

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA**

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de mayo de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación:** 11001-03-24-000-2014-00389-00 [21286]

**Asunto:** Medio de control de nulidad

**Demandante:** EMPRESA DE ACUEDUCTO, ALCANTARILLADO Y ASEO DE COLOMBIA S.A. E.S.P.- AQUASEO S.A. E.S.P.

**Demandado:** SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

**Temas :** Legalidad de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013. Contribución especial 2013.

**FALLO**

---

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Colombia S.A. E.S.P.- AQUASEO S.A. E.S.P. contra el artículo 2 de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

**DEMANDA**

En ejercicio del medio de control consagrado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo [en adelante CPACA], la demandante pidió que se declare la nulidad parcial del artículo 2 de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, por la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios [en adelante SSPD] fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para el año 2013, estableció la base de liquidación, el procedimiento para el recaudo y dictó otras disposiciones<sup>1</sup>.

La norma demandada dispone lo siguiente [Se subrayan los apartes acusados]:

***"RESOLUCIÓN No. SSPD- 20131300029415 DEL 01/08/2013***

*Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial a la cual se encuentran sujetos los prestadores de servicios públicos domiciliarios para*

---

<sup>1</sup> Fls. 36-78

el año 2013, se establece la base de liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones.

### **LA SUPERINTENDENTE DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**

[...]

#### **RESUELVE**

[...]

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 2013, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

51	Gastos de administración (menos la 5120)
7505	<u>Servicios personales</u>
7510	Generales
7517	<u>Arrendamientos</u>
753508	Licencia de operación del servicio
753513	Comité de estratificación
7540	<u>Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones</u>
7542	Honorarios
7545	Servicios públicos
7550	<u>Materiales y otros costos de operación</u>
7560	Seguros
7570	<u>Órdenes y contratos por otros servicios</u> <sup>2</sup>

Es del caso aclarar que la demanda, inicialmente, se dirigió contra los actos de contenido particular, expedidos por la misma Superintendencia, estos son: (i) Liquidación Oficial 20135340024136 de 6 de agosto de 2013, por la cual liquidó la contribución especial por el año 2013, a cargo de la Empresa de Acueducto, Alcantarillado y Aseo de Colombia S.A. E.S.P. –AQUASEO y (ii) Resolución SSPD- 20135300051635 de 26 de noviembre de 2013, que negó una solicitud de revocatoria directa formulada contra la liquidación oficial.

Pero, en auto del 7 de octubre de 2016, la demanda se rechazó frente a las pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho de esos actos y solo se admitió respecto de la pretensión de simple nulidad dirigida contra la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013. La decisión no fue objeto de impugnación por la actora. Así que la discusión se concreta al acto de carácter general, como se precisó también en la audiencia inicial llevada a cabo el 7 de marzo de 2018<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Los efectos de los apartes subrayados fueron suspendidos provisionalmente, por auto del 28 de julio de 2017, que fue objeto de súplica por la Superservicios. La Sala de la Sección Cuarta confirmó esa decisión por auto del 13 de diciembre de 2017.

<sup>3</sup> Fl. 226 CP

La parte demandante invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 95 [9] y 338 de la Constitución Política
- Artículo 85 [85.2 y parágrafo 2º] de la Ley 142 de 1994

Como concepto de la violación, la demandante expuso los argumentos que se resumen así:

### **Indebida aplicación del artículo 85.2 y parágrafo de la Ley 142 de 1994.**

Al determinar la base gravable de la contribución especial a cargo de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios para la vigencia 2013, la SSPD desconoció lo previsto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al incluir *gastos de funcionamiento* que no son asociados al servicio y costos operacionales [grupo 75], específicamente, las cuentas 7505 servicios personales, 7517 arrendamientos, 7540 órdenes de contratos de mantenimiento, 7550 materiales y costos de operación y 7570 contratos otros servicios.

La SSPD confunde los *gastos de funcionamiento* y los *gastos de funcionamiento asociados al servicio vigilado*, y con ello amplía, indebidamente, la base gravable dispuesta en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

### **Errada interpretación de la jurisprudencia del Consejo de Estado**

En la Resolución SSPD-20131300029415 del 1º de agosto de 2013, la SSPD acogió lo dicho por la Sección Cuarta en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, expediente 2007-00049 (16874), sobre gastos de funcionamiento. No obstante, incluyó en la base de liquidación de la contribución los costos operacionales, en abierta desviación de sus atribuciones. Además, desconoció que la ley prevé que la tarifa máxima de la contribución especial es el 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

La base gravable sobre la que liquidó la contribución especial para el año gravable 2013, es producto de una interpretación errada de la jurisprudencia y causa un grave detrimento patrimonial a la actora, toda vez que aumentó, de manera ilegal y desproporcionada, la liquidación de la contribución en más de un 500% con referencia a la del año 2012.

Recientes pronunciamientos del Consejo de Estado reconocen que la facultad de la SSPD para determinar la base gravable de la contribución es limitada y que los gastos de las cuentas de la clase 5 y los costos del grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios no hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio objeto de vigilancia.

## **Falsa motivación del acto demandado y desviación de las atribuciones de la SSPD**

El acto demandado adolece de falsa motivación porque, si bien la SSPD calculó la tarifa de la contribución por debajo del 1%, como lo dispone el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, no es cierto que corresponda al valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a vigilancia y control, pues amplió la base a otros costos operacionales.

En la Resolución SSPD-20131300029415 del 1º de agosto de 2013, la SSPD desbordó la facultad legal al ampliar la base gravable de la contribución especial prevista por el legislador e incluir cuentas que no corresponde. Con tal actuación desconoció el artículo 338 de la Constitución Política.

También desconoció el artículo 95.5 de la Carta y los principios de buena fe, justicia y equidad que rigen del deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, pues con la contribución fijada para el 2013 se generaría un incremento desbordado de los ingresos del ente de vigilancia y control y un detrimento para las empresas de servicios públicos domiciliarios de carácter privado. Así que se les está imponiendo una carga que no están en capacidad de soportar.

Por lo anterior, debe revisarse la forma en la que la SSPD procedió para liquidar la contribución especial del año 2013, de manera que se excluyan de la base gravable las cuentas 7505, 7517, 7540, 7550 y 7570, correspondientes al concepto de costos de producción.

## **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones<sup>4</sup>:

### **Excepción de legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico**

La contribución especial a cargo de los prestadores de los servicios públicos, prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tiene justificación constitucional [arts. 95-9, 150-12, 338 -inc. 2 y 370].

Una interpretación armónica de las normas constitucionales y del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, permite afirmar que la contribución especial tiene las siguientes características:

1. Su fin específico es recuperar los costos del servicio de vigilancia y control, por lo que el cálculo de esta debe hacerse atendiendo los costos para el ejercicio de esas dos funciones.

<sup>4</sup> Fls. 116-130

2. Uno de los factores para calcularla es la estimación de los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos en el período anual respectivo de la Superintendencia y que sea necesaria únicamente para cubrir su presupuesto durante dicho periodo.
3. Otro factor para su cálculo es que no se supere el 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 al del cobro.
4. Si la SSPD tiene excedentes debe transferirlos al Fondo Empresarial [art. 132 L. 812/03]
5. La contribución es la única fuente de financiación de la Superintendencia, además de la venta de sus publicaciones.

En sentencia de 17 de septiembre de 2014, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ratificó su posición de que no pueden ser considerados como gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, los descritos en las cuentas del grupo 75- costos de producción. Lo anterior, porque la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no estar previstos en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. En esa decisión se aplicó la excepción de ilegalidad del acto general en cuanto incluyó los costos de producción dentro de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

De conformidad con la anterior interpretación, tendría que aceptarse, en principio, que debe fallarse a favor de las pretensiones del demandante. No obstante, por encima de la excepción declarada por la Sección, se reclama que se analice, por virtud de la interpretación sistemática propuesta, la inconsistencia entre la ley y la Constitución y la preponderancia de esta, en torno a si las cuentas del Grupo 75 integran o no la base gravable de la contribución.

### **Excepción de inconstitucionalidad**

La expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*" del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 es inconstitucional porque desconoce los artículos 338, 365 y 370 de la Constitución Política.

Esto, porque los gastos de funcionamiento y, más aún, los asociados al servicio sometido a regulación, son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la entidad demandada por la prestación de los servicios de vigilancia y control, que es la finalidad de la contribución especial. Por tanto, los costos de producción también deben hacer parte de la base para liquidar la contribución.

La expresión ya mencionada viola, además, el artículo 370 de la Constitución Política, por la falta de recursos para la financiación de la Superintendencia, como delegataria de la función de control, inspección y

vigilancia, que, conforme con dicha norma, corresponde al Presidente de la República.

Como consecuencia de la inaplicación en el caso concreto de la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*" del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, es legal la norma demandada, pues la inclusión de los rubros del grupo 75- costos de producción- en la base de liquidación de la contribución especial se ajusta a la ley. Más sí es el propio Consejo de Estado el que ha sostenido que las cuentas del grupo 75 comprenden "*... erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene recursos, **lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable...***"

En esos términos, no se evidencia extralimitación alguna de la SSPD al fijar la contribución correspondiente al año 2013, a cargo de los prestadores de servicios públicos domiciliarios. Así que la determinación del tributo no se hizo por encima de la recuperación real de los costos de vigilancia y control, por lo que no se impuso a los contribuyentes una carga excesiva frente a un beneficio exagerado para esta, que implique vulneración de los principios de equidad y progresividad tributaria. En caso de haberlo hecho así, esto es reflejar excedente, la SSPD debió transferirlos al Fondo Empresarial de que trata el artículo 132 de la Ley 812 de 2003.

Las cuentas del grupo 75 [7505 "*servicios personales*", 7510 "*generales*", 7517 "*arrendamientos*", 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*"] hacen parte de la base de liquidación de la contribución especial porque corresponden a erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos.

### **PRONUNCIAMIENTO DE LA ACTORA FRENTE A LAS EXCEPCIONES**

La demandante se opuso a las excepciones propuestas por la SSPD, en los siguientes términos<sup>5</sup>:

La SSPD no podía exceder su competencia con el argumento de que la contribución especial es la única fuente de financiación para recuperar los costos del servicio de vigilancia y control, además de la venta de sus publicaciones. La Superintendencia olvida que las multas impuestas a los prestadores de servicios públicos son cuantiosas.

Además, el artículo 95 [9] de la Constitución Política establece que los particulares deben contribuir al financiamiento de los gastos del Estado

<sup>5</sup> Fls. 145-163

pero bajo conceptos de justicia y equidad. Esa limitante no permite entender que tales gastos deben financiarse en su totalidad porque ello implicaría privatizar la función de control y vigilancia del Estado.

Así que mientras la ley determine que la base gravable de la contribución especial son los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio, la SSPD no puede modificarla a su arbitrio con el pretexto de ser su única fuente de financiación. Tal proceder es inconstitucional e ilegal.

La SSPD ha desconocido, incluso, los pronunciamientos del Consejo de Estado en los que se ha declarado la nulidad de las resoluciones de carácter general que fijan la tarifa de la contribución especial por otros años.

### **AUDIENCIA INICIAL**

El 7 de marzo de 2018, se celebró la audiencia inicial en la que en la etapa de fijación del litigio se indicó que se resolverá el siguiente problema jurídico:

¿Si de la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, forman parte o no, las cuentas 7505 "servicios personales", 7517 "arrendamientos", 7540 "órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones", 7550 "materiales y otros costos de operación" y 7570 "órdenes y contratos por otros servicios" del Grupo 75-costos de producción para entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios?

También se indicó que se decidirá la excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que plantea la parte demandada.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

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

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en la contestación y en la declaratoria de la excepción de inconstitucionalidad porque, en cuanto la literalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, el legislador actuó por fuera de la naturaleza constitucional de la base gravable, prevista en el artículo 338 de la Constitución.

Concluyó que los costos de producción hacen parte de la base gravable de la contribución especial, porque comprenden erogaciones asociadas clara y directamente con la producción y la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene ingresos. En consecuencia, los costos de producción no pueden ser excluidos de la base gravable de la contribución especial. Así que las cuentas del Grupo 75, costos de producción, son verdaderos gastos de funcionamiento, por lo que no es cierto que no exista definición contable de gastos de funcionamiento.

El **Ministerio Público** pidió que se declare la nulidad del acto demandado porque para determinar la base gravable de la contribución, las cuentas del Grupo 75- costos de producción no constituyen gastos de funcionamiento, así que deben ser excluidas.

En relación con la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la demandada, advirtió que el inciso 2 del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 no es inconstitucional.

Explicó que el artículo 338 de la Constitución Política permite a las autoridades fijar la tarifa de las tasas y contribuciones pero sujetas a los límites impuestos en la ley y no como lo pretende hacer la SSPD de tasar a su *antojo* tanto la tarifa como la base gravable de la contribución para recuperar los costos de los servicios que presta.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si es nulo o no el artículo 2º de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en cuanto incluyó en la base para liquidar la contribución especial de la vigencia 2013, las cuentas 7505 "*servicios personales*", 7517 "*arrendamientos*", 7540 "*órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones*", 7550 "*materiales y otros costos de operación*" y 7570 "*órdenes y contratos por otros servicios*" del Grupo 75- costos de producción previstas en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

### Excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Reiteración jurisprudencial

La **demandada** insistió en que es procedente la excepción de inconstitucionalidad de la expresión "*de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación*" contenida en el inciso 2º del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, por desconocer los artículos 338, 365 y 370 de la Constitución Política. La SSPD consideró que los gastos asociados al servicio sometido a regulación no son suficientes para recuperar los costos de vigilancia y control, por lo que en la base para liquidar la contribución deben incluirse los costos de producción.

En un caso similar, la Sala precisó que la *excepción de inconstitucionalidad* que la SSPD propone, no es propiamente una excepción sino la interpretación que, en su criterio, debe dársele al aparte contenido en el inciso 2º del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. La Sección se pronunció en los siguientes términos<sup>6</sup>:

<sup>6</sup> Sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 2013-00021-00 [20179], C.P. Milton Chaves García, en la que en esencia se reiteró lo dicho en los fallos de 29 de septiembre de 2015, Exp. 2012-00027-01 [20874], C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 25 de abril de 2016, Exp. 21246, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 5 de mayo de 2016, Exp. 2013-00029-01 [21714], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Igualmente, se acogió en las sentencias de 29 de junio de 2017, Exp. 2012-00455-

”

[...]

**Excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994**

*Sea lo primero precisar que, en estricto rigor, la autoridad administrativa no puede justificar la legalidad de un acto alegando que la ley que le sirve de sustento es contraria a la Constitución Política, pues, en realidad, es contradictorio. Lo pertinente sería que quien invoque la excepción de inconstitucionalidad de una norma sea el demandante, no el demandado, la autoridad administrativa, por cuanto es la primera que debe acatar el ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Constitución Política).*

*La Sala entiende que lo que la Superintendencia denomina como **excepción de inconstitucionalidad** es, en realidad, la interpretación que, a su juicio, debe darse a la norma que supuestamente solicita inaplicar.*

[...]

*Pues bien, la expresión ‘de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación’, hace parte del inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que dispone lo siguiente:*

*“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”. (Subraya la Sala)*

*Por su parte, los artículos 338 y 370 de la Constitución establecen, en su orden, lo siguiente:*

*[Se transcriben las normas].*

*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 1994 ‘Por*

---

01 [21724], C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 20 de octubre de 2017, Exp. 2015-00064-00 [22067], C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 8 de noviembre de 2017, Exp. 2015-00047-00 [21885] y 2015-00086-01 (22820) y de 29 de noviembre de 2018, Exp. 2013-00251-01 [21938], C.P. Milton Chaves García, entre otras.

la cual se establece el régimen **de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones**'. El artículo 85 de la citada ley, creó el tributo denominado 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 son sujetos pasivos, las entidades sometidas a control y vigilancia, es decir, las prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

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 del tributo denominado contribución especial es máximo del 1% **y la base gravable es 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 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 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**". (Subrayado fuera de texto)*

Aunque en el caso, la SSPD señala que el aparte citado desconoce también el artículo 365 de la Constitución Política, que consagra que es deber del Estado asegurar la prestación eficiente de los servicios públicos a todos los habitantes del territorio nacional y que los recursos que la SSPD podría recuperar, solo con la inclusión de los rubros de la cuenta 51 resultarían insuficientes para financiar el presupuesto requerido por la entidad para el cumplimiento de sus funciones constitucionales, la Sala no encuentra fundamentos suficientes para modificar la posición jurisprudencial, por lo que reitera las consideraciones transcritas.

Es claro que el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 está acorde con lo dispuesto en los artículos 338, 365 y 370 de la Constitución Política, puesto que la voluntad del legislador fue que en la base gravable de la contribución solo se incluyeran los gastos de funcionamiento asociados al servicio prestado por la entidad vigilada y no que se extendiera a los costos de producción.

En consecuencia, la Sala declarará no probada la denominada "excepción de inconstitucionalidad" propuesta por la parte demandada.

Resuelta la excepción de inconstitucionalidad, la Sala estudia si es legal el acto demandado, por lo cual analiza, en su orden, los cargos propuestos

por la actora y precisa que la excepción de legalidad propuesta por la demandada será resuelta al analizar el fondo del asunto.

### **La base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD**

La SSPD, mediante la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, artículo 1, fijó la tarifa de la contribución especial, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para el año 2013, "en el 0.8075% 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 2012".

En el artículo 2 de la mencionada resolución dispuso que las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio** sometido a la inspección, control y vigilancia de la SSPD, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2013, incluyen las cuentas del grupo 51 - gastos de administración (menos la 5120) y las siguientes cuentas del grupo 75- costos de producción del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios:

### **GRUPO 75- COSTOS DE PRODUCCIÓN**

<b>7505</b>	<b>Servicios Personales</b>
7510	Generales
<b>7517</b>	<b>Arrendamientos</b>
753508	Licencia de operación del servicio
753513	Comité de Estratificación
<b>7540</b>	<b>Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones</b>
7542	Honorarios
7545	Servicios Públicos
<b>7550</b>	<b>Materiales y otros costos de operación</b>
7560	Seguros
<b>7570</b>	<b>Órdenes y contratos por otros servicios</b>

En criterio de la demandante, el artículo 2 de la resolución demandada modifica la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al incluir las cuentas ya citadas, que hacen parte del grupo 75- costos de producción, pues no constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación.

Como se precisó al analizar la interpretación que hizo la Superintendencia de la expresión "de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación" prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994,

fue voluntad del legislador que solo dichos gastos, y no los costos de producción, hicieran parte de la base gravable de la contribución especial.

En idéntico sentido, la Sección ha precisado que no hacen parte de la base gravable de la contribución especial los costos de producción ni los gastos de funcionamiento que no estén asociados al servicio sometido a vigilancia de la Superintendencia.

En la sentencia del 23 de septiembre de 2010 se anuló el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, contenido en la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios<sup>7</sup>. En ese fallo la Sección sostuvo, en esencia, lo siguiente<sup>8</sup>:

El legislador limitó la base gravable de la contribución especial a los **gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación**. Para que la base gravable del tributo en mención sea claramente determinable, debe establecerse **qué son gastos de funcionamiento**, toda vez que el monto de la contribución especial depende de la información contenida en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia, que deben reflejar la realidad económica del ente prestador del servicio público objeto de vigilancia y control.

Ahora, de acuerdo con la definición de gastos del Plan General de Contabilidad Pública<sup>9</sup> y la definición literal de la expresión

<sup>7</sup> El inciso sexto de la Resolución SSPD 20051300033635 de 28 de diciembre de 2005 preveía lo siguiente:

*“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”.*

<sup>8</sup>Exp 16874, Consejera Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia, reiterada entre otras providencias, en las siguientes: sentencia de 14 de octubre de 2010, exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 13 de diciembre de 2011, exp. 17709, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 26 de enero de 2012, exp. 16841, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 1 de noviembre de 2012, exps. 17515-17441 (acumulados), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 25 de abril de 2013, exp. 18931, de 13 de junio de 2013, exp. 18828, de 20 de junio de 2013, exp. 18930 y de 3 de julio de 2013, exp. 19017, todas con ponencia de la doctora Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 26 de febrero de 2014, exp. 19155, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 26 de febrero de 2014, exp. 19684, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 12 de agosto de 2014, exp. 19853, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253 y de 11 de junio de 2015, exp. 20988, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>9</sup> Citada sentencia de 17 de abril de 2008, exp 15771 C.P María Inés Ortiz Barbosa, en los siguientes términos:

*“Gastos:*

*282. Noción. Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario.*

"funcionamiento"<sup>10</sup> son **gastos de funcionamiento** "la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación, de manera que deberán excluirse aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario"<sup>11</sup>.

La anterior noción de gastos de funcionamiento fue acogida por la Sección en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, a la que se está refiriendo la Sala. Así mismo, como fundamento para anular la inclusión de las cuentas del Grupo 75-Costos de producción dentro de la base de la contribución especial, el referido pronunciamiento tuvo en cuenta las siguientes consideraciones:

*"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".*

---

283. *El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. [...]*

284. *Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.*

285. *Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.*

286. *Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas". (Subrayas fuera de texto)*

<sup>10</sup> En sentencia de 9 de noviembre de 2001, exp 11790 C. P María Inés Ortiz Barbosa, la Sala precisó que "La expresión "funcionamiento" significa: Acción y efecto de funcionar. Funcionar. Ejecutar una persona, máquina, etc. Las funciones que le son propias. De donde se deduce que los Gastos de Funcionamiento son aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico".

<sup>11</sup> Sentencias del 9 de noviembre de 2001, Exp. 11790 y de 17 de abril de 2008, Exp. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

[...] 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.

[...]

En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 - Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 2005 vulnera lo dispuesto en el artículo 85 numeral 85.2 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, pues **los gastos de funcionamiento sólo deben referirse a aquellos que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible<sup>12</sup> 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**". (Resalta la Sala).

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

No hacen parte de dicha base, gastos que no sean de funcionamiento, o que siéndolo, no estén asociados al servicio sometido a regulación o

<sup>12</sup> 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"*.

vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Tampoco hacen parte de dicha base, los costos de producción.

En los anteriores términos, de acuerdo con el criterio de la Sección, fijado en el fallo del 23 de septiembre de 2010 y que en adelante se ha reiterado, las cuentas del **grupo 75-costos de producción** del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios no integran la base gravable de la contribución especial, fundamentalmente porque *"la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada"*.

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

En conclusión, los costos de producción equivalen a aquellas erogaciones **asociadas directamente** con la producción de los bienes o prestación de los servicios, mediante las cuales las empresas de servicios públicos domiciliarios **obtienen sus ingresos** en desarrollo de su actividad. Por su parte, los gastos de funcionamiento corresponden a las erogaciones que, a diferencia de los costos, se **utilizan de manera directa o indirecta**, y que son **necesarias para cumplir las funciones propias** de la actividad de dichas empresas<sup>13</sup>.

En consecuencia, la SSPD desconoció el principio de legalidad al ampliar la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, e interpretó en forma errónea esa norma, por lo que se impone anular las cuentas demandadas del grupo 75- costos de producción, previstas en el artículo 2 de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013:

#### **GRUPO 75- COSTOS DE PRODUCCIÓN**

7505	<i>Servicios Personales</i>
7517	<i>Arrendamiento</i>
7540	<i>Órdenes y Contratos de Mantenimiento y Reparaciones</i>
7550	<i>Materiales y otros costos de operación</i>
7570	<i>Órdenes y Contratos por Otros Servicios</i>

Asimismo, las anteriores razones sirven para desvirtuar la prosperidad de la excepción de legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico.

<sup>13</sup> Sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 2013-00021-00 [20179], C.P. Milton Chaves García

Por lo considerado, la Sala declara no probadas la denominada excepción de inconstitucionalidad de la expresión "*de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación*" del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y la excepción de "*legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico*", propuestas por la demandada.

Así mismo, anula parcialmente el artículo 2 de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, respecto de las cuentas demandadas, que pertenecen al Grupo 75- costos de producción. Como consecuencia de la nulidad parcial, el artículo 2 de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013 queda así:

"Artículo 2º. **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 2013, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

51	Gastos de administración (menos la 5120)
7510	Generales
753508	Licencia de operación del servicio
753513	Comité de estratificación
7542	Honorarios
7545	Servicios públicos
7560	Seguros

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

## FALLA

**PRIMERO: DECLARAR** no probadas la denominada excepción de inconstitucionalidad de la expresión "*de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación*" del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y la excepción de "*legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico*", propuestas por la demandada.

**SEGUNDO: ANULAR PARCIALMENTE** el artículo 2º de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en cuanto incluyó dentro de la base de liquidación de la contribución especial de la vigencia

2013, 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 otros servicios, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

En consecuencia, el artículo 2º de la Resolución SSPD-20131300029415 de 1º de agosto de 2013 queda así:

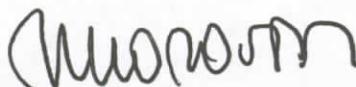
"Artículo 2º. **BASE PARA LA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL.** Las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2013, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

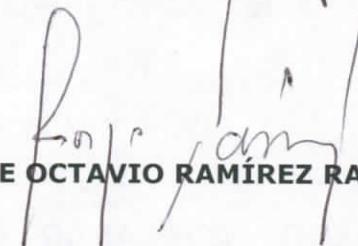
51	Gastos de administración (menos la 5120)
7510	Generales
753508	Licencia de operación del servicio
753513	Comité de estratificación
7542	Honorarios
7545	Servicios públicos
7560	Seguros

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

  
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL**  
BASTO  
Ausente con permiso

  
**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

  
**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**