

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., ocho (8) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: Medio de control de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 11001-03-27-000-2015-00047-00 [21885]
Demandante: Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P.
Demandado: Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Temas: Contribución especial año 2014 – Resolución General y Actos particulares

SENTENCIA ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad acumulado con el de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P., en la actualidad Codensa S.A E.S.P., contra la Resolución N° SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014 (acto administrativo de carácter general), el artículo 2 de la Resolución SSPD-20145340016596 de 4 de junio de 2014, y las Resoluciones SSPD-20145300024495 de 11 de julio de 2014 y SSPD20145000036845 del 22 de agosto de 2014, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

DEMANDA

En ejercicio de los medios de control previstos en los artículos 137 y 138 de la Ley 1437 de 2011 o CPACA y en concordancia con el artículo 165 ídem, el demandante solicitó que se declarara la nulidad de:

- Resolución SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, por la que Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2014, en el 0.9299% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros

funcionamiento asociados a la prestación del servicio e integran la base de liquidación de la contribución.

- Liquidación Oficial SSPD-20145340016596 de 4 de junio de 2014, por la que determinó a la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P., una contribución especial correspondiente al año 2014, por \$471.356.000.
- Resoluciones SSPD- 20145300024495 de 11 de julio de 2014 y SSPD- 20145000036845 del 22 de agosto de 2014, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la Empresa de Energía de Cundinamarca.

En consecuencia, solicitó que se declare que la liquidación oficial de la contribución especial de la vigencia 2014 para la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P., corresponde al valor de \$254.275.811. De esta manera en atención a la prosperidad de las pretensiones y a título de restablecimiento pidió que le sea ordenado a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios restituir la diferencia entre el valor cancelado por concepto de la contribución especial y el valor que debió cancelar.

La norma demandada dispone lo siguiente:

**"RESOLUCIÓN SSPD-20141300018055
(Mayo 29)**

Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial para el año 2014

"Artículo 2°. Base para fijar la liquidación de la contribución especial.

Las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que se utilizarán para integrar 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	<i>Gastos de Administración (menos la 5120)</i>
7505	<i>Servicios Personales</i>
7510	<i>Generales</i>
753508	<i>Licencia de operación del servicio</i>
753513	<i>Comité de Estratificación</i>
7540	<i>Órdenes y Contratos de Mantenimiento y Reparaciones</i>
7542	<i>Honorarios</i>
7545	<i>Servicios Públicos</i>
7550	<i>Materiales y otros costos de operación</i>
7560	<i>Seguros</i>
7570	<i>Órdenes y Contratos por Otros Servicios".</i>

La parte demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

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

Falsa motivación por vulneración de los artículos 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política e indebida aplicación del artículo 85.2 de la ley 142 de 1994.

De acuerdo con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la finalidad de la contribución especial es recuperar los costos del servicio de control y vigilancia que presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En consecuencia, para la fijación de la contribución especial, el límite es la recuperación de los costos asociados al servicio.

El artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 prevé la base gravable de la contribución especial que deben pagar las entidades sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios; la cual está constituida por los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Por tanto, si la entidad vigilada incurre en gastos que no son de funcionamiento o que, a pesar de serlo, no están asociados directamente con el servicio objeto de regulación, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

La resolución demandada está indebidamente motivada, porque dentro de la base de liquidación de la contribución especial se incluyó gastos diferentes a los asociados al servicio sometido a regulación. Por la misma razón, modificó la base gravable de la contribución especial prevista en la ley.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios incurrió en extralimitación de funciones al modificar la base gravable de la contribución especial, pues en el acto demandado determinó que hacen parte de la base gravable de la contribución especial todos los gastos de funcionamiento, sin tener en cuenta cuáles de estos están asociados al servicio sometido a vigilancia y control de dicha entidad. Por ello, violó el principio de reserva legal y vulneró de manera abierta los artículos 95.9, 338 y 363 de la Constitución Política.

Por su parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha precisado que los gastos de funcionamiento son 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 contables, son los gastos operacionales u ordinarios, es decir, los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico¹.

¹ Sentencia de 26 de enero de 2012 exp. 1684.

Los actos demandados desconocen la posición actual del Consejo de Estado sobre la base gravable de la contribución especial establecida en la ley

Mediante sentencia del 23 de septiembre de 2010, la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del inciso 6 de la descripción 5 - Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, y precisó que ninguna de las cuentas del Grupo 75- Costos de producción debe integrar la base de liquidación de la contribución especial, pues la noción de costos no es equiparable a la de gastos de funcionamiento, por no haberlo dispuesto así la Ley 142 de 1994.

En la misma providencia, señaló también que no todas las cuentas de la Clase 5-Gastos, pueden incluirse en la base de liquidación de la contribución especial, pues solo hacen parte de dicha base los gastos de funcionamiento que tengan relación directa o indirecta, pero necesaria e inescindible, con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia y control de la Superintendencia.

Por tanto, las erogaciones incluidas en el Grupo 53, referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no hacen parte de base gravable de la contribución especial, pues no corresponden a gastos de funcionamiento, por cuanto no representan salida de recursos para lograr el funcionamiento de la entidad, es decir, no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio.

En consecuencia, al incluir en la base de la liquidación todas las cuentas de la Clase 5-Gastos y del Grupo 75 -Costos de Producción, el acto demandado excedió el alcance del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que, se insiste, solo se refirió a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la contestación de la demanda, la **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios** propuso la excepción que denominó como "de inconstitucionalidad" y las excepciones de "*falta de competencia*" y de "*caducidad*" del medio de control.

Excepción de inconstitucionalidad

La Superintendencia propuso la **excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994**, por las razones que sustentó así:

De acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, los gastos de funcionamiento 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. Estos gastos son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir, a los que son ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico².

Por esa razón, la Sección Cuarta precisó que no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, a que se refiere el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, los descritos en la cuenta 75- costos de producción, pues aunque, en principio, serían parte de la base gravable porque son erogaciones asociadas clara y directamente con la prestación del servicio, de los cuales el ente prestador obtiene ingresos, la noción de costo no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento, porque así no lo previó la citada norma.

Ello, porque al incluir dentro de la base gravable de la contribución solo los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, la citada norma violó el artículo 338 de la Constitución Política, toda vez que limitó la base gravable del tributo a unos rubros que no son suficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de vigilancia y control.

Asimismo, el acto demandado viola el artículo 370 de la Constitución Política, por la falta de financiación de la Superintendencia, como delegataria de la función de control, inspección y vigilancia, que corresponde al Presidente de la República.

Excepción de falta de competencia

La **Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios** afirmó que debe declararse probada la excepción de falta de competencia, porque de no ser así se le vulneraría el derecho al debido proceso, pues a su juicio, tramitar el proceso ante el juez competente del medio de control de nulidad, impide que se garantice el principio de la doble instancia frente a los actos administrativos de carácter particular demandados a través del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho. Tal omisión desconoce lo preceptuado en el artículo 103 del CPACA.

Excepción de caducidad de la acción

La excepción de caducidad de la acción se sustenta en que la Resolución SSPD-20145340016596 del 4 de junio de 2014, por la que se expidió la Liquidación Oficial de la Contribución Especial por el año 2014, "*quedó en firme*" el 28 de agosto de 2014, una vez fueron resueltos los recursos de reposición y apelación, por lo que al presentar la demanda hasta el 27 de febrero de 2015, habían transcurrido 6 meses razón por la que operó la caducidad de la acción, pues se instauró por fuera del término de cuatro meses, previsto en el literal d) del artículo 164 del CPACA.

² Sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sin embargo, el 11 de diciembre de 2014 la demandante presentó solicitud de conciliación extrajudicial, razón por la que aduce que se suspendió el término de caducidad hasta el 24 de febrero 2015 (fecha en que fue expedida la constancia del trámite conciliatorio ante la Procuraduría); sin embargo, no tuvo en cuenta que los asuntos de carácter tributario no son conciliables y en ese entendido no debió ser suspendido dicho término, razón por la que la acción ya había caducado al momento de presentarse la demanda.

Excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva

Por su parte la apoderada judicial del **Departamento Administrativo de la Presidencia de la República**, actuando en calidad de tercero interviniente, propuso la excepción de "*falta de legitimación en la causa por pasiva*", por cuanto los actos administrativos demandados fueron proferidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, entidad descentralizada de carácter técnico, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonial.

Señalo que el **Departamento Administrativo de la Presidencia de la República** tiene como finalidad asistir al Presidente de la República en su calidad de jefe de gobierno, jefe de estado y suprema autoridad administrativa necesaria para dicho fin, de conformidad con lo previsto en el Decreto 3443 de 2010, razón por la que consideró que no debió ser vinculada a la presente acción.

AUDIENCIA INICIAL

El 4 de octubre de 2017, se llevó a cabo audiencia inicial en el presente proceso. Conforme con los hechos de la demanda, los cargos de nulidad planteados por la parte demandante, los argumentos de la contestación de la demanda, las excepciones propuestas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y el Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, se precisó lo siguiente:

Falta de competencia

El Despacho advirtió que en el presente caso, se controvierte la legalidad de los siguientes actos administrativos:

1. Resolución SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, por la que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2014, en el 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. Así mismo, precisó cuáles son las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio e integran la base de liquidación de la contribución.

2. Liquidación Oficial SSPD-20145340016596 de 4 de junio de 2014, por la que determinó a la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. E.S.P., una contribución especial correspondiente al año 2014, por \$471.356.000.
3. Resoluciones SSPD- 20145300024495 de 11 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 del 22 de agosto de 2014, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la Empresa de Energía de Cundinamarca.

En virtud de lo anterior, el Despacho declaró no probada la excepción formulada, pues la demanda cumple con los requisitos exigidos para la acumulación de pretensiones del medio de control de nulidad y el de nulidad y restablecimiento del derecho, tal como se precisó en el auto admisorio de 8 de octubre de 2015.³ Por lo tanto, la competencia se le atribuye al juez que conoce de la nulidad de conformidad al numeral 1 del artículo 165 del CPACA.

En esas condiciones, como el acto general demandado fue proferido por una autoridad del orden nacional, la competencia radica en el Consejo de Estado en única instancia de conformidad al artículo 149 del CPACA.

Caducidad de la acción

El Despacho declaró no probada la excepción, toda vez que de conformidad al artículo 164 numeral 2 literal d) del CPACA, como el acto que resolvió recurso de apelación se notificó personalmente el 27 de agosto de 2014, el plazo para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho empezó a correr el 28 de agosto de 2014 y vencía, en principio, el domingo 28 de diciembre de 2014; sin embargo, por efectos de la vacancia judicial (que inició el 20 de diciembre de 2014 y culminó el 11 de enero de 2015), se corrió el término para presentar la demanda hasta el primer día hábil siguiente, es decir, hasta el 12 de enero de 2015⁴.

Como el término fue suspendido hasta el 24 de febrero de 2015⁵ y la demanda se presentó el 27 de febrero de 2015⁶, el Despacho advierte que no operó la caducidad del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, pues la demanda se presentó dentro del término de cuatro (4) meses establecido en el numeral 2 literal d) del artículo 164 del CPACA.

³ Folio 100.

⁴ Que es el día hábil siguiente al vencimiento del término (artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal)

⁵ Considerando que la Procuraduría expidió constancia de no conciliación por tratarse de un asunto de naturaleza tributaria.

⁶ Folio 1 del cuaderno principal.

Falta de legitimación en la causa por pasiva

El Despacho declaró probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por el **Departamento Administrativo de la Presidencia de la República, pues consideró que** dicha entidad no intervino en la expedición de los actos administrativos objeto de disputa, por tanto, no podía endilgársele legitimación en la causa por pasiva respecto al concepto de violación establecido en la demanda.

Cuestión previa

La magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto mediante escrito del 10 de marzo de 2017, se manifestó impedida para conocer del asunto de la referencia toda vez que como Magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, suscribió el auto del 27 de mayo de 2017, que declaró la falta de competencia y remitió al Consejo de Estado para que conociera en única instancia por tratarse de un tema de acumulación de pretensiones.

En auto del 26 de julio de 2017, se declaró fundado el impedimento y en consecuencia fue separada del conocimiento del proceso.

Fijación del litigio

De conformidad con la fijación del litigio realizada en la audiencia inicial, la Sala debe establecer:

- i) ¿Cuál es la interpretación más razonable del artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, que consagra la base gravable de la contribución especial, de igual forma, se determinará, si es constitucional el citado artículo, en cuanto solo se refiere a los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación?
- ii) ¿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 del grupo 51- Gastos de administración (menos la 5120) y las cuentas del Grupo 75 para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios?
- iii) En consecuencia, ¿Son nulas, si o no, las Resoluciones SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, SSPD-201445340016596 de 4 de junio de 2014, SSPD-20145300024495 de 22 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 de 22 de agosto de 2014, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en atención a las respuestas que se obtengan a los problemas jurídicos planteados, en especial, por presuntamente violar, por interpretación errónea, el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994?
- iv) ¿Procede la devolución del mayor valor pagado por concepto de la contribución especial del año 2014 y en qué términos?

i) Interpretación más razonable y constitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994

A juicio de la entidad demandante, el artículo 2 de la Resolución SSPD-20141300018055 del 29 de mayo de 2014 modifica la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque al liquidar la contribución especial fueron incluidas varias cuentas que hacen parte del grupo 75 y grupo 51, que corresponden a impuestos, contribuciones y tasas, y, tales inclusiones no constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación.

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)

El artículo 2 del acto demandado incluyó dentro de la base de la liquidación de la contribución especial para la vigencia 2014, las cuentas del grupo 51- gastos de administración (menos la cuenta 5120) y las siguientes cuentas del grupo 75- costos de producción del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios:⁷

GRUPO 75- COSTOS DE PRODUCCIÓN

7505	Servicios Personales
7510	Generales
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

Por su parte, los artículos 338 y 370 de la Constitución que manifestó el demandado como vulnerados, establecen, en su orden, lo siguiente:

⁷ Resolución SSPD 20051300033635 de 28 de diciembre de 2005.

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

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

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

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

En virtud de la facultad impositiva otorgada por la Constitución Política, el Congreso de la República expidió la Ley 142 de 1994 *"Por 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 máximo del 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).

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 sometida 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, es necesario destacar que la ley no 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, tal como lo señaló la entidad demandada, pues 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 la demandada a la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*", y así se declara no probada la excepción de inconstitucionalidad alegada por el demandado.

ii. De la base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD, en cuanto a si la integran las cuentas del grupo 51 – gastos de administración- y del grupo 75 – costos de producción –.

Frente a la inclusión del grupo 51 - gastos de administración - (menos la cuenta 5120-impuestos, contribuciones y tasas), como base de liquidación de la contribución especial, según el artículo 2 de la Resolución SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, la Sala precisa que en el presente caso, la demandante se limitó a indicar que no todos los gastos de la clase 5- gastos, hacen parte de la base gravable de la contribución especial, aspecto que definió la Sala en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, exp. 16874. En tal virtud la Sala no se pronunciará sobre si las cuentas del grupo 51 (menos la 5120) hacen parte de la base gravable de la contribución.

Además, la Sala observa que la demandante en la demanda liquida la contribución a su cargo incluyendo las cuentas del grupo 51 por valor de \$27.344.425.361, por lo que no se evidencia su pretensión de excluirlas de la base.

Frente a la inclusión de las cuentas del grupo 75 – costos de producción - en la base gravable, la Sección en varios de sus pronunciamientos ha precisado que los costos de producción no hacen parte de la base gravable de la contribución especial. Y ha señalado, igualmente, que tampoco hacen parte de dicha base los gastos de funcionamiento que no estén asociados al servicio sometido a vigilancia de la Superintendencia.

En efecto, en sentencia del 23 de septiembre de 2010, que 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 Domiciliarios⁸, la Sección sostuvo, en esencia, lo siguiente⁹:

⁸ 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".

⁹Exp 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.

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 Pública¹⁰ y la definición literal de la expresión "funcionamiento"¹¹, 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"¹².

¹⁰ 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.*

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)*

¹¹ 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".

¹² Sentencias del 9 de noviembre de 2001, Exp. 11790 y de 17 de abril de 2008, Exp. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

La anterior noción de gastos de funcionamiento fue acogida por la Sala en la sentencia del 23 de septiembre de 2010¹³. Dicha providencia anuló el inciso 6º 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 entidad demandada, porque **no todo gasto puede ser considerado de funcionamiento para establecer la base gravable de la contribución especial**¹⁴.

Así, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, la Sala concluyó que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 -Gastos, hacen parte del concepto de "gastos de funcionamiento"¹⁵. Al respecto, sostuvo lo siguiente:

"Para la Sala es evidente que no corresponden a la definición que la jurisprudencia de esta Sección ha desarrollado de gastos de funcionamiento, las erogaciones incluidas en el Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, porque no representan salidas de recursos para lograr el funcionamiento de la entidad.

En similar sentido, incluir como base gravable de la contribución, conceptos como provisiones para inversiones, deudores, inventarios, para responsabilidades, obligaciones fiscales, contingencias o tener en cuenta las depreciaciones de propiedades, planta y equipo, para bienes adquiridos en leasing y las amortizaciones de bienes entregados a terceros, entre otros, tampoco encajan en el concepto de "funcionamiento" y más bien pertenecen a la órbita de los "gastos teóricos" de obligatoria utilización en la práctica contable para registrar hechos económicos que no representan un flujo de salida de recursos.

[...]

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 causadas¹⁶ o pagadas durante el período contable que estén

¹³ Exp.16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁴ Se reitera que el inciso en mención dispone que "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". (Se destaca)

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

¹⁶ El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia

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. [...]

*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 inescindible¹⁷ con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación de los entes encargados de tal función constitucional y legal.***

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".

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

*Por todo lo anterior, el aparte demandado de la Resolución 20051300033635 de 2005 vulnera lo señalado en el artículo 85.1 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, al incluir dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, **todas las cuentas de la clase 5 - Gastos**, así como las cuentas del grupo 75 - Costos de Producción, pues, como se explicó, **no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" que expresamente señaló el legislador.***

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

Asimismo, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, sirvieron de fundamento de la nulidad de la inclusión de las cuentas del Grupo 75- Costos de producción dentro de la base de la contribución especial, 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".

[...] 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 inescindible¹⁸ 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". (Subraya 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.

Por su parte, no hacen parte de dicha base gastos que no sean de funcionamiento o, que siendo de funcionamiento, 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.

iii) Como consecuencia de lo anterior, ¿son nulas, sí o no, las Resoluciones SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, SSPD-201445340016596 de 4 de junio de 2014, SSPD-20145300024495 de 22 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 de 22 de agosto de 2014, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por presuntamente violar el principio de legalidad, por interpretación errónea, artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994?

¹⁸ 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"*.

Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 79 y 85 de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia expidió la Resolución SSPD No. 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, mediante la cual fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2014 en el 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.

En el artículo 2º del acto en mención, la SSPD señaló que *"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	<i>Gastos de administración (menos impuestos tasas y contribuciones)</i>
7505	<i>Servicios personales</i>
7510	<i>Generales</i>
7517	<i>Arrendamientos</i>
753508	<i>Licencias de operación de servicio</i>
753513	<i>Comité de estratificación</i>
7540	<i>Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones</i>
7542	<i>Honorarios</i>
7545	<i>Servicios Públicos</i>
7550	<i>Materiales y otros costos de operación</i>
7560	<i>Seguros</i>
7570	<i>Órdenes y contratos por otros servicios"</i>

De acuerdo con el criterio de la Sección, fijado en el fallo del 23 de septiembre de 2010 y que en esta oportunidad se reitera, 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"*.

Es de anotar que sobre los costos de producción, la Sala precisó lo siguiente¹⁹:

"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

¹⁹ Ibidem

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”.

Por tanto, 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.

En ese orden de ideas, la inclusión de los costos de producción (grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios), dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado, que hizo la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a través de la Resolución SSPD No. 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas.

En idéntico sentido, la Sala en sentencia del 20 de octubre de 2017 del proceso del medio de control de nulidad simple con radicado 2015-00064-00 (22067) resolvió:

"PRIMERO: DECLÁRASE no probada la excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, propuesta por la parte demandada.

SEGUNDO: ANÚLASE PARCIALMENTE el artículo 2º de la Resolución No. 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 otros servicios".

En consecuencia, el artículo 2º de la Resolución No. SSPD - 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, queda 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" (Negrillas propias del texto original)*

En dicha oportunidad, la Sala consideró que el artículo 2 de la Resolución SSPD No. 20141300018055 del 29 de mayo de 2014 al ampliar la base gravable del tributo e incluir las cuentas del grupo 75 específicamente: 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", desconoció el principio de legalidad, razón por la que declaró la nulidad parcial.

No obstante, debido a que en esta oportunidad entre los actos administrativos demandados se encuentra la Resolución SSPD No. 20141300018055 del 29 de mayo de 2014, objeto de estudio en el proceso de simple nulidad 2015-00064-00 (22067), actor: Santos Alirio Rodríguez Sierra con ponencia de la Magistrada Stella Jeannette Carvajal Basto, la Sala se estará a lo resuelto en dicha oportunidad en lo concerniente a la inclusión de 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".

En esta ocasión se declarará la nulidad parcial del artículo demandado teniendo en cuenta que las cuentas del grupo 75 no debieron ser incluidas en dicha liquidación de conformidad a las razones expuestas con anterioridad.

Legalidad actos particulares

Se procederá a estudiar la legalidad de las resoluciones SSPD-201445340016596 de 4 de junio de 2014, SSPD-20145300024495 de 22 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 de 22 de agosto de 2014 mediante los cuales se fijó la liquidación oficial de la contribución especial por el año 2014 a cargo de la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A E.S.P. y se resolvieron los recursos de reposición y apelación interpuestos contra la misma.

Como consecuencia de lo anterior, de la base gravable de la Liquidación Oficial de la contribución especial a cargo de la actora por el año 2014, se excluyen las cuentas del Grupo 75- costos de producción de servicios personales (7505), generales (7510), arrendamientos (7517), licencia de operación de servicio (753508), comité de estratificación (753513), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), órdenes y contratos por otros servicios (7570), por lo cual la liquidación es la siguiente:

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL				
GRUPO / CUENTA	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN SSPD	LIQUIDACIÓN CONTRIBUYENTE	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
51	GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	30.916.794.466	30.916.794.466	30.916.794.466
5120	IMPUESTOS TASAS Y CONTRIBUCIONES	-3.572.369.105	-3.572.369.105	-3.572.369.105
7505	SERVICIOS PERSONALES	13.428.987.341	0	0
7510	GENERALES	3.174.392.479	0	0
7517	ARRENDAMIENTOS	1.193.958.683	0	0
7540	ÓRDENES Y CONTRATOS DE MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	19.765.625.154	0	0
7542	HONORARIOS	1.906.914.563	0	0
7545	SERVICIOS PÚBLICOS	1.045.814.491	0	0
7550	MATERIALES Y COSTOS DE OPERACIÓN	753.976.470	0	0
7560	SEGUROS	398.933.580	0	0
7570	ÓRDENES Y CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS	31.441.780.792	0	0
753508	LICENCIAS DE OPERACIÓN DE SERVICIO	0.0	0	0
753513	COMITÉ DE ESTRATIFICACIÓN	0.0	0	0
TOTAL EROGACIONES BASE PARA LIQUIDAR		100.454.808.914	27.344.425.361	27.344.425.361
CONTRIBUCIÓN - TARIFA DEL 0.92.99%		934.129.000	254.275.811	254.275.811
VALOR ANTICIPO fecha de pago: 29 de enero de 2014		462.773.000		
VALOR RESTANTE DE LA CONTRIBUCIÓN fecha de pago: 16 de septiembre de 2014		471.356.000		
TOTAL PAGADO		934.129.000		

Devolución de lo pagado en exceso

Ahora, en virtud de lo solicitado por la sociedad actora en la demanda, es procedente la devolución de la diferencia entre el valor cancelado por concepto de la contribución especial ordenada mediante la liquidación oficial y el valor que en efecto debía pagar de conformidad con la anterior liquidación determinada por esta Sala.

Comoquiera que la demandante pagó el total de la contribución especial que le impuso la SSPD en la Liquidación Oficial SSPD201445340016596 de 4 de junio de 2014 (**\$934.129.000**)²⁰ y solo debía pagar **\$ 254.275.811**, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado en exceso, esto es, la suma de **\$ 679.853.456**.

Así, la devolución a la actora del mayor valor pagado por concepto de la contribución especial, procede en los siguientes términos:²¹

a. La suma devuelta, es decir, **\$ 679.853.456** debe ajustarse de conformidad con el índice de precios al consumidor y el inciso final del artículo 187 del CPACA²². De manera que el ajuste se hará aplicando la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

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

b. En virtud de los artículos 192 inciso 3 y 195 numeral 4 del C.P.A.C.A²³, sobre el monto a devolver, es decir **\$ 679.853.456, debidamente actualizado**, se causarán intereses de mora a una tasa equivalente al DTF, a partir de la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha del pago de la misma, que deberá realizarse en un plazo máximo de 10 meses²⁴.

²⁰ Pago de anticipo de \$462.773.000 - Folio 19 y pago del saldo de \$471.356.000 - Folio 83.

²¹ En igual sentido se ha pronunciado la Sala en las sentencias de 12 de noviembre de 2015, expediente No. 21737, Consejero Ponente Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 25 de abril de 2016, expediente No. 21246, Consejero Ponente Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² El artículo 187 inciso final del C.P.A.C.A prevé que "Las condenas al pago o devolución de una cantidad líquida de dinero se ajustarán tomando como base el Índice de Precios al Consumidor."

²³ El artículo 192 inciso 3 del C.P.A.C.A dispone que "Las cantidades líquidas reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación devengarán intereses moratorios a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia o del auto, según lo previsto en este Código.

El artículo 195 numeral 4 del C.P.A.C.A señala que "Las sumas de dinero reconocidas en providencias que impongan o liquiden una condena o que aprueben una conciliación, devengarán intereses moratorios a una tasa equivalente al DTF desde su ejecutoria. No obstante, una vez vencido el término de los diez (10) meses de que trata el inciso segundo del artículo 192 de este Código o el de los cinco (5) días establecidos en el numeral anterior, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago efectivo del crédito judicialmente reconocido, las cantidades líquidas adeudadas causarán un interés moratoria a la tasa comercial."

²⁴ El artículo 192 inciso 2 del C.P.A.C.A señala que "Las condenas impuestas a entidades públicas consistentes en el pago o devolución de una suma de dinero serán cumplidas en un plazo máximo de diez (10) meses, contados a partir de la fecha de la ejecutoria de la

Vencido este término o el de los 5 días siguientes a la recepción de los recursos, que tiene la entidad demandada para pagar la condena²⁵, lo que ocurra primero, sin que la entidad obligada hubiese realizado el pago, la suma adeudada causará intereses de mora a la tasa comercial²⁶.

Por las razones expuestas, la Sala respecto de la legalidad del artículo 2 de la Resolución SSPD No. 20141300018055 del 29 de mayo de 2014 se estará a lo resuelto en sentencia del 20 de octubre de 2017 en el proceso de nulidad simple con radicado: 2015-00064-00 (22067), en consecuencia anulará parcialmente la Liquidación Oficial No. 2014453400016596 de 4 de junio de 2014, y las Resoluciones SSPD-201453000024495 de 22 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 de 22 de agosto de 2014, proferidas por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

A título de restablecimiento del derecho se declarará que la contribución especial a cargo de la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A E.S.P. actualmente CODENSA S.A E.S.P., por el año 2014, es de **\$254.275.811**, y se ordenará a la demandada devolver a la actora la suma de **\$679.853.456**, ajustada conforme con lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia. Dicha suma devengará intereses de mora como ha sido señalado.

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: ESTARSE A LO RESUELTO por esta Sala en la sentencia del 20 de octubre de 2017, proferida en el proceso de simple nulidad 2015-00064-00 (22067), Consejera Ponente Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, frente a la nulidad de la Resolución SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014, por medio de la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2014, providencia en la que se declaró la nulidad parcial de la Resolución SSPD-20141300018055 de 29 de mayo de 2014 al considerar que debieron ser excluidas las cuentas 7505, 7517, 7540 7550 y 7570.

sentencia. Para tal efecto, el beneficiario deberá presentar la solicitud de pago correspondiente a la entidad obligada."

²⁵ El artículo 195 numeral 3 del C.P.A.C.A. dispone que "La entidad obligada deberá realizar el pago efectivo de la condena al beneficiario, dentro de los cinco (5) días siguientes a la recepción de los recursos."

²⁶ De conformidad con el artículo 192 inciso 5 del C.P.A.C.A se dejan de causar intereses de mora si pasados tres meses desde la ejecutoria de la providencia que imponga o liquide una condena los beneficiarios no han acudido ante la entidad responsable para hacerla efectiva. La causación de intereses cesa desde que vence el plazo en mención hasta cuando se presente la solicitud.

SEGUNDO: DECLARAR no probada la 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, que propuso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

TERCERO: ANULAR PARCIALMENTE el artículo 2º de la Resolución No. 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 del grupo 75 7510 -*Generales*, 753508 -*Licencias de Operación del Servicio*, 753513 -*Comité de estratificación*, 7542 -*Honorarios*, 7545 -*Servicios Públicos*, 7560 -*Seguros*.

En consecuencia, el artículo 2º de la Resolución No. SSPD - 20141300018055 de 29 de mayo de 2014, queda 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)"

CUARTO: ANULAR parcialmente la Liquidación Oficial No. 201453400016596 de 4 de junio de 2014, y las Resoluciones SSPD-201453000024495 de 22 de julio de 2014 y SSPD-20145000036845 de 22 de agosto de 2014, proferidas por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

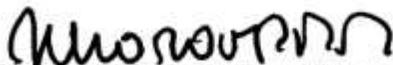
QUINTO: En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que la contribución especial por el año 2014 a cargo de la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A E.S.P. actualmente CODENSA S.A E.S.P. es de \$254.275.811.

SEXTO: ORDENAR a la demandada devolver a la actora la suma de \$679.853.456, ajustada conforme con lo dispuesto en la parte motiva. Dicha suma devengará intereses de mora en los términos fijados en la parte motiva de esta providencia.

Cópiese, notifíquese y comuníquese.



MILTON CHAVES GARCÍA
Consejero Ponente



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ



