



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá, D.C., quince (15) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00128-01 (21641)
Demandante: TERMOBARRANQUILLA S.A. E.S.P. - TEBSA
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

Temas: Contribución especial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios-año 2009.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 9 de octubre de 2014, por la cual la Sala de Descongestión de la Sección Primera – Subsección “C” del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

"PRIMERO. DECLÁRASE INHIBIDA la Sala para pronunciarse sobre las censuras de nulidad, dirigidas contra la Resolución SSPD No. 20091300021905 del 27 de julio de 2009, por las razones expuestas.

SEGUNDO. DECLARAR LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Contribución Especial del año 2011(sic), identificada con el No. de radicado 2009534012496 de 31 de julio de 2009, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios; la Resolución No. SSPD-200995300050605 de 27-10-2009, por medio de la cual se resuelve el recurso de reposición interpuesto por la actora en contra de la liquidación oficial; y la Resolución No.SSPD-20095000060745 del 22-12-2009, por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación promovido por la demandante en contra de la mencionada liquidación.

TERCERO. A título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO**, se ORDENARÁ a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidar la contribución para el periodo señalado, teniendo en cuenta los gastos de funcionamiento desarrollo jurisprudencial frente a la materia, en consecuencia se ordenara devolver del excedente que resulte de efectuar la liquidación el legal forma sobre el concepto se hubiere pagado por concepto de contribución especial de energía eléctrica, junto con los intereses a que hubiere lugar. (sic)

CUARTO. DENIÉGANSE las demás pretensiones de la demanda".

ANTECEDENTES

Mediante la Resolución SSPD-20091300021905 del 27 de julio de 2009 se fijó la tarifa de la contribución para dicho año, en 0.7166% de los gastos de funcionamiento causados por la entidad contribuyente en el año 2008, entendiendo por dichos gastos los descritos en el anexo 1, página 495 del Plan de Contabilidad para

Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005¹.

Por Resolución 20095340012496 del 31 de julio de 2009, la Directora Financiera de la Superintendencia liquidó la contribución a cargo de la demandante como prestadora del servicio de energía eléctrica, en la suma de \$667.850.000, para lo cual tomó como valor base de liquidación \$93.197.061.551².

Tal decisión fue confirmada por las Resoluciones 20095300050605 del 27 de octubre de 2009³ y 20095000060745 del 22 de diciembre del mismo año⁴, en sede de los recursos de reposición y apelación interpuestos por la actora⁵.

DEMANDA

TERMOBARRANQUILLA S. A. E. S. P, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), solicitó que se declare la nulidad de la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, así como, el acto que liquidó la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2009 y los que resolvieron los recursos interpuestos contra el acto liquidatorio. A título de restablecimiento del derecho pidió que:

¹ Fls. 59 a 64

² Fl. 65

³ Fls. 80 a 85

⁴ Fls. 94 a 101

⁵ Fls. 67 a 74

«5. Se declare que TEBSA no debe cumplir las obligaciones que se derivan del acto acusado, y por tanto se le releve de la obligación de pago por concepto de la contribución en los terminos que fue liquidada.

6. Se liquide o se ordene a la SSPD liquidar la contribución especial para la vigencia 2009, teniendo en cuenta los gastos de funcionamiento de TEBSA directamente relacionados con la prestación del servicio, tal como se venían liquidando para las vigencias de los años 2006 y anteriores.

7. Se ordene devolver a TEBSA las sumas adicionales que, en exceso de lo que se resuelva respecto de la pretensión anterior, TEBSA hubiere pagado por la contribución especial 2009 junto con la indexación o los intereses legales a que hubiere lugar.

8. Se declare o se ordene la terminación de cualquier proceso administrativo iniciado por la SSPD para reclamar o recolectar el pago de la Contribución Especial para la vigencia de 2009»⁶.

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6, 13, 29, 83, 95, 121 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 85 de la Ley 142 de 1994.
- Artículo 3 del Código Contencioso Administrativo.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Los actos demandados desconocieron el concepto legal y jurisprudencial de gastos de funcionamiento base de la contribución que, según el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, establece que

⁶ Fls. 3 a 4

corresponde a aquellos conceptos asociados al servicio sometido a regulación.

No obstante, para calcular la contribución especial de 2009 a cargo de TEBSA, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tomó como base gravable todos los reportado y excluyó únicamente las cuentas 5801, 5802 y 5803, correspondientes a intereses, comisiones y ajustes por diferencia en cambio, así como el grupo 75 - Costos de Producción.

Por tanto, como la base para liquidar la sanción no puede ser otra que el valor de los gastos asociados directamente al servicio prestado, la inclusión de la totalidad de los gastos de la cuenta 5 para integrar dicha base, viola el citado artículo 85 de la Ley 142 de 1994. En este punto, precisó que en el Grupo 58, por ejemplo, la cuenta 5810 Extraordinarios, registra los gastos incurridos por el ente prestador del servicio que no corresponden al objeto social y que se originan en transacciones de carácter extraordinario, esto es, actividades que no ocurren con frecuencia.

Los actos enjuiciados incurrieron en falsa y falta de motivación, porque no atendieron el criterio de recuperación del costo del servicio, máxime cuando la falta de demostración de cambios en la situación patrimonial y económica de la entidad estatal, deja desprovisto de razón legal el incremento en la base de liquidación señalada en la Resolución 1905 de 2009.

La motivación de los actos no puede basarse en el desconocimiento de la norma legal superior, la cual liga los gastos de funcionamiento a los asociados al servicio prestado y no a la totalidad de los realizados por la entidad vigilada, como lo plantea la demandada, pues ello implica un error de la interpretación de la norma, constitutivo de falsa motivación. Indicó que en los actos que liquidaron la contribución a la actora no se demostraron los valores y cifras con base en los cuales se obtuvo el valor a pagar.

La demandada modificó la regulación de la contribución especial de manera súbita, injustificada y violatoria de los derechos de TEBSA, con un procedimiento cuestionable que, además, viola los principios de buena fe y confianza legítima.

En ejercicio de una facultad reguladora, la SSPD quebrantó la confianza que había generado en TEBSA respecto de la forma de liquidar la contribución en los años anteriores al 2007, pues a partir de ese año modificó sin justificación alguna el criterio de liquidación y desconoció sus propios actos.

Los cambios y modificaciones en la normativa no pueden ser desproporcionados, súbitos ni violatorios del principio de buena fe, por tal razón, modificar la base de liquidación de la contribución en una forma intempestiva, atenta contra la capacidad financiera de la empresa demandante, en cuanto la obliga a destinar recursos que podían usarse para la prestación del servicio público domiciliario y pone en riesgo la eficiencia y oportunidad en dicha prestación.

TEBSA se vio expuesta a una desestabilización financiera evidente con el incremento desproporcionado de la contribución respecto de los años anteriores, por tanto, si se requería modificar sustancialmente la regulación aplicable a la contribución, la SSPD debió proporcionar el tiempo y los medios que le permitieran a las empresas afectadas adaptarse a la nueva situación.

La entidad demandada desconoció el principio de igualdad, porque incrementó significativamente el monto a pagar por concepto de la contribución especial solo a algunas empresas de servicios públicos domiciliarios, en cambio, a otras se lo disminuyó sin justificación razonable.

Así mismo, transgredió el principio de distribución de las cargas públicas, dado que el ordenamiento positivo sólo autoriza liquidar la contribución con base en los gastos asociados al servicio sometido a regulación, lo cual no fue atendido por la demandada.

La inexistencia de facultad expresa para modificar la base de liquidación de la contribución, implica establecer un elemento distinto al fijado por el legislador, en desmedro de los principios de legalidad y reserva de ley.

OPOSICIÓN

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

No existe causal de nulidad alguna, ni título jurídico que fundamente el restablecimiento del derecho, porque los actos demandados los expidió un funcionario competente, de forma regular, con observancia de las normas superiores, con respeto del derecho de audiencia y defensa y debidamente motivados.

La demandante interpretó erróneamente el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al pretender discriminar los conceptos de gastos de funcionamiento y gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Las actuaciones de la Superintendencia se ciñeron a los lineamientos establecidos en la Ley 142 de 1994 y al principio de legalidad previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

La liquidación de la contribución a cargo de la demandante se fundamentó en los gastos normalmente realizados para cumplir su objeto principal, que consiste en generar y prestar el servicio de energía eléctrica, sin que la habitualidad del gasto sea el elemento determinante de su relación con la prestación del servicio. La contribuyente no puede desarrollar actividades que no tengan relación directa con su objeto principal.

De acuerdo con el concepto jurisprudencial de gastos de funcionamiento, todos los reportados por la demandante en el PUC (Plan Único de Cuentas) inciden de forma ordinaria o habitual en su objeto social principal.

La Superintendencia aumentó las contribuciones a cargo de algunas empresas de servicios públicos, como resultado de la determinación de su presupuesto para los años 2006 y 2007, con un incremento del 4.31% frente al presupuesto del año anterior. Tal actuación no es ilegal, porque el presupuesto es el límite que se debe atender para determinar el porcentaje de la tarifa de la contribución.

El hecho de que fijara un criterio único para determinar la base gravable de las contribuciones en el año 2009 y para eliminar las exclusiones de gastos de vigencias anteriores, sólo significa la aplicación del marco legal establecido y vigente.

Los actos demandados no adolecen de falsa motivación, ni de motivación insuficiente, pues guardan íntima relación con las normas en que debieron sustentarse.

Se preservó el principio de igualdad, toda vez que, conforme con los parámetros del principio de progresividad, a mayor gasto mayor función de fiscalización. No excluir de la base gravable algunos gastos genera igualdad entre todas las entidades vigiladas por la Superintendencia, de modo que no existen distorsiones que favorezcan a unos contribuyentes en detrimento de otros.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subseccion "C" se inhibió para resolver sobre la declaratoria de nulidad de la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, porque el medio idóneo para cuestionar su legalidad es la acción de simple nulidad, o la de nulidad y restablecimiento, si es que se solicita inaplicar dicho acto administrativo por excepción de inconstitucionalidad o de ilegalidad, en los casos en que el afectado considere que se le ha causado un perjuicio.

En relación con la liquidación oficial demandada y las resoluciones que la confirmaron, el *a quo* consideró lo siguiente:

La liquidación de la contribución especial se efectuó de manera general, sin detallar los gastos específicos para liquidar la base, pese a que se trató de ampliar la motivación en la resolución que resolvió el recurso de apelación, al señalar que se liquidó *«sobre la sumatoria de los valores de los grupos 51-Administración, 53 Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones y 58 Otros Gastos que son los que conforman la clase 5 menos las exclusiones expresamente determinadas en la Resolución SSPD-20091300021905 de 27 de julio de 2002»*, lo cual aún no da certeza de la motivación del acto liquidatorio.

Los actos demandados se soportaron en la definición de «gastos» del Plan de Contabilidad aplicable a los prestadores de servicios

públicos privados, la cual fue desestimada por el Consejo de Estado⁷, y se tomaron conceptos que la jurisprudencia ha excluido de la base gravable de la contribución, como son las cuentas 51-Administración, 53-Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, 58-Otros Gastos, todo lo cual origina la nulidad de los actos demandados.

La enunciación de las cuentas de la clase 5 como base de la liquidación, no supera el vicio de falta de motivación en los actos demandados, pues el deber de argumentación en las decisiones de la Administración no se reduce al simple requisito formal de introducir cualquier razón en el texto del acto administrativo.

El ente demandado tenía la obligación de plasmar en los actos demandados, los datos exactos que tuvieron en cuenta para liquidar la contribución y de discriminar las subcuentas de las que se obtuvo el total a pagar, para así dotar de certeza a los valores pagados por dicho concepto.

En la actuación enjuiciada se le impidió al contribuyente ejercer su derecho de defensa y contradicción, precisamente porque la Superintendencia no indicó los montos exactos de los conceptos incluidos en la base gravable de la contribución liquidada.

Como consecuencia de lo anterior, el Tribunal ordenó como restablecimiento del derecho, que la demandada liquidara la

⁷ Sentencia del 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

contribución especial a cargo de la demandante para el periodo 2009, teniendo en cuenta el desarrollo jurisprudencial frente a los “gastos de funcionamiento”. Asimismo, dispuso devolver el excedente resultante, junto con los intereses a que hubiere lugar.

Precisó el *a quo* que el demandante debe cumplir las obligaciones derivadas de la contribución especial para la vigencia de 2009, sin que haya lugar a relevarse de las mismas ni a privar a la Administración del poder que tiene para recaudar el pago de lo que se le debe por dicho tributo.

La omisión en el señalamiento de los montos que se tuvieron en cuenta para determinar la contribución especial, impide al Tribunal realizar la liquidación y conduce a que la Superintendencia liquide nuevamente la contribución causada para el periodo indicado, teniendo en cuenta el desarrollo jurisprudencial del concepto de gastos de funcionamiento.

RECURSO DE APELACIÓN

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

El *a quo* se excedió en su competencia, porque se abstuvo de analizar el fondo de una solicitud de nulidad específica que integraba el todo del *petitum* y que junto con las demás debía guiar

el fallo a proferir, de modo que la decisión inhibitoria descontextualiza el fondo del asunto discutido.

El actor acumuló pretensiones correspondientes a diferentes medios de control, pues mientras la Resolución SSPD-20091300021905 del 27 de julio de 2009 era demandable a través de la acción de simple nulidad, la Liquidación Oficial 20095340012496 del 31 de julio de 2009 y las resoluciones que la confirmaron lo eran mediante la acción de nulidad y restablecimiento del derecho.

Esa acumulación improcedente constituye un error formal que conducía a inadmitir la demanda y que, al no haberse oportunamente advertido, se transformó en un error de fondo que configuró la excepción de inepta demanda por indebida acumulación de pretensiones, lo que impidió el pronunciamiento judicial sobre todas ellas y no solamente sobre una de las mismas.

En ese sentido, el Tribunal usurpó la competencia del Consejo de Estado, en cuanto al conocimiento del medio de control de nulidad contra los actos administrativos expedidos por autoridades del orden nacional como la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Igualmente, vulneró los principios de justicia rogada e igualdad entre las partes, porque se excedió del marco propuesto en la demanda y dio a la demandante un tratamiento preferente que, a su vez, impuso a la Administración una carga que no tenía que soportar, pues lo previsible como consecuencia de la indebida

acumulación era que el *a quo* se inhibiera de fallar sobre todas las pretensiones, no sobre una de ellas, o las negara en conjunto.

De otra parte, y contrario a lo concluido en la sentencia apelada, la liquidación oficial demandada está debidamente motivada, porque invocó como fundamento la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, acto general que además de conformar una unidad de contenido y fin con la liquidación, se remitió a los gastos de funcionamiento descritos en el anexo 1 de la p. 495 del Plan de Contabilidad Para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, lo cual facilitó la interposición de los recursos de reposición y apelación por parte del prestador de servicios públicos.

Para la fecha en que se interpusieron tales recursos la mencionada Resolución 20091300021905 gozaba de presunción de legalidad.

Adicionalmente, la demandante invocó varias normas que consideró violadas y expresó su criterio frente a varios de los rubros que la Superintendencia tuvo en cuenta para determinar la base gravable de la contribución, de modo que el acto liquidatorio no es aislado sino complementario de toda una actuación que le sirvió de antecedente, a la cual se refirió la parte actora cuando ejerció el derecho de impugnación en vía gubernativa.

De acuerdo con lo anterior, los actos demandados no incurrieron en falsa motivación ni se vulneraron los derechos de defensa y

contradicción de la demandante, pues la actora pudo cuestionar dichos actos tanto en vía administrativa como judicial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró los argumentos del recurso de apelación y añadió que en criterio del propio Consejo de Estado⁸, el hecho de que los actos demandados no concreten los valores de cada una de las cuentas de la base gravable de la contribución especial no constituye una causal de nulidad por falta de motivación.

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

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

⁸ Sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 20720

La **demandante** insistió en los argumentos de la demanda.

El **Ministerio Público** no intervino.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer, en primer lugar, si el *a quo* excedió su competencia y violó los principios de jurisdicción rogada e igualdad de las partes, al inhibirse de fallar sobre la solicitud de nulidad de la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, en cuanto se trata de una decisión no pedida ni prevista por la demandada, respecto de un acto expedido por autoridad nacional.

En el mismo sentido, habrá de analizarse si la inhibición debió recaer sobre las demás pretensiones de la demanda, porque, según se aduce, unas y otras integran un todo indebidamente acumulado.

El planteamiento así expuesto corresponde a una excepción de ineptitud de demanda, por indebida acumulación de pretensiones, pues estas integran peticiones de nulidad del acto general que estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2009 (la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009) y de los actos particulares proferidos que determinaron dicha contribución a cargo de la demandante (Resoluciones 20095340012496, 20095300050605 y 20095000060745 de 2009).

Pues bien, sobre un argumento idéntico y entre las mismas partes, la Sala se pronunció en la sentencia del 10 de abril de 2014, Expediente 19054, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, en el que se demandaron la resolución general, impersonal y abstracta que fijó la contribución especial para el año 2008, y los actos subjetivos que se expidieron al amparo de la misma, tanto para liquidar dicho tributo a cargo de TEBSA, como para resolver los recursos interpuestos contra la liquidación. En dicha oportunidad la Sala precisó lo siguiente:

«4.4.- La aseveración precedente explica que se considere válida la inhibición fundada en la indebida escogencia de la acción, ya que la acción de nulidad y restablecimiento del derecho no puede ser usada para atacar la legalidad de los actos generales.

Esta Corporación ha sostenido en reiteradas oportunidades, que tratándose de actos administrativos de carácter general, impersonal y/o abstracto, la acción procedente para cuestionarlos es, en principio, la de simple nulidad. Pero, si lo que se pretende es desvirtuar la legalidad de un acto de contenido particular, el mecanismo procesal idóneo es, por excelencia, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, sin perjuicio, claro está, de la aplicación de la teoría de los móviles y las finalidades.

4.5.- Atendiendo las anteriores premisas, la Sala confirmará la inhibición del Tribunal respecto de las censuras de nulidad realizadas por TEBSA contra el acto general demandado, ya que no crea una situación concreta que pueda afectar directamente a la sociedad actora, susceptible de impugnación por vía de la nulidad y restablecimiento del derecho.

Obsérvese que la Resolución No. 20081300016515 del 9 de junio de 2008 no afecta un derecho ni ocasiona un perjuicio a TEBSA, en tanto establece criterios generales para liquidar la contribución especial contenida en la Ley 142 de 1994, por el período gravable 2008.

En esas circunstancias, la inhibición adoptada por el Tribunal es la decisión correcta, habida cuenta, además, de que la regulación aplicable al caso, Decreto 01 de 1984, no permite estudiar simultáneamente pretensiones de simple nulidad frente a un acto general, impersonal y abstracto y pretensiones de nulidad y restablecimiento del derecho frente actos particulares y concretos.

Esa acumulación, posible hoy en día, en virtud del artículo 165 de la Ley 1437, no lo era bajo la normativa aplicable en ese momento».

De acuerdo con lo anterior, para el caso concreto, lo propio para el Tribunal era abstenerse de fallar la pretensión de nulidad de la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, por ser el acto general ajeno a la acción de nulidad y restablecimiento del derecho que se impetró contra los actos liquidatorios particulares igualmente demandados.

En esas condiciones, como dichos actos particulares sí son enjuiciables mediante la acción referida, contrario a lo sostenido por la demandada, el *a quo* no podía inhibirse de fallar la solicitud de anulación de los mismos, so pena de sacrificar el derecho de acción y, de paso, el derecho de acceso a la administración de justicia y el principio de eficacia procesal.

Por lo anterior, no procede realizar análisis alguno sobre los cargos de falsa y falta de motivación aducidos en la demanda frente a la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009.

En consecuencia, no prospera este cargo de la apelación.

No obstante lo anterior, resulta pertinente en este punto precisar que mediante sentencia de 5 de febrero de 2015, la Sala declaró la legalidad condicionada del artículo 1º de la Resolución SSPD - 20091300021905 del 27 de julio de 2009⁹, aspecto que será analizado más adelante.

EXCEPCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

La Superintendencia de Servicios Públicos solicitó que se aplicara la excepción de inconstitucionalidad respecto del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, por infringir el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política, en cuanto limitó la base gravable de la contribución a los "*gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*" pues, en criterio de tal entidad, éstos no son suficientes para lograr el fin constitucional de dicho tributo, cual es la recuperación de los costos en que incurre el ente de control para ejercer sus funciones.

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

⁹ **"ARTÍCULO 1º. TARIFA Y BASE PARA LIQUIDAR LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA VIGENCIA 2009.** Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2009, en el 0,7166% **de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2008**, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información SUI.
[...]"

pertinente, el criterio jurisprudencial expuesto en las citadas providencias¹⁰:

"El hecho de que la base gravable del tributo sea el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación es concordante con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia, y guarda armonía también con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

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

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

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

¹⁰ Expedientes Nos. 20874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 21714, Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 21246, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 20179, C.P. Milton Chaves García; 21724 y 22067 (en audiencia), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

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

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

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

ASUNTO DE FONDO

FALTA DE MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DEMANDADOS

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala establecer si los actos demandados adolecen de falta de motivación, respecto de la integración de la base gravable que tomaron para liquidar la contribución especial del año 2009, en

cuanto no precisaron los conceptos respecto de los cuales se estableció la base gravable. Según la impugnante, esa motivación le permitió a la demandante ejercer su derecho de defensa en vía administrativa y jurisdiccional.

A *contrario sensu*, la sentencia apelada concluyó que dicha motivación no existe, porque los actos demandados simplemente enunciaron las cuentas base de liquidación, sin señalar datos exactos ni discriminar las subcuentas involucradas, para ofrecer certeza sobre el origen de los valores pagados.

Pues bien, revisada la actuación administrativa demandada, se advierte lo siguiente:

- Que en la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009, la Superintendencia demandada estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2009 en 0.7166% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el 2008. En los artículos 2º y 3º señaló lo siguiente:

«ARTÍCULO 2º.- GASTOS DE FUNCIONAMIENTO. Se entiende por gastos de funcionamiento los descritos en el anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005¹¹.

¹¹ Aunque al parecer fue equivocada la referencia a la página 495 del Plan de Contabilidad, se entiende que el artículo 2º de la Resolución SSPD 2009130021905 de 2009 se refiere a las cuentas de la clase 5-Gastos. En similar sentido, entre otras sentencias, ver las de 3 de julio de 2013, exp 19017 C.P Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 26 de febrero de 2014, exp 19684.

ARTÍCULO 3º.- CONCEPTOS NO INCLUIDOS EN LA BASE DE LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN. Para efectos de determinar el valor de la base de liquidación de la contribución especial para el año 2009, se excluirán, de los Gastos de Funcionamiento a diciembre 31 de 2008, los siguientes conceptos: Cuenta 5801 "Intereses", Cuenta 5802 "Comisiones" y Cuenta 5803 "Ajuste por diferencia en cambio", así como el Grupo 75 "Costos de Producción"».

- Que mediante la resolución 20095340012496 del 31 de julio de 2009, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó, a cargo de la demandante, la contribución especial de la Ley 142 de 1994, por el año 2009, en los siguientes términos:

«El Director Financiero de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en desarrollo de las facultades conferidas por el numeral nueve (9) del artículo 23 del decreto 990 de 2002, procede a liquidar el valor de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009 en los siguientes términos: 1. Que de conformidad con el numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la tarifa máxima de contribución no podrá ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en la que se haga su cobro. 2. Que una vez efectuada la revisión de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de acuerdo con el artículo primero de la Resolución 20091300021905, el valor a pagar por la contribución de la vigencia 2009 es:

4 - ENERGÍA ELÉCTRICA	LIQUIDACIÓN SSPD
GASTOS	117.703.634.581.00
INTERESES	17.638.342.329.00
COMISIONES	0.00
AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO	6.868.230.701.00
Total Base	93,197,061,551,00
Total Contribución	667.850.000.00
TOTAL A PAGAR	667.850.000.00
SON SEISCIENTOS SESENTAY SIETE MILLONES OCHOCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS M/C"	

- Que en la Resolución 20095300050605 del 27 de octubre de 2009, por el cual se resolvió el recurso de reposición

interpuesto por la demandante, la Superintendencia precisó que *«En aplicación de estos criterios, para el año 2009, la resolución 20091300021905 de 2009 definió lo que se debe entender por gastos de funcionamiento, entendiendo que aquellos son los que se encuentran en el marco de la cuenta Cinco (5) gastos, y teniendo en cuenta además, que todos los gastos incluidos en dicha cuenta, son necesarios para la prestación del respectivo servicio público domiciliario, es decir, están asociados a la prestación del servicio público de que se trate»*.

- Que en la Resolución 200950000060745 del 22 de diciembre de 2009, con ocasión del estudio del recurso de apelación, la demandada reitera los argumentos expuestos en el punto anterior, así: *«la liquidación de la contribución especial 2009 se aplica sobre el valor reportado por las prestadoras al SUI en la Clase 5 Gastos, de acuerdo al Plan Único de Cuentas que rige para los prestadores de servicios públicos, es decir, sobre la sumatoria de los valores de los grupos 51- Administración, 53 Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, 58 Otros Gastos que son los que conforman la clase 5, menos las exclusiones expresamente determinadas en la Resolución SSPD – 20091300021905 del 27 de julio de 2009»*. Dichas exclusiones son las referentes a las Cuentas: 5801 Intereses, 5802 Comisiones y 5803 Ajuste por diferencia en cambio; así como el Grupo 75 “Costos de Producción”.

De acuerdo con lo anterior, la Sala advierte que la demandante, con fundamento en lo dispuesto en *la Resolución SSPD – 20091300021905*

del 27 de julio de 2009, tenía conocimiento de los factores sobre los cuales la Superintendencia liquidó la contribución especial de la vigencia 2009 y, si bien los actos no determinaron ni desagregaron cada una de las cuentas que conformaron la base gravable, la Sala ha sostenido en casos similares que tal situación no es suficiente para anular los actos por falta de motivación, toda vez que:

«No puede perderse de vista que el valor de las cuentas que hacen parte de la base gravable de la contribución especial, es tomado de los estados financieros de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, puestos a disposición de la Superintendencia en el sistema Único de Información –SUI-, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Por tal razón, el contribuyente, con la información de las cuentas que fueron incluidas para determinar la base gravable de la contribución, puede controvertir aritmética y jurídicamente la liquidación hecha por la Superintendencia, como en efecto se hizo en el caso concreto»¹².

En esas condiciones, contrario a lo sostenido por el *a quo*, los actos no adolecen de falta de motivación, razón por la cual, procede la Sala a analizar los demás cargos planteados en la demanda.

BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL A 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

¹² Sentencia del 5 de febrero de 2015, Exp. 20720, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

control y vigilancia que le presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Dicha norma dispone lo siguiente:

Artículo 85. *Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:*

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

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

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

85.5. La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6. Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta Ley.

PARÁGRAFO 1o. *Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el gobierno incluirá en el presupuesto de la Nación apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.*

PARÁGRAFO 2o. *Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia.”*

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

Para efectos del cálculo de la contribución que corresponde pagar a los contribuyentes, la norma transcrita prevé que: i) no podrá ser superior al 1% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, ii) del año inmediatamente anterior objeto de cobro y iii) los gastos de funcionamiento se tomarán de

los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

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

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

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

Dentro de esa clasificación se encuentran los grupos 51 – Administración (cuentas de sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, generales e impuestos, contribuciones y tasas), 53 – Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (cuentas de Provisión para deudores, provisión para protección de inventarios, provisión para protección de propiedades, planta y equipo, provisión para responsabilidades, provisión para bienes y derechos en investigación administrativa, provisión para obligaciones

fiscales, provisión para contingencias, provisiones diversas, depreciación de propiedades, planta y equipo, amortización de propiedad, planta y equipo, amortización de bienes entregados a terceros, amortización de intangibles), 58 – Otros gastos (cuentas de intereses, comisiones, financieros, extraordinarios, ajuste de ejercicios anteriores y gastos asignados a costos de producción y/o a servicios), 59 – Cierre de ingresos, gastos y costos (cuentas de cierre de ingresos, gastos y costos).

Por su parte, el Grupo 75 – Costos de Producción, incluía las cuentas 7505: *Servicios Personales*, 7510: *Generales*, 7515: *Depreciaciones*, 7516: *Arrendamientos*, 7520: *Amortizaciones*, 7525: *Agotamiento*, 7530: *Costo de bienes y servicios públicos para la venta*, 7535: *Licencias, Contribuciones y regalías*, 7536: *Consumo de insumos indirectos*, 7540: *Ordenes y Contratos de mantenimiento y reparaciones*, 7542: *Honorarios*, 7545: *Servicios Públicos*, 7550: *Materiales y Otros Costos de Operación*, 7555: *Costo de Pérdidas en Prestación del Servicio de Acueducto*, 7560: *Seguros*, 7565: *Impuestos y Tasas*, 7570: *Ordenes y Contratos por Otros Servicios*, 7595: *Transferencia mensual de costos por clase de servicio (CR)*.

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

«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.

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

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

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

Al analizar el contenido del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, se encuentra que al igual que la Clase 5 – Gastos, el catálogo contiene cuentas que no

corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, criterio previsto por el legislador como base gravable de la contribución a cargo de los entes prestadores de servicios públicos y comisiones de regulación, ya que algunos de estos rubros no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable del tributo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas¹³ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

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

Determinar la base sobre la totalidad de los gastos administrativos, de comercialización, investigación y financiación que son los grupos que conforman los Gastos según el numeral 4.2.8.4.2 de la Resolución demandada, o a las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones según las descripciones de la Clase 5 – Gastos, amplía lo previsto en el numeral 85.2 de la Ley 142 de

¹³ El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la "contabilidad de causación o por acumulación" según el cual "los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia".

1994, ya que involucra gastos no contemplados en la norma reglamentada. Si bien en el numeral 85.1 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 se mencionan como parámetros los gastos de funcionamiento, la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, estos son para establecer los costos de los servicios prestados por los entes de control y vigilancia, pero para el cálculo propiamente de las contribuciones especiales, solamente se refiere a los gastos de funcionamiento.

En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 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 inescindible¹⁴ 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».

Con fundamento en la sentencia transcrita, además de las cuentas del Grupo 75, esta Sala ha definido que no todas las cuentas de los grupos de la Clase 5 hacen parte del concepto de "gastos de funcionamiento", especialmente las del Grupo 53, y otras que sin estar especificadas expresamente en la sentencia anulatoria del 23

¹⁴ 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".

de septiembre de 2010, tampoco tienen una relación necesaria e inescindible con los servicios públicos domiciliarios que prestan las empresas del ramo.

Con fundamento en los lineamientos antes expuestos, procede la Sala a estudiar la liquidación de la contribución realizada por el ente demandado en los actos acusados.

CASO CONCRETO

Como se precisó, en el asunto *sub examine*, los actos administrativos que determinaron la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2009, tienen sustento jurídico en las Resoluciones 20051300033635 de 2005 (Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios) y SSPD-2009130021905 de 27 de julio de 2009, que fijó la tarifa para el año 2009.

En esas condiciones y de acuerdo con el precedente jurisprudencial expuesto, existe una situación jurídica no consolidada, toda vez que la sentencia que declaró la nulidad del inciso 6º de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005, fue proferida el 23 de septiembre de 2010 y, para esa fecha, los actos acusados que determinaron la contribución especial a cargo de la actora, estaban siendo debatidos en sede administrativa.

Además, en sentencia de 5 de febrero de 2015, la Sala declaró la legalidad condicionada de la expresión «de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2008», del artículo 1º de la Resolución SSPD - 20091300021905 del 27 de julio de 2009¹⁵, por las siguientes razones¹⁶:

*"De acuerdo con el anterior precedente jurisprudencial [se refiere a la sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp 16874], los gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado, por lo que debe entenderse que el artículo 1º de la Resolución 20091300021905 de 2009, al fijar como base gravable de la contribución especial para el año 2009, los gastos de funcionamiento de la entidad causados en el año 2008, **hace referencia a aquellas erogaciones causadas o pagadas, relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, en los términos del artículo 85.2 de la Ley 142.***

*Por lo tanto, **dentro de la base gravable de la contribución no están incluidos todos los rubros que comprende el concepto general de "gastos" del Plan de Contabilidad de las Entidades Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios.***

*En consecuencia, para efectos de la aplicación del aparte demandado del artículo 1º de la Resolución SSPD - 20091300021905 del 27 de julio de 2009, **se declarará la legalidad condicionada en el entendido de que los "gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente" son aquellos asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994***¹⁷". (Destaca la Sala).

¹⁵ "ARTÍCULO 1º. TARIFA Y BASE PARA LIQUIDAR LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL PARA LA VIGENCIA 2009. Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2009, en el 0,7166% **de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2008**, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información SUI.[...]"

¹⁶ Expedientes 18087 y 18176 C.P Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. Reiterada en sentencia del 2 de julio de 2015, Exp. 21032, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁷ Sentencia 16841 de 2012. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, se reitera que los actos administrativos que liquidaron la contribución a cargo de la demandante deben incluir únicamente las cuentas que representen gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

Ahora bien, de acuerdo con las resoluciones que resolvieron los recursos interpuestos contra el acto liquidatorio, la contribución demandada se liquidó con base en los valores reportados *"por las prestadoras al SUI en la Clase 5 Gastos, de acuerdo al Plan Único de Cuentas que rige para los prestadores de servicios públicos, es decir, la sumatoria de los valores de los grupos 51 Administración, 53 Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones y 58 Otros Gastos, que son los que conforman la clase 5, menos as exclusiones expresamente determinadas en la Resolución SSPD – 20091300021905 del 27 de julio de 2009"*¹⁸. Las exclusiones corresponden a las cuentas 5801 (intereses), 5802 (comisiones) y 5803 (diferencia en cambio)¹⁹.

En el caso concreto, como ninguno de los actos demandados pormenorizó las cuentas tomadas de la cuenta 5 reportada en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y que sirvieron de base para liquidar la contribución de la vigencia 2009, la Sala ordenó oficiar a dicha entidad para que los remitiera²⁰.

¹⁸ Fl. 99

¹⁹ Fl. 61

²⁰ Autos del 26 de julio de 2017 y del 22 de septiembre del mismo año, fls. 382 y 394 a 395

En atención a lo solicitado, el Jefe de la Oficina Jurídica de la SSPD adjuntó las documentales visibles en los folios 400 a 408, en las cuales puede observarse que la cuenta 5 gastos, con base en la cual la liquidación oficial calculó la contribución especial discutida, incluía los grupos 51, 53, 58 y 59, así:

CÓDIGO	DESCRIPCIÓN	TOTAL
5	GASTOS	\$117.703.634.581.00,
51	SUELDO DE PERSONAL	7.697.740.958.00
5101	SUELDO DE PERSONAL	2.053.484.891.00
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTABLES	162.313.911.00
5103	APORTE CAJAS DE COMPENSACIÓN	193.463.028
5104	APORTES AL ICBF	26.683.512.00
5111	GENERALES	3.971.791.769.00
5120	PREDIAL UNIFICADO	1.290.003.845.00
53	PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES	254.357.554.00
5330	DEPRECIACIÓN	254.357.554.00
58	OTROS GASTOS	109.751.536.071.00
5801	INTERESES	17.638.342.329.00
5803	DIFERENCIA EN CAMBIO	6.868.230.701.00
5805	ADMINISTRFIDUCIA	70.111.849.279.00
5810	EXTRAORDINARIOS	15.133.113.762.00
59	CIERRE INGRESOS GASTOS Y COSTOS	00

De la relación de gastos anterior, la liquidación demandada sólo excluyó el valor de las cuentas 5801, 5802²¹ y 5803 – diferencia en cambio, la base gravable sobre la cual se calculó la contribución especial a cargo de la actora se determinó en la suma de \$93.197.061.551, a la cual se le aplicó la tarifa del 0,7166% para un valor a cargo de \$667.850.000.

²¹ Esta cuenta no fue reportada en los Estados Financieros que fueron remitidos en el SUI, en todo caso, no fue incluida en la liquidación practicada por el ente demandado.

No obstante, dado que el demandante cuestionó en la demanda únicamente la inclusión de la cuenta 5810²², se advierte que frente a esta la Sala ha precisado lo siguiente:

«3.11.- Respecto de la Cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, se pronunció la Sección en la sentencia del 14 de octubre de 2010 , en la que se anularon las expresiones "(Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos)" y "5810 "Otros Gastos Extraordinarios", contenidas en el numeral 1º del artículo 2º y el numeral 2º del artículo 3º, respectivamente, de la Resolución SSPD-200513000 11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Se dijo en esa oportunidad:

"La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución SSPD-2005 13000 11765 del 17 de junio de 2005, por medio de la cual estableció la tarifa de la contribución especial a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, correspondiente al año 2005, así como el procedimiento para su liquidación y recaudo. En el artículo 1º dispuso que la tarifa sería del 0.98% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, causados en el año 2004, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

En los artículos 2º y 3º de la misma resolución, la Superintendencia incluyó dentro del concepto "gastos de funcionamiento", para efectos de liquidar la contribución del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para la vigencia 2005, la totalidad de los gastos de administración incluidos dentro del Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos y los gastos de la cuenta 5810 "Otros Gastos Extraordinarios" del mismo Plan.

(...)

Sin embargo, como se dijo anteriormente, las Superintendencias (incluida la de Servicios Públicos Domiciliarios) no pueden incluir

²² Fl. 14, tercer párrafo

dentro de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, todos los gastos que comprenden las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, toda vez que, como se explicó anteriormente, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" desarrollado por esta Corporación.

(...)

En ese orden de ideas, como las cuentas de Clase 5-Gastos incluyen las cuentas del Grupo 51. Administración y del Grupo 58. Otros Gastos, que a su vez incluye la cuenta 5810-Otros Gastos Extraordinarios, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron 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 la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios; pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" que expresamente señaló el legislador.

3.12.- De la anterior cita jurisprudencial, concluye la Sala que la Cuenta 5810 -Otros gastos extraordinarios, contenida en el Grupo 58 -Otros gastos, no puede ser incluida en la base gravable de la Contribución Especial, en tanto no es un gasto de funcionamiento asociado al servicio vigilado.

Los "gastos de funcionamiento", se refieren a "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".

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la Cuenta 5810 -Otros gastos extraordinarios, conforme con la definición dada por el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, "registra el valor de los gastos incurridos por el

ente prestador de servicios públicos domiciliarios en actividades, que no corresponden a su objeto social y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiendo como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia»²³ .

Con base en lo anterior, se observa que la cuenta 5810 - Gastos extraordinarios, no corresponde al concepto de gastos de funcionamiento y que, por ende, debe excluirse de la base gravable de la contribución especial, como lo alegó la demandante.

En esas condiciones, la suma reportada en dicha cuenta (\$15.133.113.762) también debe detraerse de la base gravable, de modo que ésta se reduciría a \$78.063.947.789, por lo que, al aplicar sobre la tarifa del 0.7166%, el total de contribución a pagar a cargo de la actora corresponde a la suma de \$559.406.250, que se determina así:

	<i>LIQUIDACIÓN</i>
<i>GASTOS</i>	<i>\$117.703.634.581</i>
<i>INTERESES</i>	<i>17.638.342.329</i>
<i>COMISIONES</i>	<i>0.00</i>
<i>AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO</i>	<i>6.868.230.701</i>
<i>5810 - GASTOS EXTRAORDINARIOS</i>	<i>15.133.113.762</i>
<i>Total Base</i>	<i>78.063.947.789</i>
<i>Total Contribución</i>	<i>559.406.250</i>

En consecuencia, la Sala modificará los numerales segundo y tercero de la sentencia apelada, en el sentido de anular parcialmente los actos demandados. A título de restablecimiento del derecho se declarará que la liquidación de la contribución especial

²³ Sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 19853, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por el año 2009, a cargo de TERMOBARRANQUILLA – TEBSA, S.A. E.S.P., corresponde a la suma de \$559.406.250.

Finalmente se advierte, como lo señaló el *a quo*²⁴ y no fue discutido por la demandante, que no obra en el expediente acreditación del pago de suma alguna por concepto de la contribución especial que se discute en el presente proceso, por tanto, no se ordenará la devolución pretendida.

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

F A L L A

1. **MODIFÍCANSE** los numerales segundo y tercero de la sentencia del 9 de octubre de 2014, proferida el Tribunal Administrativo de Cundinamarca - Sala de Descongestión de la Sección Primera – Subsección “C”, los cuales quedarán así:

“SEGUNDO. ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial 20095340012496 del 31 de julio de 2009 y las Resoluciones SSPD-20095300050605 del 27 de octubre de 2009 y SSPD-20095000060745 del 22 de diciembre del mismo año, actos proferidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que determinaron la contribución especial del

²⁴ Fl. 353

artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de TERMOBARRANQUILLA S. A. – TEBSA S.A., para el año 2009.

TERCERO. A título de restablecimiento del derecho, ***DECLÁRASE*** que la contribución especial a cargo de la demandante por el año 2009, corresponde a la suma de QUINIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES CUATROCIENTOS SEIS MIL DOSCIENTOS CINCUENTA PESOS (\$559.406.250)".

3. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese y envíese al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ