



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., veinticinco (25) de julio de dos mil diecinueve (2019)

Radicación: 11001-03-27-000-2012-00054-00 [19762]
Asunto: Medio de control de nulidad
Demandante: ASOCIACIÓN COLOMBIANA DE GENERADORES DE ENERGÍA ELÉCTRICA- ACOLGÉN Y OTRO
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS
Temas : Legalidad de la Resolución SSPD-2011130008735 de 12 de abril de 2011. Contribución especial 2011.

FALLO

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por la Asociación Colombiana de Generadores de Energía Eléctrica- ACOLGÉN y Ricardo León Restrepo Jaramillo contra el artículo 1 (parcial) de la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011, 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 1 de la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios [en adelante SSPD]¹.

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

*“RESOLUCIÓN SSPD-20111300008735 DE 2011
(Abril 12)*

“Por la cual se determinan las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994”.

La Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios (E), en ejercicio de las facultades conferidas por el numeral 5 del artículo 79 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 13 de la Ley 689 de 2001 y el numeral 32 del artículo 7º del Decreto 990 de 2002, y

[...]

¹ Fls. 1-24



RESUELVE:

ART. 1º—*Fijense las siguientes erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994:*

- Servicios personales.
- Servicios generales.
- Arrendamientos.
- Licencias, contribuciones y regalías.
- Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones.
- Honorarios.
- Servicios públicos.
- Materiales y otros.
- Seguros.
- Impuestos y tasas.
- Órdenes y contratos por otros servicios. [...]²

En la demanda se solicitó la suspensión provisional de los apartes subrayados. El despacho sustanciador, por auto de 7 de octubre de 2016, decretó la medida cautelar³. La demandada interpuso recurso de súplica pero la Sala, en providencia de 24 de mayo de 2018, confirmó la decisión⁴.

La parte demandante invocó como violadas las siguientes normas:

- Artículos 95 [9] y 338 de la Constitución Política
- Artículos 79 y 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994

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

El aparte demandado desconoce las normas superiores en que debe fundarse. El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 estableció las contribuciones especiales que deben pagarse a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y sus elementos esenciales (sujetos, hecho generador, tarifa y base gravable). Para determinar la base gravable, la intención del legislador fue que se incluyeran solo los gastos de funcionamiento asociados con el servicio sometido a regulación.

Los gastos de funcionamiento y los gastos de funcionamiento asociados al servicio son conceptos distintos. El primero es un concepto amplio que contiene al segundo y lo excede en su alcance.

Los gastos de funcionamiento son equivalentes a los gastos operacionales, es decir, los normalmente ejecutados dentro del objeto social.

Los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, son los inherentes o inseparables del servicio respectivo, de manera que si no se incurre en estos no puede prestarse el servicio.

Hay gastos de funcionamiento que no están asociados al servicio. Sin embargo, en la resolución demandada se establece que la base de la contribución está conformada

² Fl. 33 respaldo

³ Fls. 43-49 Cdo medica cautelar

⁴ Fls. 60-62 Cdo medica cautelar



por todas las cuentas de la clase 5 (Gastos), con las adiciones de las cuentas del grupo 75 (Costos de producción).

El acto demandado incluye dentro de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, las cuentas del grupo 75-costos de producción (7505- servicios personales, 7510 servicios generales, 7516-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- órdenes y contratos por otros servicios).

Así que la demandada pretende modificar la base gravable de la contribución especial al incluir los costos de producción, a pesar de que el legislador determinó que solo serían los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Lo anterior viola los artículos 79 y 85.2 de la Ley 142 de 1994, puesto que la determinación de la base gravable de la contribución especial tiene reserva legal.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no puede regular la base gravable de la contribución de forma diferente a la prevista en la ley. Al hacerlo, desconoce el principio de legalidad. Además, en la resolución demandada no se indica la forma de liquidación que se utilizó para el cobro a las empresas de servicios públicos objeto de vigilancia, lo cual implica un vicio de falta de motivación.

Para calcular la base gravable no pueden incluirse los gastos que no estén asociados al servicio objeto de regulación por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda porque no se evidencia la violación alegada⁵. Formuló como excepciones de fondo las siguientes:

1. Excepción de legalidad del acto objeto de demanda

Sostuvo que de la sentencia de 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado se infiere que del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios existen erogaciones aptas para la fijación de la contribución.

Todos los ítems escogidos por la Superintendencia comprenden erogaciones asociadas, clara y directamente, con la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, razón suficiente para que integren la base gravable. A su juicio, *“todos tienen que ver con 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”* como se explica a continuación:

⁵ Fls. 109-122



Servicios personales son valores que implican una erogación efectiva de recursos, pues sin el personal humano calificado no es posible prestar el servicio en forma oportuna, eficiente, eficaz, segura y con calidad. Esos gastos incluyen los sueldos del personal, horas extras y festivos, primas, vacaciones, bonificaciones, subsidio familiar, auxilio de transporte, cesantías, intereses a las cesantías, dotación a trabajadores, aportes parafiscales, seguridad social, ARL, pensiones, entre otros.

Gastos generales son valores que implican una erogación efectiva de recursos por el prestador, entre ellos se destacan: el pago de suscripciones y afiliaciones a medios de comunicación (revistas, publicidad y propaganda) para promover el servicio. También el pago de viáticos y gastos de viaje; transporte, fletes y acarreos; fotocopias, útiles y papelería; seguridad industrial (salud ocupacional); costos por control de calidad y licencias y salvoconductos, todos necesarios para asegurar la operación.

Arrendamientos representa el valor pagado por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, originados en arrendamientos de bienes destinados para el desarrollo del objeto social.

Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones implican una erogación efectiva para asegurar una prestación eficiente, efectiva, confiable y segura del servicio público domiciliario. Estos gastos incluyen el mantenimiento de las construcciones y edificaciones, de la maquinaria y equipos de oficina de la empresa, de equipos de transporte, tracción, elevación y de las líneas y redes, entre otros.

Honorarios son erogaciones efectivas que integran los gastos de funcionamiento por ser efectuadas por el prestador para asegurar una operación confiable y una prestación eficiente, efectiva y segura del servicio público domiciliario. Incluye asesorías técnicas para la operación, diseños y estudios para las redes actuales y las nuevas. Y la atención de reclamaciones, quejas, peticiones, recursos de los usuarios y de las investigaciones que inicie la SSPD.

Servicios públicos son erogaciones que efectivamente deben hacerse porque si no se pagan las facturas los servicios públicos son suspendidos y la empresa no podría operar.

Materiales y otros costos operacionales incluye los desembolsos efectivos que la empresa debe hacer por repuestos de vehículos, llantas, neumáticos, combustibles, lubricantes necesarios para asegurar el stock requerido de vehículos para atender la operación de forma eficiente, confiable y segura.

También incluye en este ítem los elementos y accesorios de energía, asociados a la prestación del servicio ya que la empresa no podría asegurar una prestación eficiente sin el suministro confiable de energía para las áreas operativa, técnica y administrativa. Asimismo, están los costos de gestión ambiental.

Seguros que debe asumir anualmente para asegurar los bienes y activos de la empresa, tales como seguros de manejo, de cumplimiento, de incendio, de responsabilidad civil extracontractual, entre otros.

Órdenes y contratos por otros servicios. Esta cuenta cubre los recursos que la empresa debe desembolsar por aseo, vigilancia, casino, cafetería, toma de lecturas,



suministros, servicios informáticos, servicios de instalación y desinstalación y otros contratos.

2. 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.
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 son los costos de vigilancia en que incurra la Superintendencia.
4. Si la SSPD tiene excedentes debe transferirlos al contribuyente o abonarlos para periodos posteriores
5. La contribución es la única fuente de financiación de la Superintendencia, además de la venta de sus publicaciones.

Así que no es aceptable interpretar en forma aislada el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, como lo pretende hacer la parte demandante. Es necesario interpretar la norma en conjunto para desentrañar su sentido que, en concreto, es garantizar la financiación del ente de control, única y exclusivamente a lo que sus costos demande para que pueda cumplir su función constitucional de control, inspección y vigilancia de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios [art. 370 CP].

Tal interpretación también debe armonizarse con las normas constitucionales, si se tiene en cuenta que debe asegurarse la prestación eficiente de los servicios públicos domiciliarios a todos los habitantes del territorio nacional, lo que solo se garantiza con el ejercicio de los deberes de regulación, control y vigilancia permanente sobre los mismos.

Por último, aseguró que en el acto general, cuya nulidad se pide, se hizo una ilustración normativa y jurisprudencial suficiente para motivarlo.

Por lo anteriormente expuesto, pidió que se denieguen las pretensiones de la demanda.



PRONUNCIAMIENTO DE LA ACTORA FRENTE A LAS EXCEPCIONES

La demandante se opuso a las excepciones propuestas por la SSPD, en los siguientes términos⁶:

La intención de la Ley 142 de 1994, en cuanto a la determinación de la base gravable de las contribuciones especiales, fue incluir únicamente los **gastos asociados al servicio sometido a regulación**. Los demás gastos no hacen parte de la base gravable.

La resolución demandada incluyó conceptos que no hacen parte de la base gravable de la contribución porque corresponden a la cuenta contable del grupo 75 "costos de producción" y no a gastos, como lo ordena el artículo 85.2 de la referida ley.

Acudió a algunos pronunciamientos del Consejo de Estado en los que se ha indicado que los costos y gastos no son conceptos equiparables⁷. Y que son los gastos asociados al servicio sometido a vigilancia y control de la SSPD los que deben incluirse para calcular la contribución.

La SSPD no puede tener injerencia alguna en la determinación de la base gravable de la contribución y debe ceñirse a lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. No le está permitido fijar una base gravable con criterios más amplios a los establecidos en la ley, pues con ello se extralimita en el ejercicio de sus funciones.

En cuanto a la motivación del acto, sostuvo que solo se limita a transcribir ampliamente la sentencia de 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado pero no hace una valoración jurídica de fondo en relación con la adecuación normativa de cada una de las cuentas que hacen parte de la base gravable de la contribución especial, lo que dificulta su interpretación y control.

AUDIENCIA INICIAL

El 3 de octubre de 2018, se celebró la audiencia inicial en la que en la etapa de fijación del litigio se indicó que se resuelve el siguiente problema jurídico:

¿Si las erogaciones indicadas en el artículo 1 de la Resolución SSPD-20111300008735 de 2011 exceden o no lo dispuesto en el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 como base gravable de la contribución especial?

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** guardó silencio.

La **demandada** se refiere a la sentencia de 31 de mayo de 2018 del Consejo de Estado⁸, en la que se estudió la legalidad de la Resolución SSPD-20131300029415 del 1º de agosto de 2013, por la cual se fijó la tarifa de contribución especial de 2013 y se estableció la base de liquidación, el procedimiento para el recaudo y se dictan otras disposiciones. En ese pronunciamiento se excluyen de la base gravable las

⁶ Fls. 126-131

⁷ Sentencia de 23 de septiembre de 2010, Rad. 11001-03-27-000-2007-00049-00 [16874], M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁸ Exp.11001-03-24-0002014-00389-00 [21286], M.P. Milton Chaves García



cuentas 7505 (servicios personales), 7517 (arrendamientos), 7540 (órdenes de contratos de mantenimiento), 7550 (materiales y costos de operación) y 7570 (contratos otros servicios) contenidas en el artículo 2 del citado acto.

En virtud del anterior pronunciamiento, la SSPD entiende que es viable que el Consejo de Estado, para la vigencia del 2011, tenga como ajustadas al concepto de gastos de funcionamiento las cuentas 7510 (generales), 7542 (honorarios), 7545 (servicios públicos) y 7560 (seguros), que pertenecen al Grupo 75.

De todas formas, insistió en que las cuentas del Grupo 75 (costos de operación) son gastos de funcionamiento que conforman la base gravable de la contribución especial. Advirtió que no es cierto que no exista definición contable de gastos de funcionamiento.

Para soportarlo, se refirió a un salvamento de voto presentado por la magistrada Beatriz María Martínez Quintero del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en varios procesos⁹, en el que sostuvo que el concepto de gastos de funcionamiento no es ajeno al sistema tributario colombiano, pues son todas aquellas erogaciones que se relacionen directamente con servicios personales y/o generales, y transferencias corrientes y de capital.

Reiteró los argumentos expuestos en la contestación y sostuvo que no se puede hacer una interpretación literal del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, pues el legislador actuó por fuera de la naturaleza constitucional de la base gravable, prevista en el artículo 338 de la Constitución. A su entender, también se vulneran los artículos 95.9, 365 y 370 de la misma normativa.

Solicitó que se declare probada la excepción de inconstitucionalidad de la expresión *"de los gastos de funcionamiento, asociados al servicios sometido a regulación..."* del inciso segundo del artículo 85.2 de la citada Ley 142. Lo anterior, porque limitar la base de liquidación de la contribución a unos rubros [cuentas 51], resulta insuficiente para recuperar los costos en que incurre la SSPD por el cumplimiento de sus funciones de inspección, vigilancia y control.

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.

El **Ministerio Público** pidió que se declare la nulidad parcial del acto demandado porque las cuentas del Grupo 75- costos de producción no forman parte de la base gravable para liquidar la contribución, por lo que deben ser excluidas.

La inclusión de los costos de producción afecta directamente la base gravable de la contribución establecida en el artículo 85, dado que se extiende a concepto que la norma no indica, lo que viola el artículo 338 de la Constitución Política que consagra el principio de legalidad de los tributos.

⁹ Exp. 25000-23-37-000-2015-00047-00, Actor: ISAGEN; Exp. 25000-23-37000-2015-00941-00, Actor: EPM y 25000-23-37-000-2015-00049-00, Actor: ISAGEN.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala decide si las erogaciones indicadas en el artículo 1° de la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, exceden o no lo dispuesto en el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 como base gravable de la contribución especial.

La norma acusada fija las siguientes erogaciones para liquidar la contribución especial:

- *Servicios personales.*
- *Servicios generales.*
- *Arrendamientos.*
- *Licencias, contribuciones y regalías.*
- *Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones.*
- *Honorarios.*
- *Servicios públicos.*
- *Materiales y otros.*
- *Seguros.*
- *Impuestos y tasas.*
- *Órdenes y contratos por otros servicios.*

La parte demandante considera que con la inclusión en la base de la contribución de las cuentas del grupo 75 (Costos de producción): 7505- servicios personales, 7510 servicios generales, 7516-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- órdenes y contratos por otros servicios, se modifica la base gravable de la contribución especial, puesto que se incluyen los costos de producción, que no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Tal adición desconoce los artículos 95 [9] y 338 de la Constitución Política y 79 y 85.2 de la Ley 142 de 1994, por lo que deben anularse los apartes acusados.

La SSPD se opone a las pretensiones de la demanda. Formula como excepciones las de *"Legalidad del acto objeto de demanda"* y *"Legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico"*.

Sostiene que las cuentas escogidas son erogaciones asociadas con la prestación de los servicios de los que la entidad prestadora obtiene sus ingresos, por lo que deben integrar la base gravable de la contribución especial.

Aunque en la respuesta a la demanda, la SSPD no formuló de manera expresa la excepción de inconstitucionalidad de la expresión *"de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación.."* del inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, sí lo hace en los alegatos de conclusión para insistir en que no puede interpretarse de manera aislada el numeral 2° del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, pues el sentido de la norma es garantizar la financiación del ente de control para que pueda cumplir su función de control, inspección y vigilancia de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios y debe interpretarse armónicamente con las normas constitucionales. Y la sola inclusión de las cuentas



del grupo 51 es insuficiente para cubrir la financiación de los costos en que incurre la SSPD.

En los términos de la demanda, la oposición y los alegatos de conclusión, la Sala resuelve, en primer lugar, la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la SSPD¹⁰. Si esta no prospera, debe determinar si las erogaciones contenidas en el artículo 1º del acto demandado conforman o no la base gravable de la contribución especial, que constituye el fondo del asunto.

Sea del caso precisar que las excepciones de “Legalidad del acto objeto de demanda” y “Legalidad del acto demandado a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico” quedarán resueltas al abordar el estudio de fondo.

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

La demandada propuso la que denominó excepción de inconstitucionalidad de la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*”. Alegó que el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 desconoce los artículos 95 numeral 9, 338, 365 y 370 de la Constitución Política, puesto que limitar la base de la contribución a los rubros de la cuenta 51 resulta insuficiente para recuperar los costos en que incurre la SSPD para ejercer sus funciones de inspección, vigilancia y control.

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 términos¹¹:

“
[...]

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).

¹⁰ Se analiza la excepción de inconstitucionalidad propuesta en los alegatos de conclusión, a pesar de que no fue alegada en la contestación de la demanda, porque en caso de que prospere debe declararse de oficio, conforme con el artículo 4 de la Constitución Política.

¹¹ 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. 2012-00455-01 [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 2017, Exp. 2013-00251-01 [21938], C.P. Milton Chaves García, entre otras.



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)

[...]

*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.

En consecuencia, la Sala declarará no probada la denominada "excepción de



inconstitucionalidad" propuesta por la parte demandada.

Base gravable de la contribución especial que determina la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

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. Esa 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:

[...]

85.2. 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.

[...]."

El inciso segundo del numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, dispone que la tarifa de ese tributo no puede ser superior al 1% de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad vigilada causados en el año anterior al que se hace el cobro. La norma también precisa que los gastos de funcionamiento se tomarán de los estados financieros que se pongan a disposición de la Superintendencia.

Entonces, conforme con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, el legislador limitó la base gravable de la contribución especial al valor de los **gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación**. Así que para determinar la base gravable del tributo en mención 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 Pública¹² y la definición literal de la expresión "funcionamiento"¹³ 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

¹² Citada en la sentencia de 17 de abril de 2008, Exp. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹³ Ver sentencia de 9 de noviembre de 2001, Exp. 11790, C. P. María Inés Ortiz Barbosa.



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”¹⁴.

La anterior noción de gastos de funcionamiento fue acogida por la Sección en la sentencia del 23 de septiembre de 2010¹⁵, que anuló el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005 de la SSPD¹⁶. Sobre la no inclusión de las cuentas del Grupo 75-Costos de producción en la base de la contribución especial, el referido pronunciamiento consideró 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”.

*[...] 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.*

[...]”. (Resalta la Sala).

¹⁴ Sentencias del 9 de noviembre de 2001, Exp. 11790 y de 17 de abril de 2008, Exp. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁵Exp. 11001-03-27-000-2007-00049-00 [16874], M.P. 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.

¹⁶ 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”.



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 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 reiterado¹⁷, 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 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 empresas¹⁸.

Para el caso que ocupa la atención de la Sala, corresponde decir que la SSPD, en desarrollo de la facultad otorgada por el artículo 79 de la Ley 142 de 1994¹⁹, expidió la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, mediante la cual fijó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

En ese acto administrativo, en el artículo 1º, cuya nulidad parcial se pide en este proceso, la SSPD incluyó como gastos de funcionamiento, cuentas que pertenecen al Grupo 75- costos de producción del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios, estas son: servicios personales (7505), servicios generales (7510), arrendamientos (7516), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y

¹⁷ Ver, entre otras, las sentencias más recientes de 3 de mayo de 2018, Exp. 25000-23-37-000-2014-00070-01 [23299], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 10 de mayo de 2018, Exp. 25000-23-37-000-2014-00159-01 [23365], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto; 31 de mayo de 2018, Exp. 11001-03-24-000-2014-00389-00 [21286], C.P. Milton Chaves García; 14 de junio de 2018, Exp. 25000-23-37-000-2014-00943-02 [23407], M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁸ Sentencia de 11 de mayo de 2017, Exp. 2013-00021-00 [20179], C.P. Milton Chaves García

¹⁹ "Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos. Son funciones especiales de ésta las siguientes:

[...]

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



contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570).

Como ya se precisó, la voluntad del legislador contenida en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 es que solo los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a vigilancia de la SSPD son los que conforman la base gravable de la contribución especial, y no los costos de producción ni los gastos de funcionamiento que no estén asociados al servicio sometido a vigilancia.

En los anteriores términos, al considerar los costos de producción (grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios) como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio e incluirlos para liquidar la contribución especial en el artículo 1º de la Resolución SSPD 2011300008735 de 2011 se amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas, lo que contraría el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994.

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 es ilegal el artículo 1º de la Resolución SSPD 2011300008735 del 12 de abril de 2011 y se impone su anulación. Si bien la parte demandante pide la nulidad parcial de la norma, se anula todo el artículo 1º de la citada resolución porque no tiene ningún efecto útil dejar solo el enunciado, pues todas las erogaciones que incluye son cuentas del Grupo 75- costos de producción.

Las anteriores razones sirven para desvirtuar la prosperidad de las excepciones de legalidad del acto objeto de demanda y de legalidad del acto objeto de demanda a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico.

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 las excepciones de *"legalidad del acto objeto de demanda"* y de *"legalidad del acto objeto de demanda a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico"*, propuestas por la demandada y anula la norma acusada.

Por último, valga indicar, que esta Sección en la sentencia de 1º de junio de 2016²⁰, inaplicó el artículo 1º de la Resolución SSPD-2011300008735 de 12 de abril de 2011, por las mismas razones antes expuestas.

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,

²⁰ Exp. 250002327000201200283-01 [21702], Actor: Empresas Públicas De Medellín E.S.P., Demandado: Superintendencia De Servicios Públicos Domiciliarios, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



FALLA

1. 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 las excepciones de “legalidad del acto objeto de demanda” y de “legalidad del acto objeto de demanda a partir de la aplicación integral del ordenamiento jurídico”, propuestas por la demandada.

2. ANULAR el artículo 1º de la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, cuyo texto es el siguiente:

ART. 1º—*Fijense las siguientes erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994:*

- Servicios personales.
- Servicios generales.
- Arrendamientos.
- Licencias, contribuciones y regalías.
- Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones.
- Honorarios.
- Servicios públicos.
- Materiales y otros.
- Seguros.
- Impuestos y tasas.
- Órdenes y contratos por otros servicios.

3. RECONOCER personería al doctor Marco Andrés Mendoza Barbosa para que actúe en representación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los términos y para los fines del poder que obra a folio 178.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

