



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

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

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2010-00152-01 (22075)
Demandante: AES CHIVOR & CÍA S.C.A. ESP
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS

Temas: Contribución especial para empresas prestadoras de servicios públicos - 2009. Base gravable. Gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada, contra la sentencia del 24 de junio de 2015, por la cual la Sección Primera, Subsección "C", Sala de Descongestión, del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, accedió a las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

"PRIMERO.- DECLÁRASE la nulidad de la liquidación oficial de aforo No. 20095340012486 del 31 de julio de 2009, proferida en contra de AES CHIVOR & CÍA. SCA ESP, la Resolución No. SSPD-20095300042205 del 23 de septiembre de 2009, por medio del cual se resolvió el recurso de reposición y la Resolución No. SSPD-20095000061055 del 28 de diciembre de 2009, que desató la apelación, de conformidad con la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNESE** a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la devolución debidamente indexada de lo pagado en exceso de la mencionada contribución especial, de conformidad con lo establecido en los artículos 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo, y la fórmula descrita en la parte considerativa de este proveído.

(...)"

ANTECEDENTES

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

La contribución debe liquidarse y pagarse anualmente, de acuerdo con las reglas establecidas en la norma anteriormente mencionada, y no puede superar el 1% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año anterior a aquél en el que se hace

el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

Mediante la Resolución SSPD-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 20095340012486 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 \$602.347.000.00, para lo cual tomó como valor base de liquidación la suma de \$84.056.173.928².

Tal decisión fue confirmada por las Resoluciones 20095300042205 del 23 de septiembre de 2009³ y 20095000061055 del 28 de diciembre del mismo año⁴, que respectivamente resolvieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la actora⁵.

¹ Fls. 108 a 113

² Fl. 55

³ Fls. 58 a 80

⁴ Fls. 82 a 106

⁵ Fls. 37 a 52

El 25 de febrero de 2010, la demandante pagó la contribución especial por la suma de \$602.437.000⁶, en el Banco BBVA.

DEMANDA

AES CHIVOR S. A. & CIA S. C. A. ESP, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA), solicitó que se declare la nulidad de las Resoluciones 20095340012486 del 31 de julio de 2009, 20095300042205 del 23 de septiembre de 2009 y 20095000061055 del 28 de diciembre del mismo año. A título de restablecimiento del derecho pidió que se le reintegren los dineros cancelados de más por la contribución determinada mediante los actos demandados, es decir, \$480.407.000 más los intereses corrientes, de acuerdo con los criterios fijados en la Ley 142 de 1994.

Así mismo, solicitó que se condene a la SSPD a pagar las costas y agencias del proceso.

La demandante invocó como normas violadas los artículos 95-9, 363 y 338 de la Constitución Política; 85 de la Ley 142 de 1994 y, 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

⁶ F. 36

Señaló que el sistema y el método para definir los costos de los servicios que presta la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a las entidades vigiladas y la forma de hacer su reparto, deben ser establecidos por la ley, y que las autoridades pueden fijar la tarifa de las tasas y contribuciones cobradas como recuperación de dichos costos.

De acuerdo con ello, indicó que todo acto administrativo relacionado con la aplicación de la tarifa y de la base para liquidar la contribución especial que incluya gastos que no sean de funcionamiento o que siéndolo no se encuentren asociados al servicio sometido a regulación, excede el marco legal que regula su expedición.

Dijo que la resolución que estableció la tarifa de la contribución para el año 2009, extralimitó las funciones legales de la SSPD, porque la citada entidad entiende que las **cuentas de la clase 5 "gastos"** incluyen todos los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no obstante que allí figuran **cuentas como la 5120 "impuestos, contribuciones y tasas", que por mandato legal no puede ser base de la contribución.**

Sostuvo que todas las disposiciones administrativas deben ser compatibles con las constitucionales que consagran, entre otros, el principio de legalidad de los tributos, según el cual, la base gravable de la contribución sólo puede fijarla la ley. En esa medida, el acto liquidatorio que se acusa viola el deber de contribuir de AES

Chivor, junto con los principios de equidad, progresividad y eficiencia tributaria.

A la luz del principio mencionado y de la reserva de ley que involucra para la base gravable, adujo que la Superintendencia no podía invocar disposición administrativa alguna para extender el alcance de dicha base y que excedió sus competencias al incluir en ella conceptos como pérdidas de activos, depreciaciones y costos de producción - cuentas del grupo 75, no obstante que la Ley 142 de 1994 sólo aludió a gastos asociados al servicio sometido a regulación.

Insistió en que los gastos de funcionamiento de un ente de control son sólo algunos de aquéllos en los que incurre la compañía controlada, de modo que a los beneficiarios del servicio de vigilancia sólo puede cobrárseles la tarifa máxima del 1% sobre dichos gastos.

En su concepto, para establecer el límite de cobro de la contribución especial se debe examinar cuáles de las diferentes categorías de gastos de funcionamiento (de personal, generales, transferencias corrientes, transferencias de capital, gastos de comercialización y de producción), se asocian al servicio regulado, pues no todos los gastos de funcionamiento están asociados a ese servicio. Preciso que el Decreto 4579 de 2006 dividió los gastos estatales en gastos de funcionamiento, de inversión y de servicio de la deuda pública, de modo que no solamente existen los primeros.

Indicó que si todos los gastos incluidos en las cuentas de la clase 5 fueran de funcionamiento, la Ley 142 de 1994 no habría precisado que sólo los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación integran la base para determinar la contribución especial.

Anotó que los gastos operacionales son equivalentes a los gastos de funcionamiento, que si los gastos operacionales son sólo algunos de los que tiene una empresa, estos no pueden ser la totalidad de los gastos que se contabilizan en las cuentas de la clase 5, y que no todos los gastos pueden considerarse “de funcionamiento”.

Señaló que el plan general de cuentas para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios distinguió los gastos de funcionamiento, el servicio de la deuda, la inversión y la disponibilidad final, como conceptos distintos e independientes. Así, aunque el servicio de la deuda es un gasto, por lógica contable no puede considerarse como “de funcionamiento”.

Estimó que **de los gastos de funcionamiento deben eliminarse los rubros que no estén íntimamente ligados a la prestación del servicio de regulación, como los impuestos, tasas y contribuciones**, cuyo pago no se relaciona con la actividad de la compañía sino con el cumplimiento de un deber legal y, en esa medida **no integran los rubros que causan la contribución especial** de vigilancia y control.

Añadió que la demandada no puede calcular la contribución sobre criterios más amplios que los establecidos por la ley, tomando como "gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado" todos los gastos de funcionamiento en general.

Agregó que la motivación de los actos administrativos debe ser seria y adecuada, so pena de resultar falsa e impedir el ejercicio del derecho de defensa, y que si se argumentan motivos inválidos para sustentar el acto administrativo, se estaría condicionando el derecho de defensa del contribuyente y el principio de buena fe que debe regir el actuar de la Administración Pública.

Resaltó que el acto liquidatorio demandado no señaló los elementos cuantitativos por los cuales la Superintendencia cambió la forma de liquidación de la contribución, ni precisó el procedimiento de liquidación utilizado. También apuntó que la simple mención de las normas aplicables no justifica la expedición del acto particular y concreto ni sana el vicio de falta de motivación, máxime frente a los requisitos de contenido que establece el artículo 712 del ET para las liquidaciones oficiales de revisión.

En su concepto, existe una verdadera contradicción entre los efectos de las medidas que adopta la Superintendencia y su intención de cumplir con los principios de equidad, igualdad, eficiencia y equidad pues, al establecer la base gravable de la contribución, ocasionó el incremento exorbitante de la misma para

algunas empresas generadoras de energía eléctrica y la disminución para otras.

Afirmó que modificar los elementos de la contribución para que ciertos contribuyentes tributen más, viola el principio de buena fe, el principio de confianza legítima en el que aquél se funda y, consiguientemente, el principio de seguridad jurídica que faculta al administrado para valorar las situaciones presentadas en el momento en que la Administración aplica la base gravable, porque ello determina la confianza del administrado sobre el sistema, más aún cuando para calcular la contribución se incluyeron gastos que no son de funcionamiento.

OPOSICIÓN

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda, a cuyo efecto adujo que no usurpó funciones del Congreso ni de las asambleas departamentales o de los concejos municipales, porque la contribución liquidada ya había sido creada por el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Indicó que definió las tarifas de la contribución para el año 2009, a través de la Resolución 20091300021905 del mismo año, que goza de presunción de legalidad, mediante la cual dispuso que las entidades sometidas al control y la vigilancia de la superintendencia de servicios públicos contribuirían con una tarifa equivalente al

0,7166% de los gastos de funcionamiento de la empresa contribuyente en el año 2008, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la entidad, a través del sistema único de información SUI.

Resaltó que tal porcentaje no superó el 1% del valor de los gastos de funcionamiento de la demandante, fijado legalmente como tope de la base gravable de la contribución, sin que ello permita suponer que ese porcentaje corresponde a los gastos de funcionamiento de la entidad demandada.

Aseguró haber liquidado la contribución discutida con fundamento en la información suministrada por el prestador del servicio al SUI, sobre los gastos de funcionamiento en los que había incurrido CHIVOR & CÍA S. C. A. para desarrollar su objeto social en el año 2008.

Manifestó que el acto liquidatorio demandado no estuvo desprovisto de antecedentes reglados, pues se motivó en la Resolución 20051300033635 de 2005 y en la Resolución SSPD-20091300021905 de 2009, que estableció la tarifa de la contribución.

Asimismo, expresó que ninguno de los actos acusados desconoce el artículo 338 de la Constitución Política, porque a ellos precedieron resoluciones que no contravienen el tope del 1% previsto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca anuló los actos demandados y ordenó devolverle a la demandante la suma que pagó en exceso por la contribución especial, debidamente indexada, de acuerdo con los artículos 177 y 178 del CCA.

Señaló que la excepción de legalidad propuesta por la demandada corresponde a un argumento que controvierte los cargos de nulidad y que debe analizarse junto con el fondo de la controversia.

Previa alusión al marco legal a cargo de las empresas y entidades sujetas a la inspección, vigilancia y control de la SSPD para recuperar los costos generados por los servicios o funciones de regulación, señaló que la declaratoria de nulidad del inciso 6 de la descripción 5 – Gastos del Plan de Contabilidad, mediante la sentencia del 23 de septiembre de 2010 (exp. 16874), permitió entender que la base para liquidar la contribución no se conformaba por la totalidad de gastos administrativos, de comercialización, investigación y financiación.

Indicó que el grupo 75 contenía cuentas que no correspondían a la definición legal de gastos de servicio y que no todos los gastos registrados en las cuentas de la clase 5 corresponden al concepto de “funcionamiento”, pues algunos de ellos no versan sobre una

actividad ordinaria de las entidades prestadoras de servicios públicos, sino que se derivan de reconocer contingencias por pérdidas, amortizaciones, depreciaciones o ajustes contables.

Advirtió que la liquidación oficial incurrió en falta de motivación que limitó las opciones de defensa de la actora, porque registró in genere el valor de “gastos”, sin indicar cifras específicas ni identificar los rubros tomados de ese valor.

Sostuvo que citar normas generales en la liquidación desatiende el principio de certeza del tributo, que vulnera el derecho de contradicción del contribuyente, y que dicha liquidación tampoco señaló los criterios para entender de dónde proviene el total de la base gravable que aplicó.

Destacó que la jurisprudencia excluyó de la base gravable de la contribución especial las erogaciones de los grupos 53 (provisiones, agotamiento, descripciones y amortizaciones que no representan salidas de recursos para el funcionamiento de la entidad) y 75 (cuentas que no corresponden a la definición de gastos de funcionamiento), y que declaró la legalidad condicionada de la Resolución SSPD-20091300021905 del 27 de julio de 2009⁷, en el entendido de que los gastos de funcionamiento son los que se asocian al servicio sometido a regulación, en concordancia con la orientación trazada por la Ley 142 de 1994.

⁷ Sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 18067

Adujo que los actos demandados no individualizaron las cuentas incluidas en el rubro genérico “gastos” y persistieron en rubros que tenían que excluirse, como ocurre con los impuestos, las tasas y las contribuciones y con el servicio de la deuda, que carecen de relación inescindible con la inspección, vigilancia y control que ejerce la demandada.

Dijo que las resoluciones que resolvieron los recursos contra la liquidación de la contribución especial se remitieron a otros actos administrativos contentivos de directrices genéricas que no permiten dilucidar la motivación del acto liquidatorio. Al respecto, manifestó que la demandante no pudo conocer los elementos esenciales del tributo, porque los actos acusados sólo hicieron un recuento de normas que no permiten fijar la base para liquidar la contribución, lo cual vulnera las garantías del debido proceso y del derecho de defensa y contradicción del contribuyente.

RECURSO DE APELACIÓN

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

Argumentó que las conclusiones del a quo desconocieron que los actos demandados fueron producto de la interpretación integral del ordenamiento jurídico y de los principios de legalidad y certeza del tributo, orientados a permitir que las autoridades fijen las tarifas de

las tasas y contribuciones como recuperación de los costos de los servicios que prestan.

En torno al tema, expresó que el primer margen para calcular el tributo eran precisamente dichos costos, el segundo, los gastos de funcionamiento y la depreciación, amortización u obsolescencia de los activos de la Superintendencia en el periodo anual respectivo y, el tercero, la aplicación del límite máximo de los gastos mencionados (1%), asociados al servicio sometido a regulación, en el año anterior al del cobro, sin perjuicio de que los excedentes en poder de la Superintendencia se reembolsen al contribuyente o se abonen a periodos posteriores.

Solicitó se analice la inconsistencia entre la Ley y la Constitución, así como la preponderancia de la última, en torno a sí las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción, integran o no la base gravable de la contribución.

Dijo que restringir la base gravable de la contribución a los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, implica limitar la contribución a unos rubros insuficientes para recuperar los costos en los que incurre la autoridad para prestar los servicios de inspección, vigilancia y control, que, de contera, conlleva la transgresión de los artículos 365 y 370 de la Constitución.

Indicó que tal vulneración obedece al criterio interpretativo que ha tenido la jurisdicción respecto de los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación” porque, apoyándose en una interpretación gramatical, excluyó de tal concepto los “costos de producción”, no obstante que, en su criterio, a la luz del artículo 338 de la CP, las cuentas de ese grupo de costos son erogaciones clara y directamente asociadas con la prestación de servicios de los cuales el ente obtiene ingresos.

Concluyó que las cuentas del grupo 75, correspondientes a servicios personales, servicios generales, arrendamientos, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros operacionales, seguros y contratos por otros servicios⁸, descritas en los folios 384 a 388, hacen parte de la base gravable de la contribución.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** se refirió a la línea jurisprudencial sobre el tema debatido, a cuyo efecto resaltó que, en virtud del principio de reserva de ley, los órganos colegiados de elección popular son los únicos habilitados para definir los elementos esenciales de los tributos, de modo que las superintendencias no pueden configurarlos de manera autónoma.

⁸ 7505, 7510, 7517, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570

Anotó que en la base gravable de la contribución liquidada por los actos demandados, el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 sólo incluyó los gastos asociados al servicio sometido a regulación y que, ante la ausencia de definición legal aplicable, se ha entendido que los gastos de funcionamiento y los gastos operacionales son términos análogos que se refieren a erogaciones causadas o pagadas durante el periodo contable, inescindiblemente relacionadas con la prestación de los servicios de cada ente prestador, por lo que los recursos destinados a otros efectos, como servicios de la deuda e inversión, no encajan en tales gastos.

Puntualizó que dentro de la base gravable de la contribución especial no pueden incluirse los rubros de la cuenta contable del grupo 7 “costos de producción operación”, dado que, conforme con la jurisprudencia, costos y gastos no son conceptos equiparables, y la base gravable de la contribución no la pueden integrar los costos de producción del grupo 75, que no suponen salida efectiva de recursos, como tampoco los gastos teóricos del grupo 53 que, a pesar de ser obligatorios en la práctica contable, no salen del ente económico, ni los del servicio de la deuda e inversión.

Insistió en que el acto liquidatorio acusado no desglosó el valor de los gastos y que omitió las cifras precisas que fungieron de base gravable y las explicaciones sobre la adecuación normativa de cada una de las cuentas que hacían parte de la misma.

Arguyó que los actos demandados se expidieron al amparo de un aparte de la Resolución 20051300033635 de 2005, por la cual se adoptó el Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, el cual fue anulado por la sentencia del 23 de septiembre de 2010 (exp. 16874) del Consejo de Estado. Dijo que esa declaratoria conllevó el decaimiento de los actos acusados por desaparecer su principal fundamento de derecho y que el pago en exceso de lo admitido por la ley se convirtió en un pago de lo no debido que debe ser reintegrado.

Afirmó que en la base gravable de la contribución liquidada se incluyeron algunos rubros improcedentes que condujeron a que la demandante pagara \$602.347.000.

Concluyó que la diferencia debe devolverse junto con los intereses corrientes y moratorios previstos en el Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 3 de la Ley 1066 de 2006 y 3 del Decreto 519 de 2007, los cuales se causan por ministerio de la ley.

La **demandada** reiteró que, acorde con algunas sentencias del Consejo de Estado⁹, los gastos de funcionamiento son todos aquellos en los que incurre la empresa para cumplir con su objeto social, que, en su entender, deben incluirse en la base gravable sobre la cual se aplica la tarifa legalmente prevista para liquidar la contribución especial y que los excedentes resultantes deben reembolsarse o abonarse a las contribuciones del periodo siguiente.

⁹ Sentencias del 23 de septiembre de 2010, exp. 16874 y del 23 de julio de 2015, exp. 20920

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos que liquidaron la contribución especial a cargo de AES Chivor & CÍA S. C. A. ESP, para el año 2009.

En los términos del recurso de apelación, corresponde establecer si la base gravable sobre la cual se liquidó la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se ajusta al ordenamiento legal.

En primer lugar, se observa que la entidad demandada solicita se analice la que denomina **inconsistencia entre los artículos 85 de la Ley 142 de 1994 y 338 de la Constitución Política**, así como la vulneración consecuencial de los artículos 365 y 370 ib., concretamente porque, en su entender, los rubros señalados en la norma legal (gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación) son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la entidad por la prestación de los servicios de vigilancia y control y, por ende, las cuentas del Grupo 75 - Costos deberían hacer parte de la base gravable de la contribución.

Sobre el tema, esta Corporación se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias de 29 de septiembre y 12 de noviembre de 2015, 25 de abril de 2016, 11 de mayo, 29 de junio y 20 de octubre de 2017, por lo cual se reitera, en lo 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

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 Cháves García; 21724 y 22067 (en audiencia), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

Superintendencia por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control, se advierte que el análisis de dicho argumento es propio del debate legislativo exclusivo del Congreso, como titular de la potestad tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

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

De conformidad con el precedente transcrito, el cual se reitera en esta oportunidad, no se advierte la aducida inconsistencia, toda vez que el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 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.

FALTA DE MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS DEMANDADOS

Teniendo en cuenta que los argumentos de la apelante predicen respaldo legal de los actos demandados y, en esa medida, contradicen la falta de motivación de los mismos, en la que insiste la demandante al alegar de conclusión y por la cual el a quo los anuló, entra la Sala a examinar el aducido vicio de legalidad:

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.

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 liquidación 20095340012486 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

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.

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	166.326.067.503.00
INTERESES	41.926.619.736.00
COMISIONES	263.061.063.00
AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO	40.080.212.776.00
Total Base	84.056.173.928.00
Total Contribución	602.347.000.00
TOTAL A PAGAR	602.347.000.00
SON SEISCIENTOS DOS MILLONES TRESCIENTOS CUARENTA Y SIETE MIL PESOS M/C"	

- Que mediante la Resolución 20095300042205 del 23 de septiembre de 2009, por la cual se resolvió el recurso de reposición interpuesto por la demandante, se precisó que «la Superintendente de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución 20091300021905 del 27 de julio de 2009 (para este momento, revestida de presunción de legalidad), cuyo artículo 1º fijó la tarifa en el 0,7166 por ciento (0.7166%) de los gastos de funcionamiento causados en el año 2008, de acuerdo con los estados financieros reportados al SUI por la entidad contribuyente. De igual forma, el artículo 2º de tal Resolución definió lo que debía entenderse por gastos de funcionamiento, teniendo en cuenta para ello lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. (...) Por lo tanto, la base para la liquidación de la contribución especial 2009 corresponde al valor reportado por las prestadoras al SUI en la clase 5 Gastos, 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, con la exclusión de las cuentas 5801 (intereses), 5802 (comisiones) y 5803 (Diferencia en cambio). Teniendo en cuenta lo anterior, la contribución especial por \$602.347.000 liquidada a AES CHIVOR por la mencionada vigencia, resulta de aplicar a \$84.056.173.928.00, valor reportado en la cuenta 5 Gastos menos exclusiones, la tarifa de 0,7166%.»¹²

- Que en la Resolución 200950000061055 del 28 de diciembre de 2009, con ocasión del estudio del recurso de apelación, la demandada se pronunció en sentido similar, así: *«Para la vigencia 2009, atendiendo lo establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que prevé que la Superintendencia y las Comisiones de Regulación harán cada una y de forma independiente, un estudio para fijar la tarifa de la contribución especial, la Superintendencia realizó el cálculo de la contribución con base en los estados financieros de la vigencia 2008, reportados y certificados por los prestadores de servicios públicos al Sistema Único de Información SUI (...) En consecuencia, la base para la liquidación de la contribución, (...) corresponde al valor reportado por los prestadores en la Clase 5 Gastos es decir la sumatoria de los valores de los grupos 51- Administración, 53 Provisiones, agotamientos, depreciaciones y amortizaciones y 58 Otros Gastos, con la exclusión de las Cuentas 5801, 5802 y 5803 (...)».*

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

¹² Fls. 68 y 78

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 demandados no desagregaron cada una de las cuentas que conformaron la base gravable, con valores específicos, 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»¹³.

Bajo esta perspectiva, estima la Sala que los actos demandados no adolecen de la falta de motivación en la que se fundamentó la sentencia apelada.

En esa medida, corresponde analizar los demás cargos de la demanda.

¹³ Sentencia del 5 de febrero de 2015, exp. 20720, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. En el mismo sentido, sentencias del 11 de junio de 2015, exp. 20988, que, a su vez, fue reiterada por la del 23 de julio del mismo año, exp. 20920.

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

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

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

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

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

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta

los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

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

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

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

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

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

Así, para efectos de calcular 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 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, 7517: Arrendamientos, 7520: Amortizaciones, 7525: Agotamiento, 7530: Costo de bienes y servicios públicos para la venta, 7535: Licencias, Contribuciones y regalías, 7536: Consumo de insumos indirectos, 7540: Ordenes y Contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542: Honorarios, 7545: Servicios Públicos, 7550: Materiales y Otros Costos de Operación, 7555: Costo de Pérdidas en Prestación del Servicio de Acueducto, 7560: Seguros, 7565: Impuestos y Tasas, 7570: Ordenes y Contratos por

Otros Servicios, 7595: Transferencia mensual de costos por clase de servicio (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 causadas¹⁴ 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***

¹⁴ **Nota de la cita jurisprudencial.** El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

Públicos Domiciliarios, porque, se insiste, el legislador solamente se refirió a los de funcionamiento, cuyo alcance ha sido dilucidado por la jurisprudencia reseñada y sin que sea procedente extenderlos a otros gastos que no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan, pues los elementos que conforman la base gravable están limitados.

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

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

En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 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 inescindible¹⁵

¹⁵ 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

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»¹⁶. (Destaca la Sala)

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

Precisamente, en sentencia del 12 de agosto de 2014, Exp. 19853¹⁷, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, la Sala se pronunció sobre diferentes cuentas de la Clase 5 que no hacen parte del concepto de gastos de funcionamiento (como ocurre con

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*".

¹⁶ El criterio expuesto ha sido reiterado, entre otras, en las sentencias de 5 de mayo de 2016, exp. 21714, M. P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, 11 de mayo de 2017, exp. 20179, M. P. Dr. Milton Chávez García; 29 de junio de 2017, exp. 21724 y 20 de octubre de 2017, exp. 22067. M. P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁷ Actor: AES Chivor & Cía. S.C.A. ESP

la cuenta 5120), para efectos de liquidar la contribución especial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, así:

*"3.6.- Según la tesis sentada por esta Sección en la mencionada sentencia de nulidad [de 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874], la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores¹⁸, se concluye que los gastos contenidos en todas las cuentas pertenecientes al **Grupo 53 –Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones** (5304 –Provisión para deudores, 5313 –Provisión para obligaciones fiscales, 5330 –Depreciación de propiedades, planta y equipo, 5331 –Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y, 5345 –Amortización de intangibles), **no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución.***

3.7.- Igual consideración merecen las Cuentas 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas¹⁹, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio²⁰, 5810 Otros gastos extraordinarios y 5805 –Financieros, en vista de que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público que presta la parte demandante, lo que implica que tales gastos no hacen parte de la base gravable de la contribución en mención.

*3.8.- Respecto de la **Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas**, además del precedente citado en la nota al pie No. 11 [sentencia de 25 de abril de 2013, Exp. 18931, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez], es importante tener en cuenta que, si bien el pago de tributos es una obligación legal que es esencial para la subsistencia de la entidad, como lo sostiene el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006, no es menos cierto*

¹⁸ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: 13 de junio de 2013, expediente 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 20 de junio de 2013, expediente 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 3 de julio de 2013, expediente 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 26 de febrero de 2014, Radicación: 25006-23-27-000-2008-00174-01 (19155), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y; 10 de abril de 2014, Radicación: 25000-23-27-000-2009-00068-01 (19054), .P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁹ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia de la Sección Cuarta de esta Corporación del 25 de abril de 2013, expediente 18931, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁰ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia del 13 de diciembre de 2011, exp. 17709, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

que dicho gasto no tiene una relación inescindible con el servicio público domiciliario que se presta, en tanto no es una actividad que se ejecute en desarrollo del objeto social de la empresa.

No puede perderse de vista que los tributos que pagan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios²¹, salvo las contribuciones especiales de la Ley 142 de 1994, tienen hechos generadores diferentes a la prestación de los servicios públicos, lo que demuestra que su causación no depende, ni se relaciona de manera ineludible, obligatoria o necesaria, con la ejecución del objeto social de las empresas prestadoras de servicios públicos.

3.9.- Pero, si las consideraciones anteriores no fueran suficientes, para la Sala es claro que establecer el pago de una contribución, tomando como base gravable lo pagado por concepto de otros tributos e, incluso por la misma contribución en el periodo gravable anterior, constituye una doble tributación para un mismo hecho económico, la cual está proscrita por nuestra Constitución, en virtud de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 ibídem.

Ello, por cuanto se "desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica [no, el monto de lo pagado en tributos] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política"²².

*En ese orden de ideas, la Cuenta 5120 -Impuestos, contribuciones y tasas, **tampoco puede ser tomado como parte de la base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial, en tanto, como se explicó, no hace parte de los gastos de funcionamiento de la empresa,***

²¹ En el caso concreto se trata de las contribuciones a la superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Comisión de Regulación (cuentas 512004 y 512005), impuesto de industria y comercio (cuenta 512009), impuesto sobre vehículos automotores (cuenta 512011), impuesto al patrimonio (cuenta 512023), gravamen a los movimientos financieros (cuenta 512024), impuesto de timbre (cuenta 512025) e impuesto notariales (cuenta 512026), tal como consta en la Liquidación Oficial de Revisión a folio 195 del expediente.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de febrero de 2002, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522), Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

asociados al servicio regulado, esto es, a la prestación de los servicios públicos domiciliarios”.

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.

EL 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, nos encontramos ante 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, en curso de la etapa inicial del presente proceso.

Además, en sentencia de 5 de febrero de 2015²³, 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 2009²⁴, por las siguientes razones:

*"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***

²³ Exp. 18067, M.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²⁴ **"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 (...)"

conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994²⁵". (Destaca la Sala)

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.

De acuerdo con la resolución que resolvió el recurso de apelación contra el acto liquidatorio, *"la base para la liquidación de la contribución especial 2009 corresponde al valor reportado por las prestadoras al SUI en la Clase 5 Gastos, 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 con la exclusión de las cuentas 5801 (Intereses), 5802 (Comisiones) y 5803 (Diferencia en cambio)"*²⁶.

Sin embargo, a pesar de que la resolución citada no precisó las subcuentas tomadas de la cuenta 5 reportada en los estados financieros que la contribuyente reportó en el SUI del año 2008, en el expediente reposa dicha información, que fue tenida en cuenta por el Tribunal, así:

Sin embargo, a pesar de que dichas resoluciones no pormenorizaron las subcuentas tomadas de la cuenta 5 reportada en los estados financieros que la contribuyente puso a disposición

²⁵ Sentencia 16841 de 2012. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁶ Resolución SSPD-20095000060895 del 23 de diciembre de 2009, visible en los folios 49 a 66 del cuaderno principal.

de la Superintendencia y que ésta revisó para determinar los gastos de funcionamiento con base en los cuales liquidó la contribución discutida, totalizados en \$84.056.173.928, de dichos gastos AES CHIVOR & CÍA S. C. A. ESP²⁷ aceptó la suma base de \$18.146.591.722, por las cuentas y conceptos que a continuación se señalan:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
5101	SUELDOS Y SALARIOS	7.989.790.680
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	2.013.467.314
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	887.147.532
5104	APORTES NÓMINA	138.607.337
5111	GENERALES	5.046.138.980
5120	IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS	941.316.657
5805	OTROS GASTOS FINANCIEROS	490.654.388
5810	GASTOS EXTRAORDINARIOS	639.468.834
Base de liquidación		18.146.591.722

Asimismo, cuestionó la inclusión de las siguientes partidas en la base gravable:

53	PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES	65.221.071.528
580531.01	DESCUENTO AMORTIZACIÓN BONOS	113.969.830
580590.08	PRIMA INVERSIONES EXTERIOR	189.833.638
581033.01	PÉRDIDA EN BAJA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO	53.992.813
581034.02	BAJA PÉRDIDA CRÉDITO EMPLEADOS	2.652.433
581090.02	AJUSTE DE INVENTARIOS	732.544
5815	AJUSTE EJERCICIOS ANTERIORES	327.329.420
TOTAL PARTIDAS A EXCLUIR		65.909.582.206

²⁷ Fls. 413 reverso a 414

Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial de la Sala sobre el tipo de gastos que integran la base gravable de la contribución, así como el hecho de que las partidas cuestionadas por la demandante no hacen parte de dichos gastos, la Sala procederá a anular parcialmente los actos demandados y a reliquidar la contribución de acuerdo con dichos valores, previa exclusión de la suma reportada en la cuenta 5120 (impuestos, contribuciones y tasas) por \$941.316.657, que si bien la demandante la incluyó entre las erogaciones constitutivas de gastos de funcionamiento base de la liquidación, no lo es menos que la cuestionó en la demanda²⁸, y que de conformidad con la jurisprudencia uniforme de la Sala²⁹ citada en esta providencia, tal cuenta no corresponden al concepto de “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente” que señaló el legislador³⁰.

Efectuada tal operación (base de \$18.146.591.722 menos \$941.316.657), la base gravable para liquidar la contribución especial a cargo de AES CHIVOR & CÍA S. C. A. ESP por el año 2009, corresponde a \$17.205.275.065 y al aplicar sobre dicha suma la tarifa del 0.7166%, el total de contribución a pagar es de \$123.293.001.

²⁸ Fls. 8, 12 y 18. De acuerdo con el criterio reiterado de la Sala, las erogaciones señaladas en las cuentas 5120 y 5810 no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

²⁹ Cfr. Entre otras, las sentencias de agosto 6 de 2014, **Exp. 19682** y de 12 de agosto de 2014, **Exp. 19853**, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁰ Sentencia del 5 de febrero de 2015, **Exp. 18067**, M. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, en la cual se declaró la legalidad condicionada del artículo 1 de la Resolución No. SSPD-20091300021905 del 27 de julio de 2009, en el entendido de que los “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente” son aquéllos asociados al servicio sometido a regulación. Esta providencia, a su vez, se fundamentó en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, **Exp. 16874**, M. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la cual se anuló el inciso 6º de la Descripción 5 – Gastos del Plan de Contabilidad adoptado mediante Resolución No. 20051300033635 de 2005 de la SSPD, con base en la cual se expidió la citada Resolución SSPD-20091300021905 de 27 de julio de 2009.

Como la demandante pagó la suma de \$602.347.000³¹, se generó una diferencia a favor de la actora por \$479.053.999, que debe ser devuelta.

Las anteriores razones son suficientes para modificar los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, en el sentido de declarar la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, ordenar la devolución de la diferencia anteriormente señalada, debidamente ajustada, con base en el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo³².

Asimismo, respecto de la suma actualizada proceden intereses moratorios, acorde con lo dispuesto en los artículos 176 y 177 del CCA, a partir del vencimiento de los 30 días siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, dentro de los cuales deben adoptarse las medidas dirigidas a darle cumplimiento³³. No se causan intereses corrientes³⁴, teniendo en cuenta lo precisado por la Sala sobre la materia³⁵, con base en la sentencia C-188 de 1997 de la Corte Constitucional, que declaró inexecutable uno aparte del artículo 177 ibídem.

³¹ Fl. 36

³² Sentencias de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³³ Sentencia de 28 de mayo de 2015, exp. 20228. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

³⁴ En el mismo sentido, sentencia del 23 de julio de 2015, exp. 20920, C. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia

³⁵ Sentencia del 23 de febrero de 2017, exp. 19841, M. P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, en la cual se reitera la sentencia del 14 de julio de 2016, exp. 19775, M. P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en el sentido de precisar que *"no hay lugar al pago de intereses comerciales a menos que la sentencia que impone la condena señale un plazo para el pago."*

Por lo demás, la aplicación del artículo 3 de la Ley 1066 de 2006³⁶, reclamada por la demandante en sus alegatos de conclusión, no sólo no hace parte de los fundamentos jurídicos citados en la demanda, sino que se aplica exclusivamente al reconocimiento de intereses a favor de las entidades públicas, como obligación a cargo de los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y parafiscales que no las cancelen oportunamente, supuesto distinto al del presente caso, en el que los intereses se reconocen a favor de la contribuyente, respecto del mayor valor a devolver por concepto de la contribución especial del año 2009.

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

FALLA

1. **MODIFÍCANSE** los ordinales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia del 24 de junio de 2015, proferida el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera, Subsección "C", Sala de Descongestión, en el siguiente sentido:

³⁶ "A partir de la vigencia de la presente ley, los contribuyentes o responsables de las tasas, contribuciones fiscales y contribuciones parafiscales que no las cancelen oportunamente deberán liquidar y pagar intereses moratorios a la tasa prevista en el Estatuto Tributario. Igualmente, cuando las entidades autorizadas para recaudar los aportes parafiscales no efectúen la consignación a las entidades beneficiarias dentro de los términos establecidos para tal fin, se generarán a su cargo y sin necesidad de trámite previo alguno, intereses moratorios al momento del pago, a la tasa indicada en el inciso anterior y con cargo a sus propios recursos, sin perjuicio de las demás sanciones a que haya lugar."

PRIMERO.- ANÚLANSE PARCIALMENTE la Liquidación Oficial No. 20095340012486 del 31 de julio de 2009 y las Resoluciones SSPD-20095300042205 del 23 de septiembre de 2009 y SSPD-20095000061055 del 28 de diciembre de 2009, que determinaron la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de AES CHIVOR & CÍA S. C. A ESP, para el año 2009, por las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

SEGUNDO.- A título de restablecimiento del derecho, **DEVUÉLVASE** a AES CHIVOR & CÍA S. C. A. ESP, la suma de cuatrocientos setenta y nueve millones cincuenta y tres mil novecientos noventa y nueve pesos, (\$479.053.999), debidamente ajustada con base en el IPC, junto con los intereses moratorios, de conformidad con los artículos 176, 177 Y 178 del CCA.

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

Reconócese personería jurídica para actuar como apoderada de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a la abogada Esther Ruth Páez, en los términos del poder visible en el folio 404 del c.p.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

MILTON CHAVES GARCÍA

Presidenta de la Sección

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