones periódicas podrán demandarse en cualquier tiempo por la administración o por los interesados, pero no habrá lugar a recuperar las prestaciones pagadas a particulares de buena fe”.

Ha dicho la Sala que por “acto” debe entenderse el definitivo, esto es, el que resuelve de fondo la situación planteada, y que cuando éste ha sido objeto de algún recurso en la vía gubernativa, presentado con el lleno de los requisitos exigidos por



la ley, el término de caducidad empieza a correr a partir del día siguiente a aquél en el que se notifique el acto que resuelva el recurso interpuesto.

Ahora bien, acorde con el artículo 21 de la ley 640 de 2001 y el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009 que la reglamentó, el término que comenta se suspende por la presentación de la solicitud de conciliación extrajudicial en derecho, ante el conciliador, hasta que ocurra el primero de cualquiera de los siguientes eventos alternativos:

- Que se logre el acuerdo conciliatorio
- Que el acta de conciliación se haya registrado en los casos en que ese trámite sea exigido por la ley.
- Que venza el término de tres meses previsto para celebrarse la audiencia de conciliación judicial en derecho.
- Que se expidan constancias sobre la fecha de presentación de la solicitud, la fecha en que se celebró la audiencia o debió celebrarse y el asunto objeto de conciliación.

Al tenor del artículo 2 de la Ley 640 de 2001, dichas constancias se expiden en los casos que a continuación se enumeran:

1. Cuando se efectúe la audiencia de conciliación sin que se logre acuerdo.
2. Cuando las partes o una de ellas no comparezca a la audiencia. En este evento



deberán indicarse expresamente las excusas presentadas por la inasistencia si las hubiere.

3. Cuando se presente una solicitud para la celebración de una audiencia de conciliación, y el asunto de que se trate no sea conciliable de conformidad con la ley. En este evento la constancia deberá expedirse dentro de los 10 días calendario siguientes a la presentación de la solicitud.

Los asuntos que versan sobre conflictos de carácter tributario no son conciliables, por prohibición expresa del párrafo 1º del artículo 2 del Decreto Reglamentario 1716 de 2009, encajando así en la hipótesis prevista en el numeral 3 anteriormente transcrito.

En consecuencia, las solicitudes de conciliación extrajudicial respecto de asuntos jurídico tributarios, implican la expedición de la constancia contemplada en el artículo 21 de la Ley 640 de 2001 como extremo final de la suspensión del término de caducidad que se viene comentando.

Ello significa que, independientemente de la improcedencia de la conciliación solicitada, la presentación de la solicitud respectiva suspende el término de caducidad para ejercer la acción contenciosa contra los actos administrativos que originaron el conflicto respecto del cual quiso agotarse el trámite conciliatorio como requisito de procedibilidad.

En el caso de autos, la constancia que reposa en el folio 71 del presente cuaderno da cuenta de que el 3 de mayo de 2012 la demandante presentó solicitud de conciliación prejudicial ante la Procuraduría 55 Judicial II Administrativa, quien citó a las partes para celebrar la respectiva audiencia el 30 de mayo del mismo año, sin



lograrse ningún acuerdo. Por lo mismo, el ministerio público declaró fallida la conciliación, cerró la diligencia y declaró la terminación del trámite prejudicial.

Si bien para el 30 de mayo habían transcurrido más de los 10 días calendario que establece el numeral 3 del artículo 2 de la Ley 640 de 2001, el incumplimiento de ese deber exclusivamente endilgado al Ministerio Público como director del trámite conciliatorio prejudicial, no sesga ni interrumpe el lapso de suspensión que el legislador dispuso para el término de caducidad, pues claramente tal proceder administrativo escapa a la actividad del administrado que acude a la procuraduría para agotar el referido trámite³.

Pensar lo contrario ciertamente afrentaría contra el derecho de acceso a la administración de justicia porque continuaría el conteo del término de caducidad para ejercer la acción contenciosa, en un periodo en el que el accionante aguarda de buena fe por el resultado del trámite que instó ante el Ministerio Público y que éste aceptó iniciar⁴.

Así las cosas, la demanda presentada el 31 de mayo de 2012, es decir, al día siguiente de que la Procuradora 55 Judicial Administrativa expidió la constancia de que trata el numeral 3 del artículo 2 de la ley 640 de 2001, se considera oportuna a la luz del numeral 2 del artículo 136 del CCA, y, por tanto, la excepción de caducidad propuesta estaba llamada a desestimarse, como en efecto lo dispuso el a quo en el ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, el cual, por lo mismo, se confirmará.

³ Al respecto, providencia del 5 de septiembre de 2013, exp. 19643, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴ Auto admisorio 111 del 7 de mayo de 2012, fl. 72.

DE LA EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD PROPUESTA POR LA SSPD EN LOS ALEGATOS DE CONCLUSIÓN PRESENTADOS ANTE ESTA INSTANCIA

La SSPD solicita que se aplique la excepción de inconstitucionalidad respecto del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, por infringir el inciso segundo del artículo 338 de la CP., en cuanto establece una noción rígida de los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación”, que impide incluir en ellos los “costos de producción”, desconociendo que la Constitución propende por la recuperación de los costos en que incurre el citado ente de control y es el único ingreso con el que ella cuenta para cumplir las funciones que le corresponden.

A pesar de que tal argumento no fue propuesto desde el primer momento en que la demandada concurrió al proceso, en virtud del estudio oficioso que se deduce del deber impuesto por el artículo 4 de la CP, la Sala entrará a considerarla como lo ha hecho en oportunidades anteriores⁵, así:

Los artículos 338 y 370 de la Constitución Política establecen, en su orden, lo siguiente:

“ARTÍCULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

⁵ Sentencias del 29 de septiembre de 2015, exp. 20874 y 1 de junio de 2016, exp. 21702, M. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos”.

“ARTICULO 370. *Corresponde al Presidente de la República señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten”.*

En lo que interesa a este asunto, el artículo 338 de la Constitución Política prevé que si bien la creación de las tasas y contribuciones compete a las leyes, ordenanzas y acuerdos, estas normas pueden permitir que las tarifas de dichos tributos sean fijadas por las autoridades administrativas. Y que dichas tarifas deben cobrarse a los contribuyentes para recuperar los costos de los servicios que tales autoridades presten, si es una tasa, o como participación en los beneficios que les proporcionan, si se trata de una contribución.

En virtud de la facultad impositiva otorgada por la Constitución Política, el Congreso de la República expidió la Ley 142 de 1994⁶. El artículo 85 de la citada ley creó la contribución especial 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”*. El sujeto activo de la contribución especial es la Superintendencia y los sujetos pasivos, las entidades sometidas a control y vigilancia, es decir, las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

⁶ *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*



Dentro del poder tributario y la libertad de configuración normativa, el Congreso de la República dispuso en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que la contribución especial a cargo de las entidades sometidas a inspección, vigilancia y control de la Superintendencia debe liquidarse y pagarse teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Para definir los costos de los servicios que presta la Superintendencia deben tenerse en cuenta todos los gastos de funcionamiento de esta, al igual que la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos en el período anual respectivo (artículo 85.1 de la Ley 142 de 1994).

2. La Superintendencia debe presupuestar sus gastos anuales **y dentro del límite legal** debe cobrar la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir el presupuesto anual (artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994).

La tarifa máxima de la contribución especial es el 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”*** (artículo 85.2 inciso segundo de la Ley 142 de 1994).

Así, la tarifa de la contribución especial es máximo del 1% y **la base gravable es únicamente el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.**

El hecho de que la base gravable del tributo sea el valor de los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación” es concordante con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía también con el artículo 338 de la



Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Fue voluntad del legislador, titular del poder tributario, que la base gravable de la contribución especial fuera el valor de los gastos de funcionamiento, más concretamente, los asociados al servicio sometido a vigilancia y control de la demandada. No fue su voluntad que la base gravable incluyera el valor de los costos y todos los gastos sean o no de funcionamiento. Si así hubiera sido, lo habría plasmado en la norma, sin reparo alguno, pues, se insiste, tiene la potestad para hacerlo.

Además, como la tarifa de la contribución especial es para recuperar los costos en que incurra la Superintendencia por los servicios de control y vigilancia que presta a las entidades vigiladas, fue voluntad del legislador que la base gravable solo incluyera los gastos de funcionamiento asociados al servicio que presta la entidad vigilada y que se encuentra sometido a inspección, vigilancia y control del Estado o, como dice el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, “*del servicio sometido a regulación*”.

Entonces, la afirmación de que la base de liquidación de la contribución especial se limitó a rubros insuficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control no tiene ningún sustento, máxime cuando la excepcionante omitió allegar prueba alguna para demostrarlo así como para probar que ello le impide financiar el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios.



En consecuencia, la expresión “de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación” del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 no vulnera los artículos 338 y 370 de la Constitución Política, y, en esas condiciones, se declara no probada la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la demandada.

DEL ASUNTO DE FONDO

Se demanda la legalidad de los actos administrativos que determinaron la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de la demandante, por el año 2011, para recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que le presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Reza dicha norma:

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

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

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

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año



anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

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 1o. *Las Comisiones y la Superintendencia se financiaran 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 2o. *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.”*

Como se ve, para definir los costos recuperables vía contribución especial, el legislador ordena tomar como base de liquidación los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de la entidad vigilada, en el período anual respectivo.



En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si los actos demandados adolecen de falta de motivación respecto de la integración de la base gravable que tomaron para liquidar la contribución especial del año 2011, en cuanto incluyeron erogaciones correspondientes a servicios personales, servicios generales, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparación, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas y órdenes y contratos por otros servicios, así como impuestos, contribuciones y tasas.

Ello se hará dentro del siguiente marco legal y jurisprudencial:

DE LA BASE GRAVABLE PARA LIQUIDAR LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994 - ALCANCE DE LOS GASTOS DE FUNCIONAMIENTO A LA LUZ DE LA SENTENCIA DEL 23 DE SEPTIEMBRE DE 2010

Ya dijimos que para definir los costos recuperables vía contribución especial, el legislador ordena tomar como base de liquidación los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de la entidad vigilada, en el período anual respectivo.

Ahora bien, a la luz del inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos – de la Resolución 20051300033635 de 2005, por la cual se adoptó el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, los gastos de funcionamiento a los que refieren las Leyes 142 y 143 de 1994, correspondían 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.

La descripción de la Clase 5 – Gastos, la constituían las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento”.

Dentro de esa clasificación encontrábamos los grupos 51 – Administración (*cuentas de sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, generales e impuestos, contribuciones y tasas*), 53 – Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (*cuentas de Provisión para deudores, provisión para protección de inventarios, provisión para protección de propiedades, planta y equipo, provisión para responsabilidades, provisión para bienes y derechos en investigación administrativa, provisión para obligaciones fiscales, provisión para contingencias, provisiones diversas, depreciación de propiedades, planta y equipo, amortización de propiedad, planta y equipo, amortización de bienes entregados a terceros, amortización de intangibles*), 58 – Otros gastos (*cuentas de intereses, comisiones, financieros, extraordinarios, ajuste de ejercicios anteriores y gastos asignados a costos de producción y/o a servicios*), 59 – Cierre de ingresos, gastos y costos (*cuentas de cierre de ingresos, gastos y costos*).

Por su parte, el Grupo 75 – Costos de Producción, incluía las cuentas 7505: Servicios Personales, 7510: Generales, 7515: Depreciaciones, 7516: Arrendamientos, 7520: Amortizaciones, 7525: Agotamiento, 7530: Costo de bienes y servicios públicos para la venta, 7535: Licencias, Contribuciones y regalías, 7536: Consumo de insumos indirectos, 7540: Ordenes y Contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542: Honorarios, 7545: Servicios



Públicos, 7550: Materiales y Otros Costos de Operación, 7555: Costo de Pérdidas en Prestación del Servicio de Acueducto, 7560: Seguros, 7565: Impuestos y Tasas, 7570: Ordenes y Contratos por Otros Servicios, 7595: Transferencia mensual de costos por clase de servicio (CR).

La sentencia del 23 de septiembre de 2010, proferida dentro del expediente 16874, anuló el inciso que se viene comentando, aduciendo que la ausencia de normativa contable⁷ sobre la definición de “*gastos de funcionamiento*” y los conceptos que involucraba, obligaban a acoger la perspectiva jurisprudencial sobre los mismos.

A partir de ese criterio, la noción de gastos de funcionamiento fue asociada a la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizaban para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, resultando equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico, o los relacionados con el servicio sometido a regulación, quedando así excluidas todas las erogaciones ajenas a la prestación del servicio público domiciliario.

El análisis de la Sala indicó que las erogaciones incluidas en el Grupo 53, referidas a *provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones*, no corresponden a gastos de funcionamiento, porque no representan salidas de recursos para lograr el funcionamiento de la entidad, y precisó:

⁷ Cabe aclarar que para efectos presupuestales, el Decreto 4579 de 2006 “Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2007, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos” en su artículo 40 define los gastos de funcionamiento como “...aquellos 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” y los clasifica en gastos de personal, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción”.



“...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.

Para la Sección, el hecho de que los costos de producción comprendieran las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, no superaba el hecho de que, al tenor de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no pudiera equipararse a la de *gastos de funcionamiento* por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994.

Así, infirió que el catálogo de cuentas contenido en el grupo 75 no correspondía a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, porque algunos de los rubros comprendidos en esas cuentas no representaban erogaciones efectivas de recursos. En ese sentido, señaló:

“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.

⁸ 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”.



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.”

Finalmente, invocando el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 se resaltó que la intención del legislador fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los “gastos de funcionamiento”, excluyendo la posibilidad de entender que se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad.

La mención del numeral 85.1 respecto de los gastos de funcionamiento, la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, se hizo para establecer los costos de los servicios prestados por los entes de control y vigilancia. Para calcular las contribuciones especiales, la norma solo se refirió a los gastos de funcionamiento.

En este orden de ideas, la Sala concluyó:

“... 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

⁹ 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



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.

Además, la ampliación ilegal de la base gravable por parte de la entidad administrativa, en este caso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, desconoce el mandato constitucional previsto en el inciso 1° del artículo 338 de la Carta Política, porque tratándose de contribuciones fiscales, la facultad para crearlas en tiempo de paz, solamente le corresponde al Congreso, quien, además, debe establecer los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, lo que implica que ningún otro órgano de las Ramas del Poder Público puede modificarla o ampliarla so pena de violar dicho precepto constitucional, aspecto por el cual también prosperan las pretensiones de la demanda.”

De los gastos de funcionamiento que conforman la base gravable de la contribución especial

En términos generales, el Estatuto Contable definió los “gastos” como los flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o de incrementos del pasivo, o de una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, y en los que se incurre en las actividades de administración, comercialización,

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*”.



investigación y financiación realizadas durante un periodo, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes (Decreto 2649 de 1993, art. 40).

A su turno, el numeral 1.2.7.1.4 del marco conceptual del Plan General de Contabilidad Pública - PGCP, establece que los gastos de funcionamiento “corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes públicos en el período contable, necesarios para la obtención de los bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión social, operacional y administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio público”.

Igualmente, que los Gastos de Administración corresponden a la porción de los que razonablemente deben atribuirse a actividades como dirección, planeación y apoyo logístico de los entes públicos.

En reiteradas oportunidades esta Sala se ha referido a los gastos de funcionamiento que conforman la base de liquidación de la contribución especial, tomando como parámetros de análisis los enunciados en la ya citada Sentencia del 23 de septiembre de 2010.

Los pronunciamientos más recientes han precisado que el concepto de “gastos de funcionamiento” se ha desarrollado vía jurisprudencial, desde la Sentencia del 9 de noviembre de 2001, exp. 11790, porque la ley no ha establecido una definición concreta y el Plan de Contabilidad se limitó a distinguirlos en forma amplísima, 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*¹⁰.

El criterio fijado por la sentencia señalada indica que como la expresión “funcionamiento” alude a la acción y el efecto de funcionar o ejecutar las funciones que le son propias, los gastos de funcionamiento corresponden a los “flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad”, simbolizando así los gastos operacionales u ordinarios, normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico.

En el mismo sentido aparece el señalamiento de la Sentencia del 17 de abril de 2008, exp. 15771, que liga los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, a todos aquellos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes”.

Esa línea se mantuvo en las Sentencias del 4 de febrero de 2010, exp. 17206, y del 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, en la que se puntualiza que esos gastos deben tener 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 los entes encargados de tal función constitucional y legal¹¹.

¹⁰ Consejo de Estado, Sentencias del 5 de febrero de 2015, exp. 20450 y 10 de septiembre del mismo año, exps. 21254 y 21255, C. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

¹¹ Posición reiterada en las Sentencias del 25 de abril de 2013, exp. 18931; 13 de junio de 2013, exp. 18828; 20 de junio de 2013, exp. 18930; 3 de julio de 2013, exp. 19017; 26 de febrero de 2014, exp. 19155; 10 de abril de 2014, exp. 19054; 14 de agosto de 2014, exp. 19853; 28 de agosto de 2014, exp. 19682; 28 de agosto de 2014, exp. 20002; y 17 de septiembre de 2014, exp. 20253.



De acuerdo con lo dicho, la Sala mantiene el criterio de 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, tales como la Cuenta 5803 – Ajuste por diferencia en Cambio, la Cuenta 5120 – Impuestos, contribuciones y tasas, la Cuenta 5802 – Comisiones, la Cuenta 5810 – Extraordinarios, la Cuenta 5801 – Intereses y la Cuenta 5805 – Financieros”.

Así mismo, que los costos de producción de los servicios públicos domiciliarios, registrados en el Grupo 75, tampoco pueden integrar la base gravable de la contribución especial, dado que esa noción no puede equipararse a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994.

EL CASO CONCRETO

La contribución especial discutida se fijó de acuerdo con el artículo primero de la Resolución 2011300017485 del 28 de junio de 2011, que estableció la tarifa de la misma en el 0.7397% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros a 31 de diciembre de 2010 puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información.

Según el artículo 2º *ibídem*, dichos gastos se encontraban contemplados en la Resolución 2011300008735 del 12 de abril de 2011 que, a su vez, los asoció a las erogaciones asociadas a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos.



Entre tales gastos se clasificaron las cuentas 7505 (Servicios personales) 7510 (Servicios generales), 7517 (Arrendamientos), 7535 (licencias, contribuciones y regalías, 7540 (órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones), 7542 (honorarios), 7545 (Servicios Públicos), 7550 (Materiales y Otros Costos de Operación), 7560 (seguros), 7565 (impuestos y tasas) y 7570 (Ordenes y contratos por otros servicios).

Para los actos demandados, las sumas por concepto de impuestos, contribuciones y tasas (cuenta 5120) y las correspondientes a las cuentas del grupo 75 “Costos de Producción” con partidas de servicios personales, servicios generales, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparación, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas y órdenes y contratos por otros servicios, son gastos de funcionamiento que integran la base de liquidación de la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994¹².

En asunto similar, resuelto por la Sentencia de 11 de junio de 2015, que a su vez fue reiterada por la Sentencia del 23 de julio del mismo año (exp. 20920), la Sala tuvo oportunidad de pronunciarse sobre la inclusión de las partidas mencionadas en el concepto de gastos de funcionamiento.

¹² Fls. 41-42, 50-51



Allí también se analizó el efecto de la motivación de los actos administrativos que no precisan los conceptos y rubros con base en los cuales se liquida la contribución especial, advirtiendo que la no especificación de los montos de cada una de las partidas consideradas por la Superintendencia para liquidar la contribución especial del año 2011 no constituye carencia de motivación, porque las cifras provienen de la información de los estados financieros del año 2010, entregados por los contribuyentes a la Superintendencia a través del sistema SIU¹³.

Adicionalmente y tal como acontece en el sub lite, los actos que resolvieron los recursos interpuestos contra el acto liquidatorio mencionaron con precisión las cuentas incluidas en la base gravable pertenecientes al Grupo 75, e identificaron claramente el fundamento jurídico de la liquidación realizada, es decir, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011, que determinó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación, y 20111300017485 de 28 de junio de 2011, que fijó la tarifa para la contribución especial en el año 2011.

Así pues, la actora tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción, como en efecto lo hizo a través de la vía gubernativa y la demanda que originó el proceso del sub lite.

En cuanto atañe a los gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable de la contribución y a diferencia de años anteriores, al fijar la contribución especial

¹³ Según la Sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 20720, dicha omisión no es suficiente para afirmar que los actos adolecen de nulidad por falta de motivación, precisamente porque en los actos se enumeran las cuentas incluidas para la determinación de la base gravable, todas del grupo 75 – Costos de producción, del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.



para el año 2011 la Superintendencia no los determinó de acuerdo con el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios (Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005)¹⁴, ni excluyó expresamente las cuentas del grupo 75 “Costos de producción”.

Siguiendo las directrices de la Sentencia del 23 de septiembre de 2010¹⁵, los descritos en las cuentas del grupo 75 – costos de producción-, no pueden tomarse como gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, y la inclusión de los primeros en los segundos, dispuesta por la Resolución SSPD 2011300008735 de 2011, contraría el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de ese tipo de gastos.

En consecuencia, los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011, que fijó las cuentas del grupo 75 - costos de producción - como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio, y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011, que toma como los mencionados gastos como de “funcionamiento”, deben inaplicarse por ilegales y, en tal sentido, se adicionará la parte resolutive de la sentencia apelada.

Con fundamento en las resoluciones señaladas, la demandada liquidó en \$476.150.000 la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011, incluyendo dentro de su base las cuentas del grupo 75 del Plan de Contabilidad

¹⁴ 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.

¹⁵ Exp 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



(Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005) y la cuenta 5120 correspondiente a impuestos, contribuciones y tasas.

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

De esa base gravable se encuentran igualmente excluidos los valores correspondientes a la cuenta 5120 - impuestos, contribuciones y tasas¹⁶, comoquiera que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público de generación y comercialización de energía eléctrica que presta la demandante¹⁷.

Sobre el particular, en sentencia de 26 de febrero de 2014, la Sala precisó lo siguiente¹⁸:

“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

¹⁶ 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.

¹⁷ Sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁸ Exp. 19155, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006¹⁹, 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 domiciliarios²⁰, 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.

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”²¹.

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”.

¹⁹ El concepto se encuentra a folios 352 a 358 del expediente

²⁰ 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.

²¹ 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.



Como se anotó párrafos atrás, los actos demandados ponen de presente que el valor asignado a cada una de las cuentas corresponde a la información de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia, sin que existan elementos probatorios suficientes para poder desagregar el valor de las incluidas en la liquidación oficial de la contribución especial para el año 2011.

Sin embargo, de la base gravable que determinó la Superintendencia, esto es, \$64.370.694.500, la demandante aceptó \$11.255.662.604.52²², discriminados así:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
5101	SUELDOS Y SALARIOS	\$1.590.110.096.50
5111	GASTOS GENERALES	\$9.265.230.907.19
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	\$344.067.001.83
5104	APORTES SOBRE LA NÓMINA	\$56.254.599.00
	Base de liquidación	\$11.255.662.604.52
	CONTRIBUCIÓN A CARGO POR EL 2011 (Tarifa 0.7397%)	\$83.258.136.29

Así pues, teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial de la Sala y ya que no existen pruebas que desvirtúen los valores determinados por la demandante, se tiene por contribución especial a cargo de URRRA S. A. por el año 2011, la suma de \$83.258.136.29, que resulta de aplicar la tarifa de 0.7397% a la base gravable reportada por la demandante (\$11.255.662.604.52).

En este orden de ideas, se dispondrá la nulidad parcial de los actos demandados.

Así mismo, la orden de restablecimiento del derecho consecuente con tal declaratoria de nulidad, se traduce en la devolución del mayor valor pagado por

²² Fls. 9 y 65



concepto de la contribución especial liquidada a través de los actos demandados. Ese mayor valor corresponde a la diferencia entre la suma pagada (\$500.917.000, fl. 69 y anverso) y el valor que esta sentencia acepta como contribución a cargo de la demandante por el año 2011 (\$83.258.136.29), es decir, la suma de \$417.658.863.71.

Dicha suma deberá devolverse debidamente ajustada con base en el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo²³ y según la fórmula

$$R = Rh \frac{\text{índice final (if)}}{\text{índice Inicial (ii)}}$$

Donde, el valor ajustado (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh): mayor valor que pagó el contribuyente, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia (if), por el índice inicial (ii), esto es, el vigente al momento del pago.

De la misma forma y acorde con lo dispuesto en el artículo 176 del CCA, sobre la suma actualizada se causarán intereses moratorios a partir del vencimiento de los 30 días siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, dentro de los cuales deben adoptarse las medidas dirigidas a darle cumplimiento²⁴.

En este orden de ideas, es lo propio revocar los ordinales tercero, cuarto y

²³ Sentencias de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

²⁴ Sentencia de 28 de mayo de 2015, exp 20228. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia



quinto de la sentencia apelada, para, en su lugar, hacer las declaraciones e impartir las órdenes a las que obliga el análisis de fondo realizado en esta considerativa.

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

F A L L A

1. **CONFÍRMASE** el ordinal segundo de la Sentencia del 21 de agosto de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por la empresa URRRA S. A. E. S. P., contra LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

2. **REVÓCANSE** los ordinales tercero, cuarto y quinto de la misma sentencia. En su lugar, se dispone:

“TERCERO: INAPLÍCENSE los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011, y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio del mismo año, por razones de ilegalidad.

CUARTO: ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial 20115340000296 del 7 de julio de 2011, y las Resoluciones SSPD-20115300034015 y SSPD-201150000041855, proferidas el 2 de noviembre y el 21 de diciembre del mismo año, respectivamente.

QUINTO: A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que devuelva a la demandante la suma de \$417.658.863.71, debidamente ajustada en la forma prevista en la parte motiva de esta providencia.



Dicha suma devengará intereses moratorios a partir del vencimiento de los 30 días siguientes a la ejecutoria del presente fallo.”

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ