



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

**Bogotá D.C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil diecisiete
(2017)**

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2015-00049-01 (22655)
Demandante: ISAGEN S. A. ESP
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS

Temas: Contribución especial para empresas prestadoras
de servicios públicos - 2014. Base gravable. Gastos
de funcionamiento asociados al servicio regulado.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 5 de mayo de 2016¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

¹ Fls. 171-199 c.p.

*"1. Se declara la **NULIDAD PARCIAL** de la Liquidación Oficial de la Contribución Especial por energía eléctrica, con radicado nro. 20145340018966 de 9 de junio de 2014, mediante la cual la Superintendencia de Servicios Públicos liquida la contribución especial a cargo de ISAGEN S. A. ESP por el año 2014.*

*2. Se declara la **NULIDAD PARCIAL** de la Resolución nro. SSPD-20145300025525 de 17 de julio de 2014, por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por la Empresa ISAGEN S. A. ESP contra la anterior liquidación oficial, así como de la Resolución nro. SSPD-20145000036865 de 22 de agosto de 2014, por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por la empresa ISAGEN S. A. ESP contra la mencionada liquidación.*

3. A título de restablecimiento del derecho se declara que la contribución a cargo de ISAGEN S. A. ESP por concepto de energía eléctrica es de \$823.411.766.

*4. Se **ORDENA** a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios reintegrarle a ISAGEN S. A. ESP la suma de \$1.843.595.234, más los intereses corrientes y moratorios que legalmente se causen. (...)"*

ANTECEDENTES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 prevé una contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos, con el fin de recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia que presta a las entidades sometidas a su regulación.

La contribución debe liquidarse y pagarse anualmente, conforme con las reglas establecidas en la norma anteriormente mencionada, y 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 la Resolución SSPD-20141300018055 del 29 de mayo de 2014, se fijó la tarifa de la contribución para dicho año en 0.9299% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información - SUI, a 31 de diciembre de 2013 (art. 1 ibídem), entendiendo que dichos gastos los constituían las erogaciones indicadas en las cuentas que enuncia el artículo 2 ibídem².

Por Liquidación Oficial 20145340018966 del 9 de junio de 2014, el Director Financiero de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó la contribución especial a cargo de la demandante como prestadora del servicio de energía eléctrica, en la suma de \$2.667.007.000, para lo cual tomó como valor base de liquidación la suma de \$286.805.818.829³.

² 51 (Gastos de administración, menos impuestos, tasas y contribuciones), 7505 (Servicios personales), 7510 (Generales), 7517 (Arrendamientos), 753508 (Licencia de operación del servicio), 753513 (Comité de estratificación), 7540 (Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones), 7542 (Honorarios), 7545 (Servicios públicos), 7550 (Materiales y otros costos de operación), 7560 (Seguros) y 7570 (Órdenes y contratos por otros servicios).

³ Fl. 34 c.p.

Previa aplicación del pago anticipado hecho el 30 de enero de 2014⁴ por valor de \$1.289.362.000, la liquidación fijó como total a pagar la suma de \$1.377.645.000.

Tal decisión fue confirmada por las Resoluciones SSPD-20145300025525 del 17 de julio de 2014⁵ y SSPD-20145000036865 del 22 de agosto del mismo año⁶ que, respectivamente, resolvieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la actora.

El 25 de septiembre de 2014, la demandante pagó en el Banco BBVA la suma de \$1.377.645.000, como saldo debido por la contribución especial⁷.

DEMANDA

ISAGEN S. A. ESP, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del CPACA, solicitó que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial 20145340018966 del 9 de junio de 2014 y de las Resoluciones 20145300025525 del 17 de julio de 2014 y 20145000036865 del 22 de agosto del mismo año. Y como consecuencia de la declaración anterior pidió *"se restablezca en su derecho a ISAGEN S.A. ESP ordenando la devolución de dos mil seiscientos sesenta y siete millones siete mil pesos (\$2.667.007.000) correspondientes al pago de lo no debido*

⁴ Fl. 4 c.a.

⁵ Fls. 43 a 51 c.p.

⁶ Fls. 63 a 63 c.p.

⁷ Fls. 64 c.p. y 17, 31, 85, 126 y 197 c.p.

efectuado por la sociedad demandante por concepto de la contribución especial de energía eléctrica a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que se reseña en el acápite de hechos, más los intereses de mora causados y cobrados por esa Superintendencia y los intereses corrientes y de mora legalmente causados desde el momento del pago y hasta el momento de la devolución”⁸.

La demandante invocó como normas violadas los artículos:

- 95-9, 121 y 338 de la Constitución.
- 85.2 de la Ley 142 de 1994.
- 42 del CPACA.
- 2313 y 2315 del Código Civil y, 850 del E.T.

Sobre el concepto de la violación, la demandante expuso lo siguiente:

Luego de aludir a la naturaleza jurídica de la contribución especial y al principio de legalidad tributaria, expresó que la Superintendencia vulneró tal principio al liquidar la contribución a cargo de la actora, porque modificó la base gravable establecida en la ley.

Al efecto, con fundamento en jurisprudencia del Consejo de Estado, indicó que la contribución discutida se calculó sobre conceptos que no constituyen gastos de funcionamiento ni integran la base gravable de dicho tributo, como los de las cuentas 7505, 7510,

⁸ Folio 14 c.p. (demanda)

7517, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570. Afirmó que los valores correspondientes a tales cuentas ascienden a \$198.257.397.965.

Señaló que la inclusión de dichos rubros generó un mayor valor de la contribución especial correspondiente al año 2014 de \$1.843.595.544⁹.

Manifestó que la actuación de la Superintendencia conllevó a la vulneración de los principios de legalidad y de reserva de ley, toda vez que, tomó como base gravable de la contribución especial para el año 2014 costos de funcionamiento (registrados en la cuenta 75), esto es, una base distinta de la establecida en la ley, que alude a los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

Adujo que los actos demandados omitieron la motivación, como lo dispone el artículo 42 del CPACA.

Finalmente, con base en los artículos 2323 y 2325 del Código Civil y, 850 del E.T. solicitó la devolución de las sumas indebidamente pagadas.

OPOSICIÓN

⁹ Folios 25 y 26 c.p. (demanda)

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda. Al efecto, formuló las excepciones de legalidad de los actos demandados, debida motivación y de inconstitucionalidad.

Concretó la excepción de legalidad en que la contribución especial tiene asidero constitucional en los artículos 95-9, 150-12, 338 y 370 de la C.P.

Adujo debida motivación, para lo cual señaló que el acto liquidatorio incluyó en su motivación la Resolución SSPD 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, acto general que junto con la liquidación conforma una unidad de contenido y fin.

Solicitó la aplicación de la excepción de inconstitucionalidad sobre el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, ante la disparidad entre dicha norma y el bloque integrado por los artículos 338 (inciso segundo), 365 y 370 de la Constitución Política, porque la citada norma legal limitó la base gravable de la contribución a unos rubros insuficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia de Servicios Públicos por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control, no obstante que el Estado está obligado a garantizar la prestación eficiente de los servicios públicos y a ejercer la inspección, el control y la vigilancia de las entidades que prestan dichos servicios.

Concluyó que las cuentas del grupo 75 hacen parte de la base gravable de la contribución, para que la entidad pueda cumplir la finalidad de recuperar los costos de vigilancia y control y, al efecto, presentó un detalle de contenido respecto de las erogaciones de que tratan las cuentas 7505, 7510, 7517, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570.

Se opuso a la pretensión de intereses, pues en el evento de una devolución el sustento legal aplicable son los artículos 192 y 195 del CPACA.

AUDIENCIA INICIAL

El 28 de marzo de 2016 se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011¹⁰. En dicha diligencia, se precisó que no se formularon excepciones previas pues los argumentos aducidos como excepciones corresponden a aspectos de fondo y el litigio se concretó en el examen de legalidad de la Liquidación Oficial No. 20145340018966 del 9 de junio de 2014, por la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios le determinó a ISAGEN S. A. ESP el monto de la contribución a su cargo por la vigencia 2014, y de las Resoluciones Nos. 20145300025525 del 17 de julio de 2014 y 20145000036865 del 22 de agosto de 2014, por las cuales se resolvieron los recursos de reposición y apelación, respectivamente.

¹⁰ Fls. 123 a 129 c.p.

Asimismo, en "dilucidar si los actos acusados fueron proferidos (i) quebrantando el principio de legalidad tributaria, por cuanto se liquidó la contribución especial sobre una base gravable no contemplada en la ley, es decir, violando el artículo 85 de la Ley 142 de 1994; (ii) infringiendo el artículo 42 de de la Ley 1437 de 2011, toda vez que los citados actos omiten la motivación obligatoria; (iii) propiciando un pago de lo no debido, según los términos de los artículos 2313 y 2315 del Código Civil y del artículo 850 del E.T."

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló parcialmente los actos demandados y declaró que la contribución a cargo de la demandante era de \$823.411.766, pues como lo consideró la demandante, solo debe tomarse dentro de la base la cuenta 51 "gastos de administración" menos la 5120 "impuestos, tasas y contribuciones". En consecuencia, ordenó a la demandada reintegrar a la empresa actora la suma de \$1.843.595.234, más los intereses corrientes y moratorios legalmente causados.

Al efecto, invocó la sentencia proferida por el Consejo de Estado el 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, para concluir que, al tenor de la misma, las cuentas del grupo 75 no hacen parte de la base gravable de la contribución especial a cargo de las entidades prestadoras de servicios públicos.

Previa referencia a los fundamentos de los actos demandados, señaló que la Superintendencia incluyó algunas cuentas del grupo 75 en la base de la contribución de acuerdo con lo previsto en el artículo 2 de la Resolución 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, que estableció la tarifa de dicho tributo para ese año y que, por lo mismo, debe inaplicarse en el caso concreto.

Agregó que la excepción de inconstitucionalidad no se predica de las providencias judiciales y que la interpretación que hizo la mencionada sentencia del 23 de septiembre de 2010 respecto del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 emana de la competencia asignada al Consejo de Estado para conocer las demandas de nulidad contra actos administrativos generales.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia del Tribunal, con fundamento en lo siguiente:

Adujo que el Estatuto General del Presupuesto presenta una clasificación entre “presupuesto de rentas” y “gastos o ley de apropiaciones”, el segundo de los cuales establece los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda pública y los gastos de inversión, y señala que los primeros se refieren a todas las erogaciones hechas por el Estado para poder operar y cumplir sus funciones y que se integran por las partidas generales de “gastos

de personal, “gastos generales” y “transferencias corrientes y de capital”.

Resaltó que ante el fin específico de la contribución (la recuperación de los costos de los servicios de inspección, vigilancia y control), el primer margen de dicho tributo es atender los costos que demanda el ejercicio de esas tres funciones, el segundo es estimar los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en el periodo anual respectivo y, el tercero, no superar el 1% del valor de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año inmediatamente anterior, siempre que estén asociados al servicio sometido a regulación.

Manifestó que la inobservancia de cualquiera de los elementos de la contribución soslaya el fin y el espíritu de la misma, cual es la financiación de la función presidencial prevista en el artículo 370 de la Constitución Política, además de que pasa por alto el cometido constitucional de recuperación de costos que le asignó el artículo 338 ibídem.

Anotó que la sentencia apelada se limitó a una interpretación exegética del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, sin tener en cuenta la finalidad de dicha norma.

Insistió en que las cuentas del Grupo 75 – costos de producción hacen parte de los gastos de funcionamiento, porque se asocian directamente con la producción y prestación del servicio.

Aclaró que la excepción de inconstitucionalidad propuesta en el escrito de contestación no se le imputó a la jurisdicción sino al legislador, quien frente a la literalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 actuó por fuera de la naturaleza constitucional de la base gravable prevista en el artículo 338 de la Constitución Política y, de contera, vulneró los artículos 365 y 370 ibídem.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo aducido en la primera instancia e insistió en que la base gravable de la contribución no puede incluir las cuentas del grupo 75 (costos de producción), como lo ha precisado la jurisdicción contencioso administrativa.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

El **Ministerio Público** solicitó la confirmación del fallo apelado. Frente a la excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 manifestó que es extraña, pues la demandada expidió la Resolución 20141300018055 de 2014 con fundamento en la citada norma.

Y en cuanto a las cuentas del Grupo 75 – costos de producción, con base en la sentencia del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, expresó que no hacen parte de la base gravable de la contribución especial y, por tanto, deben ser excluidas de los actos liquidatorios demandados.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que determinaron la contribución especial a cargo de ISAGEN S. A. ESP, para el año 2014.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer i) la procedencia de la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la demandada y, ii) si la base gravable sobre la cual se liquidó la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se ajusta al ordenamiento legal.

LA EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

La Superintendencia de Servicios Públicos solicitó que se aplicara 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 Constitución Política, en cuanto limitó la base gravable de la contribución a los "*gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*" pues, en criterio de tal entidad, éstos no son

suficientes para lograr el fin constitucional de dicho tributo, cual es la recuperación de los costos en que incurre el ente de control para ejercer sus funciones.

Sobre el tema, esta Corporación se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias de 29 de septiembre (Exp. 20874) y 12 de noviembre de 2015 (Exp. 21714), 25 de abril de 2016 (Exp. 21246), 11 de mayo (Exp. 20179), 29 de junio (Exp. 21724) y 20 de octubre de 2017 (Exp. 22067), por lo cual se reitera, en lo pertinente, el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias¹¹:

"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 de producción. 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 vigiladas, **fue***

¹¹ Expedientes Nos. 20874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 21714, Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 21246, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 20179, C.P. Milton Chaves García; 21724 y 22067 (en audiencia), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

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".

Igualmente, en cuanto al argumento de que la ley limitó la base de liquidación de la contribución especial a rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control, se advierte que el análisis de dicho argumento es propio del debate legislativo exclusivo del Congreso, como titular de la potestad tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

De acuerdo con lo anterior, no procede la interpretación que dio el demandado a la expresión "de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación", del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Por lo tanto, la Sala declara no probada lo que la demandada denominó como excepción de inconstitucionalidad."

De conformidad con el precedente transcrito, el cual se reitera en esta oportunidad, para la Sala no se encuentra probada la excepción de inconstitucionalidad que la entidad demandada predica del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, toda vez que esta disposición guarda armonía con los artículos 338, 365 y 370 de la Constitución Política, en tanto que la voluntad del legislador no fue extender la base gravable de la contribución en cuestión a los costos de producción.

Por lo tanto, la Sala modificará la sentencia apelada, para declarar no probada lo que la demandada denominó como excepción de inconstitucionalidad.

BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

La recurrente estima que los rubros del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio y, por tanto, deben integrar la base gravable de la contribución especial.

La contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 tiene como finalidad recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Dicha norma dispone lo siguiente:

"Artículo 85. *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 financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.*

PARÁGRAFO 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.”

Se tiene entonces 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.

Así, para el cálculo de dicho tributo, la norma transcrita prevé que: i) no podrá ser superior al 1% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, ii) del año inmediatamente anterior objeto de cobro y iii) los gastos de funcionamiento se tomarán de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

Por lo demás, la clasificación legal de gastos de funcionamiento a la que alude la apelante no fue prevista en el contexto del sistema tributario aplicable a los servicios públicos domiciliarios, sino en el del sistema presupuestal, como herramienta de política gubernativa mediante la cual se asignan recursos y se determinan gastos para cubrir los objetivos trazados en los planes de desarrollo económico y social en un período determinado.

Al adoptar el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la Resolución 20051300033635 de 2005, el ente demandado, en el inciso sexto de la descripción de la Clase 5 – Gastos, indicó:

«Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de producción, y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso».

La descripción de la Clase 5 – Gastos, la constituyen 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, el Grupo 75 – Costos de Producción, incluía las cuentas *7505: Servicios Personales, 7510: Generales, 7515: Depreciaciones, 7517: 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.*

El inciso sexto de la descripción de la Clase 5 – Gastos, transcrito párrafos atrás, fue anulado por la Sala mediante sentencia del 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, con fundamento en lo siguiente:

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

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

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

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

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas¹² o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

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

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

En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de

¹² Nota de la cita jurisprudencial. El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la "contabilidad de causación o por acumulación" según el cual "los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia".

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 inescindible¹³ 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***¹⁴.

Teniendo en cuenta los anteriores criterios jurisprudenciales, la **sentencia del 20 de octubre de 2017, Exp. 22067¹⁵**, anuló parcialmente el artículo 2 de la Resolución SSPD – 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, en cuanto adicionó a la base de liquidación de la contribución especial por el año 2014, las cuentas 7505 "servicios personales", 7517 "arrendamientos", 7540 "órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones", 7550 "materiales y costos de operación" y 7570 "órdenes y contratos por

¹³ Bajo este criterio la Sala, en sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 4 de febrero de 2010, Exp. 17206, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, ha analizado si los *gastos de pensiones*, como *gastos de funcionamiento*, son *inherentes* al servicio prestado por la entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios obligada al pago de la contribución especial y ha señalado que "aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, si sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento".

¹⁴ Reiterada entre otras, en las sentencias del 12 de noviembre de 2015, Exp. 21737, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 11 de mayo de 2017, Exp. 20179, C.P. Dr. Milton Chaves García y de 20 de octubre de 2017, Exp. 22067, M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, según las cuales los costos de producción y los gastos de funcionamiento no asociados al servicio sometido a vigilancia de la Superintendencia, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

¹⁵ M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

*otros servicios*¹⁶, con base en las cuales se liquidó la contribución discutida por la demandante.

En dicha providencia, con fundamento el reiterado precedente jurisprudencial, se concluyó que:

" (...) es claro que 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 No. SSPD – 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, es contraria al artículo 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".

Y la **sentencia del 8 de noviembre de 2017, Exp. 21885**¹⁷, anuló las restantes cuentas enunciadas en el precitado artículo 2 de la Resolución SSPD – 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, con base en las cuales se liquidó la contribución discutida por la demandante, es decir, las cuentas 7510 (Generales), 753508 (Licencia de operación del servicio), 753513 (Comité de

¹⁶ De acuerdo con ello, el texto del artículo parcialmente anulado quedó así: "Artículo 2. BASE PARA LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL. Las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2014, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

51 -Gastos de administración (menos la 5120)
7510 -Generales
753508 -Licencias de Operación del Servicio
753513 -Comité de estratificación
7542 -Honorarios
7545 -Servicios Públicos
7560 -Seguros"

¹⁷ M.P. Dr. Milton Chaves García.

estratificación), 7542 (Honorarios), 7545 (Servicios públicos) y 7560 (Seguros).

EL CASO CONCRETO

Los actos administrativos que determinaron la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2014 tienen sustento jurídico en la Resolución 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, que fijó la tarifa en 0,9299% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la empresa contribuyente, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la superintendencia a través del sistema único de información, SUI, a 31 de diciembre de 2013.

De acuerdo con el artículo 2 de dicha resolución, las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2014, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las cuentas 51 Gastos de administración (menos impuestos, tasas y contribuciones - 5120), 7505 - Servicios personales, 7510 - Generales, 7517 - Arrendamientos, 753508 - Licencia de operación del servicio, 753513 - Comité de estratificación, 7540 - Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542 - Honorarios, 7545 - Servicios públicos, 7550 -

Materiales y otros costos de operación, 7560 - Seguros, 7570 - Órdenes y contratos por otros servicios.

La Resolución No. 20145340018966 del 9 de junio de 2014, por su parte, liquidó la contribución con base en la sumatoria de cada una de las cuentas mencionadas, la cual arrojó una base gravable de \$286.805.818.829.

No obstante, ante la nulidad parcial del artículo 2 de la Resolución 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, declarada por las sentencias del 20 de octubre de 2017, Exp. 22067¹⁸, y 8 de noviembre del mismo año, Exp. 21885¹⁹, y teniendo en cuenta que al momento de expedirse dichos fallos no se encontraba consolidada la actuación discutida, las cuentas 7505, 7510, 7517, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570 deben excluirse de la base gravable de la contribución especial del año 2014.

Bajo los anteriores parámetros, como lo indicó el Tribunal con base en lo señalado por la actora, la contribución a cargo de la demandante por el año 2014 es la siguiente:

¹⁸ M.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁹ M.P. Dr. Milton Chaves García.

CUENTA	DESCRIPCIÓN	LIQUIDACIÓN SSPD	LIQUIDACIÓN JURISDICCIÓN
51	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	103.118.487.826	103.118.487.826
5120	MENOS IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES	14.570.066.962	14.570.066.962
7505	SERVICIOS PERSONALES	65.586.185.624	0
7510	GENERALES	52.882.343.227	0
7517	<i>Arrendamientos</i>	3.135.129.359	0
753508	<i>Licencia de operación del servicio</i>	0	0
753513	<i>Comité de estratificación</i>	0	0
7540	<i>Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones</i>	25.311.529.928	0
7542	<i>Honorarios</i>	3.515.423.704	0
7545	<i>Servicios Públicos</i>	506.295.333	0
7550	<i>Materiales y otros costos de operación</i>	6.229.582.381	0
7560	<i>Seguros</i>	15.794.693.803	0
7570	<i>Órdenes y contratos por otros servicios</i>	25.296.214.606	0
	TOTAL BASE	286.805.818.829	88.548.420.864
	TARIFA	0.9299%	0.9299%
	CONTRIBUCIÓN A CARGO 2014	2.667.007.000	823.411.766
	VALOR PAGADO ANTICIPO	1.289.362.000	1.289.362.000
	VALOR PAGADO EL 25 DE SEPTIEMBRE DE 2014	1.377.645.000	1.377.645.000
	DIFERENCIA A DEVOLVER		1.843.595.234

En consecuencia, como la demandante pagó \$2.667.007.000²⁰ y la contribución a cargo es de \$823.411.766, se generó una diferencia a su favor de \$1.843.595.234, que debe devolverse, como lo ordenó el Tribunal, con la precisión en cuanto a la indexación y los intereses procedentes.

En efecto, la suma que se ordena devolver, esto es, \$1.843.595.234, debe ajustarse tomando como base el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 187 del CPACA²¹. Asimismo, respecto de la suma actualizada proceden intereses moratorios, en los términos de los artículos 192 y 195 ibídem.

De acuerdo con lo anterior, la Sala modificará la sentencia apelada, para declarar no probada la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y, a título de restablecimiento del derecho, ordenar la devolución a la demandante de la diferencia anteriormente señalada, debidamente actualizada, con el pago de intereses moratorios sobre dicha suma, en los términos fijados en esta providencia.

²⁰ De los cuales \$1.289.362.000 se pagaron de manera anticipada, según lo anota la propia liquidación oficial demandada y \$1.377.645.000 se pagaron el 25 de septiembre de 2014, según se observa en el folio 64 c.p.

²¹ Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor.

Finalmente, a la luz de los artículos 188 del CPACA y 365 (num. 8) del CGP, estima la Sala que la decisión anulatoria no amerita condenar en costas a la parte vencida en esta instancia, porque en el expediente no se encuentran pruebas que las demuestren o justifiquen²². También, por falta de prueba, se confirma la negativa de condena en costas en primera instancia. Por tanto, se niega la condena en costas en las dos instancias.

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

FALLA

- 1. MODIFÍCASE** la sentencia del 5 de mayo de 2016, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", por las razones expuestas en esta providencia, la cual quedará así:

"PRIMERO. DECLÁRASE no probada la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la parte demandada.

²² En el mismo sentido, sentencias del 6 de julio de 2016, exp. 21601, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 1º de febrero de 2017, exp. 21179, 1º de junio de 2017, exp. 20882 y 13 de septiembre de 2017, exp. 20646, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto

SEGUNDO. DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL de la Liquidación Oficial 20145340018966 del 9 de junio de 2014 y de las Resoluciones SSPD-20145300025525 del 17 de julio de 2014 y SSPD-20145000036865 del 22 de agosto del mismo año, por las cuales la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó a la actora la contribución especial por el año 2014.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2014, corresponde a la suma de ochocientos veintitrés millones cuatrocientos once mil setecientos sesenta y seis pesos (\$823.411.766)

CUARTO. Se ordena a la Superintendencia de Servicios Públicos **DEVOLVER** a ISAGEN S. A. ESP la suma de mil ochocientos cuarenta y tres millones quinientos noventa y cinco mil doscientos treinta y cuatro pesos \$1.843.595.234, ajustada con base en el IPC, junto con los intereses moratorios, conforme con lo previsto en los artículos 187, 192 y 195 del CPACA.”

2. Sin condena en costas en ambas instancias.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**