



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de julio de dos mil quince (2005)

Radicación: 25000232700020120028001 (20920)

Actor: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. (NIT 890904996-1)

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS – SSPD**

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AÑO 2011

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 16 de diciembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

*“1. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de la Contribución especial por gas natural, con radicado No. 20115340000546 de 7 de julio de 2011, mediante la cual la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS liquida la contribución especial a cargo de EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP respecto del año gravable 2011.*

*2. Se declara la **NULIDAD** de la Resolución No. SSPD-20115300029715 de 29 de septiembre de 2011, por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP contra la anterior liquidación oficial, así como de la Resolución No. SSPDS-20115000038345 de 28 de noviembre de 2011, por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP contra la mencionada liquidación.*

3. A título de restablecimiento del derecho se ordena a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

reintegrarle a EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP la suma de \$638.656.979.00, con la indexación a que haya lugar, más los intereses corrientes y moratorios que legalmente se causen.

4. Por no configurarse los presupuestos normativos, no se condena en costas”.

ANTECEDENTES

Por Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en adelante la Superintendencia, fijó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación, las erogaciones de la Cuenta 75, costos de producción¹.

Por Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, la Superintendencia estableció en 0.7397% la tarifa de la contribución especial a cargo de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, para la vigencia 2011. Asimismo, dispuso que las erogaciones que integran la base de liquidación para la contribución especial son las contempladas en la Resolución SSPD 2011300008735 del 12 de abril de 2011².

El 17 de febrero de 2010, Empresas Públicas de Medellín E.S.P., en adelante EPM, presentó a la Superintendencia el reporte del plan de contabilidad correspondiente al año 2010, a través de la página web www.sui.gov.co. Dentro de los diez días hábiles siguientes radicó el documento “*Certificado Plan de Contabilidad*”³.

Mediante Liquidación Oficial 20115340000546 de 7 de julio de 2011, la Superintendencia determinó en \$844.945.000 la contribución especial por el servicio de gas natural, a cargo de EPM por la vigencia fiscal 2011⁴.

¹ Folios 238 a 239

² Folios 232 a 237

³ Folios 180 a 231

⁴ Folios 68 a 70

La liquidación oficial fue confirmada a través de las Resoluciones SSPD-20115300029715 de 29 de septiembre de 2011⁵ y SSPD-20115000038345 de 28 de noviembre de 2011⁶, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por EPM.

El 16 de diciembre de 2011, EPM pagó la contribución especial en el Banco BBVA por \$844.945.000⁷.

DEMANDA

EPM, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

“1.1. Se declare la nulidad de los actos administrativos expedidos por la entidad demandada que a continuación se relacionan:

*1.1.1. Liquidación oficial número **20115340000546** del 07 de julio de 2011 de la Contribución Especial correspondiente al año 2011, por el servicio de **Gas Natural**. Expediente **2011534260100060E**.*

*1.1.2. **RESOLUCIÓN N° SSPD - 20115300029715 DEL 29-09-2011** Por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por las **EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.** contra la Liquidación oficial N° **20115340000546** del 07 de julio de 2011.*

*1.1.3. **RESOLUCIÓN N° SSPD 20115000038345 del 28-11-2011 Expediente 2011534260100060E** Por el cual se resuelve el recurso de apelación presentado por las **EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.** en contra de la Liquidación oficial número **20115340000546** del 07 de julio de 2011 Contribución Especial del año 2011.*

*1.2. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos antes enunciados, se restablezca el derecho de mi representada, **ORDENANDO a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD) el reintegro de la suma de dinero correspondiente al mayor valor cancelado por concepto de Contribución Especial año 2011 correspondiente al servicio de Gas Natural, equivalente a SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS M/C (\$638.656.979,00), suma que deberá ser indexada al momento de proferirse sentencia.***

*1.3. Que se **CONDENE** a la entidad demandada a reconocer y pagar en favor de mi representada los intereses legales intereses corrientes y*

⁵ Folios 89 a 105

⁶ Folios 125 a 139

⁷ Folios 71 y 158

de mora que legalmente se hayan causado sobre la suma reclamada, esto es, desde el momento del pago de la contribución y hasta la fecha en la cual se verifique el cumplimiento efectivo de la sentencia con la cual se ponga fin a la controversia.

1.4. Que se **ORDENE** a la entidad demandada dar cumplimiento a la sentencia en los términos establecidos en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.

1.5. Que se **CONDENE** a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar⁸.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 35 inciso 1, 36, 84 y 158 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 85 numeral 85.2 de la Ley 142 de 1994.
- Artículo 712 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza así:

Falta de motivación de los actos demandados

Conforme con el artículo 338 de la Constitución Política, las contribuciones especiales son una especie del género tributo, y a pesar de que, conforme con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, no son equiparables a un impuesto, para su determinación es necesario que se precise cada uno de los elementos esenciales del tributo.

Los actos demandados son nulos por falta de motivación porque se limitaron a citar las normas que sirven de base al pago del tributo y omitieron especificar cada uno de los conceptos, gastos o rubros que se tuvieron en cuenta para determinar la base gravable de la liquidación por la contribución especial para el año 2011. Por lo anterior, desconocieron el artículo 712 literal e) del Estatuto Tributario.

⁸ Folios 18 y 19 c.p.

Violación del principio de legalidad

Los actos demandados son nulos por infringir los artículos 338 de la Constitución Política, que consagra el principio de legalidad de los tributos y 85 de la Ley 142 de 1994, que circunscribe la base gravable de la contribución especial a “*los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado*”.

En efecto, mediante Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011, la Superintendencia fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2011 y dispuso que las erogaciones que constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución, son las contempladas en la Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011, que incorpora conceptos o partidas que habían sido excluidas de la base gravable para fijar la contribución, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Así, en la liquidación de la contribución especial, la Superintendencia incluyó algunas cuentas que no se enmarcan dentro del concepto de gastos de funcionamiento, según la sentencia del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010 que declaró la nulidad parcial de la Resolución 20051300033635 de 2005⁹, norma que sirvió de sustento jurídico para expedir dicha liquidación oficial. Tales cuentas, son las siguientes:

| | | |
|---------------------------------|----------------------------------|-------------------------|
| 5120 | IMPUESTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS | \$1.593.255.331 |
| 7505 | SERVICIOS PERSONALES | \$19.305.964.947 |
| 7510 | GENERALES | \$11.944.895.582 |
| 7535 | CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS | \$1.903.874.401 |
| 7540 | ORDEN CONTRAT MTTO Y REPARAC | \$3.018.487.719 |
| 7542 | HONORARIOS | \$1.387.242.166 |
| 7545 | SERVICIOS PÚBLICOS | \$333.535.057 |
| 7550 | MATERIALES Y OTR COSTOS OPER | \$3.852.433.169 |
| 7560 | SEGUROS | \$64.423.417 |
| 7565 | IMPUESTOS | \$3.881.301.006 |
| 7570 | ORDEN CONTRAT X OTROS SS | \$39.054.528.731 |
| TOTAL PARTIDAS A EXCLUIR | | \$86.339.941.526 |

En consecuencia, se generó una diferencia de \$86.339.941.526 entre la base de liquidación determinada por la Superintendencia (\$114.228.007.098) y la

⁹ Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

establecida de acuerdo con los parámetros precisados en la sentencia en mención (\$27.888.065.572). Por tanto, al aplicar a la base gravable que corresponde (\$27.888.065.572) la tarifa del 0.7397%, la contribución especial por la prestación del servicio de gas natural a cargo de la actora por el año 2011 es de \$206.288.021, lo que generó una mayor contribución de \$638.656.979 a cargo de la actora.

Por lo anterior, la Superintendencia desconoció el principio de legalidad del tributo, pues amplió la base gravable de la contribución. Además, violó este principio porque desconoció el precedente judicial que declaró la nulidad del numeral 6 de la Resolución 20051300033635 de 2005 y fijó la interpretación del concepto de gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, con efectos erga omnes ¹⁰.

Asimismo, la Superintendencia violó el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo, porque al expedir las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011 y 20111300017485 de 28 de junio de 2011 reprodujo la Resolución 20051300033635 de 2005, que incluía partidas para la base de la liquidación de la contribución que fueron anuladas por el Consejo de Estado, como se precisó.

Además, la Superintendencia desconoció el precedente horizontal¹¹, dictado en asuntos similares en los que se anularon varias liquidaciones oficiales realizadas por la demandada. Esta línea argumentativa tiene alcance vinculante, como lo ha precisado la Corte Constitucional al referirse a la autonomía e independencia de los jueces y al respeto al precedente judicial¹².

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-539 de 2001; Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 14 de octubre de 2010, exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ Sentencias de 3 de mayo de 2011, exp. 2009-00027; 18 de marzo de 2011, exp. 2010-00115, M.P. Leonardo Galeano Guevara, 18 de marzo de 2011, exp. 2008-00174, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; 20 de octubre de 2011, exp. 2010-00064, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez;

¹² T-014 de 2009.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de legalidad de los actos demandados porque fueron expedidos con base en la ley. Las razones de la oposición se resumen así¹³:

La contribución especial a cargo de los prestadores de los servicios públicos tiene sustento en los artículos 85 de la Ley 142 de 1994, 150 numeral 2 y 338 inciso 2 de la Constitución Política.

Con base en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la contribución de las entidades sometidas a la regulación, control y vigilancia de la Superintendencia no puede ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en que se haga el cobro. Dicha contribución tiene como fin recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión y los de control y vigilancia que preste cada superintendencia.

Conforme con el artículo 79 numeral 32 de la Ley 142 de 1994, modificado por el Decreto 990 de 2002, es función de la Superintendencia definir, por vía general, las tarifas de las contribuciones que deban pagar las entidades sujetas a inspección, control y vigilancia, en los términos del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

De acuerdo con el concepto de gastos de funcionamiento establecido en sentencia de 23 de septiembre de 2010¹⁴, para calcular la contribución especial deben excluirse las erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio sometido a regulación, como los gastos por pérdidas en venta o baja de activos y las erogaciones incluidas en el grupo 53, relacionadas con las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como las provisiones para inversiones, deudores, inventarios, obligaciones fiscales, contingencias, depreciaciones de propiedades, planta y equipo, bienes adquiridos en leasing y amortizaciones de bienes entregados a terceros.

¹³ Folios 254 a 261

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Asimismo, en la sentencia citada se precisó que los rubros correspondientes al grupo 75 no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable de la contribución.

Con base en el artículo 85 de la ley 142 de 1994 y el fallo de 23 de septiembre de 2010, por Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la Superintendencia determinó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia, los servicios personales, servicios generales, arrendamientos, licencias, contribuciones, regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios y servicios públicos, que hacen parte del grupo 75 y mediante Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011, fijó la tarifa de la contribución en el 0.7397%.

Los gastos que se tomaron como base para liquidar la contribución a cargo de la demandante son aquellos en los que incurre normalmente para cumplir su objeto principal, que es la generación y prestación del servicio de gas natural.

Ello, porque fueron clasificados por la División Financiera de la Superintendencia como inherentes a la prestación del servicio público objeto de vigilancia y control y porque de acuerdo con la sentencia de 23 de septiembre de 2010¹⁵ solo se excluyeron del grupo 75 los ítem que no tienen relación de causalidad con la producción del ingreso o base de renta.

En consecuencia, no existe vulneración de los artículos 83 de la Constitución Política y 85.2 de la Ley 142 de 1994 porque en los actos acusados la demandada no reprodujo la Resolución 20051300033635 de 2005, declarada nula por el Consejo de Estado mediante la sentencia ya referida.

Tampoco se vulneró el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo, pues los actos demandados interpretaron armónicamente la sentencia de 23 de septiembre de 2010. Ni se desconoció el artículo 712 literal e) del Estatuto Tributario porque esta norma se aplica a los tributos en general y no a la

¹⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

contribución prevista en el artículo 85.2 de la Ley 14 de 1994, que regula un tributo especial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así¹⁶:

La Constitución Política de 1991 sometió a los servicios públicos domiciliarios a un régimen jurídico especial, el cual fue desarrollado por las Leyes 142 y 143 de 1994 y las que las modifican, adicionan y complementan.

Esta normativa prima en temas como la tipología societaria de las empresas de servicios públicos domiciliarios, régimen accionario, régimen de contratación, características del contrato de prestación del servicio (de condiciones uniformes), participación del usuario en la gestión y control de las empresas y régimen laboral.

El artículo 1 de la Ley 142 de 1994 señaló taxativamente los servicios públicos domiciliarios: acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de combustible, telefonía pública básica computada y la telefonía local móvil en el sector rural. Estos dos últimos servicios ya no tienen el carácter de servicios públicos domiciliarios en virtud de lo establecido por la Ley 1341 de 2009.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios pertenece al sector descentralizado por servicios y está sometida a las normas orgánicas del presupuesto de la Nación (Decreto 111 de 1996).

Con el fin de que las superintendencias recuperen los costos del servicio de control y vigilancia que prestan, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 estableció una contribución que no puede ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación a cargo de las

¹⁶ Folios 281 a 306

entidades sujetas al control y vigilancia, a la vez que habilitó a las superintendencias para que fijaran anualmente dicha tarifa.

Conforme con el artículo 79 de la ley citada, son sujetos pasivos de la contribución las empresas de servicios públicos de carácter oficial, mixtas y privadas; los productores marginales, los municipios cuando prestan directamente el servicio, las organizaciones autorizadas para prestar esos servicios, tales como las cooperativas, las juntas de acción comunal, etc.

Independientemente de la naturaleza jurídica del prestador del servicio público domiciliario, la noción de gastos de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 debe ajustarse a lo establecido por el Consejo de Estado en sentencia de 14 de octubre de 2010¹⁷.

Con fundamento en el artículo 79.4 de la Ley 142 de 1994, la demandada expidió la Resolución 20051300033635 de 28 de diciembre de 2005, que, en el artículo 2, hizo referencia a los gastos de funcionamiento e indicó que estos corresponden a los descritos en el anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

La legalidad de la resolución citada fue estudiada en sentencia del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010¹⁸. En ella se precisó que el aparte demandado, en cuanto incluyó dentro de la base gravable de la contribución todas las cuentas de la clase 5 – Gastos, así como las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción, vulneró el artículo 85.1 inciso 2 de la Ley 142 de 1994, porque no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto “*gastos de funcionamiento*” que expresamente señaló el legislador. Por consiguiente, declaró la nulidad del inciso 6 de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios adoptado por la Resolución 20051300033635 de 2005.

De acuerdo con dicha sentencia, los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio público se refieren exclusivamente a la salida de recursos

¹⁷ Exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

¹⁸ Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, esto es, los que normalmente son desarrollados dentro del objeto social principal del ente económico o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación.

En el caso concreto, los actos demandados citaron las normas que le dan competencia a la Superintendencia para liquidar la contribución. Asimismo, aludieron al 1% como tarifa máxima de la contribución y establecieron que, revisados los estados financieros, el valor a pagar por contribución en la vigencia 2011 a cargo de la actora, es el siguiente:

| | |
|---------------------------------------|----------------------|
| TOTAL BASE LIQUIDACIÓN | \$114.228.007.098.00 |
| Total Base | \$114.228.007.098.00 |
| Total contribución PORCENTAJE 0.7397% | \$844.945.000.00 |
| TOTAL PAGAR | \$844.945.000.00 |

No obstante, los actos no indicaron las cuentas relacionadas para fijar el monto a pagar, ni mencionaron las respectivas partidas para luego determinar los elementos cuantitativos, como base de liquidación. La Superintendencia se limitó a fijar una suma consolidada respecto de la contribución especial del año 2011, la tarifa y el valor a pagar, sin señalar detalladamente los factores de determinación del tributo.

En los actos demandados, la Superintendencia expuso que la determinación explícita de los elementos de cuantificación del tributo (artículo 712 del Estatuto Tributario) solo se aplica a los impuestos administrados por la DIAN y no a las contribuciones, pues la Ley 142 de 1994 y las resoluciones por las cuales se fijó la tarifa de la contribución no remiten al Estatuto Tributario en lo no previsto en la materia.

Contrario a lo establecido en los actos demandados, la debida motivación de los actos no se satisface con la sola enunciación de las normas, la jurisprudencia o determinados actos de carácter general, pues si bien estos le sirven de fundamento, se requiere de la concreción de los conceptos y cifras que justifiquen el monto de la contribución.

Por lo anterior, los actos violan el principio de certeza tributaria previsto en el artículo 338 de la Constitución Política pues si bien se fijó el monto del tributo a cargo de la demandante, no se explicaron las razones de la liquidación. En consecuencia, son nulos por falta de motivación y por violar el principio de contradicción.

A título de restablecimiento del derecho, se ordena a la Superintendencia que reintegre a EPM la suma de \$638.656.979, con la indexación a que haya lugar, más los intereses corrientes y moratorios que legamente se causen.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁹:

El Tribunal no tuvo en cuenta las pruebas allegadas al proceso y desconoció el precedente jurisprudencial en relación con la falta de motivación de los actos administrativos²⁰, toda vez que ignoró que la Superintendencia motivó la liquidación de la contribución a cargo de la actora en las Resoluciones 20111300007835 de 12 de abril de 2011, que determinó las erogaciones que constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la entidad, y 20111300017485 de 28 de junio de 2011, que fijó en 0.7397% la tarifa de la contribución para el año 2011.

En efecto, el *a quo* no mencionó los actos citados que, efectivamente, sirvieron de fundamento a la liquidación del gravamen y desconoció que esos actos generales gozan de presunción de legalidad.

Dichos actos, junto con el de liquidación, conforman una unidad de contenido y fin, que facilitó que el contribuyente pudiera interponer los recursos dentro de la actuación administrativa. Tan certera fue la motivación del acto liquidatorio que

¹⁹ Folios 281 a 306

²⁰ Sentencia de 8 de octubre de 2009, exp. 17145, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

sin esta EPM no hubiera podido controvertirlo. Dicha motivación reúne los requisitos del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo.

En consecuencia, el Tribunal incurrió en error fáctico porque ignoró un hecho incontrovertible, como es la motivación del acto liquidatorio.

Además, el Tribunal no tuvo en cuenta que la información que EPM entregó a la Superintendencia con destino al SUI, relacionada con el servicio de gas natural, al igual que la copia del “certificado plan de contabilidad” que se generó al momento de certificar el plan de contabilidad SUI y la copia simple del Plan Contabilidad Consolidado para el año 2010 fueron determinantes para fijar el tope de la contribución por el año gravable 2011.

Por lo anterior, el *a quo* vulneró los artículos 338 de la Constitución Política y 85 de la Ley 142 de 1994, por interpretación errónea, pues se apartó de la finalidad de esas normas, dado que no es posible que la labor de control y vigilancia se pueda financiar sin la existencia de la contribución.

De otra parte, el *a quo* se apartó de los antecedentes jurisprudenciales en los que se precisó que existen conceptos que no están asociados a gastos de funcionamiento de los servicios objeto de control y vigilancia y, por ende, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

Además, es equivocada su interpretación porque la Superintendencia ejerció la función de vigilancia y control respecto de EPM y de otros entes prestadores de servicios públicos, frente a los cuales, para el año 2011, se han mantenido las liquidaciones del tributo en más de un 90%. Ello, porque solo se han excluido los rubros ordenados en los fallos de 4 de julio de 2013, dictados dentro de los procesos 2012-00107, demandante LIME S.A. y 2012-00060, demandante TRANSELCA S.A.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación²¹.

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda²².

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala precisa si los actos administrativos demandados adolecen de falta de motivación. En caso negativo, estudia los demás cargos de la demanda por cuanto el *a quo* no lo hizo.

En concreto, determina si las sumas por concepto de impuestos, contribuciones y tasas (cuenta 5120) y las correspondientes a las cuentas del grupo 75, “*Costos de Producción*” cuyas partidas son: servicios personales, servicios generales, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparación, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas y órdenes y contratos por otros servicios, deben ser considerados gastos de funcionamiento para efectos de la liquidación de la contribución especial a que se refiere el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, hacen parte de la base gravable de la contribución especial del año gravable 2011, a cargo de EPM.

Para resolver, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 11 de junio de 2015, en el que se analizó un caso similar entre las mismas partes pero por contribución especial por concepto del servicio de acueducto²³.

²¹ Folios 323 a 332

²² Folios 333 a 345

²³ Exp. 20988, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Falta de motivación de los actos demandados

La actora considera que los actos administrativos adolecen de falta de motivación, por cuanto la Superintendencia se limitó a enunciar las normas en que fundamentó la decisión y omitió precisar los conceptos y rubros con base en los cuales liquidó la contribución especial a cargo de EPM por el año 2011.

Conforme con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo, los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse, al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la decisión administrativa, en este caso, la liquidación de la contribución especial.

Los motivos del acto administrativo constituyen elemento esencial de este y su ausencia genera la nulidad del acto por expedición irregular, de conformidad con el artículo 84 del C.C.A.

Sobre este punto, la Sala ha precisado lo siguiente²⁴:

«La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.»

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos

²⁴ Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo²⁵.

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción.»

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

Por Resolución 20115340000546 de 7 de julio de 2011, la Superintendencia liquidó en \$844.945.000 la contribución especial de la Ley 142 de 1994, a cargo de EPM, por el año 2011. Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente²⁶:

«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 las Resoluciones 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 20111300017485 del 28 de junio de 2011 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 las erogaciones de 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 20111300017485, el valor a pagar por la contribución de la vigencia 2011 es:

| | |
|---|---------------------------|
| 5 – GAS NATURAL | LIQUIDACIÓN SSPD |
| (+) TOTAL BASE LIQUIDACIÓN | 114.228.007.098,00 |
| Total Base | 114.228.007.098,00 |
| Total Contribución | 844.945.000,00 |
| PORCENTAJE | |
| 0.7397% | |
| TOTAL A PAGAR | 844.945.000,00 |
| SON OCHOCIENTOS CUARENTA Y CUATRO MILLONES | |
| NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO MIL PESOS M/C.» | |

²⁵ Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

²⁶ Folio 68 c.p.

El 10 de agosto de 2011, la actora interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación y precisó que la base gravable que la Superintendencia tomó en la liquidación oficial incluye las siguientes partidas y cifras²⁷:

| Cuenta | Descripción | GAS |
|--------|--------------------------------|------------------------|
| 5101 | SUELDOS Y SALARIOS | 9.697.388.559 |
| 5102 | CONTRIBUCIONES IMPUTADAS | 2.596.242.549 |
| 5103 | CONTRIBUCIONES EFECTIVAS | 1.619.004.287 |
| 5104 | APORTES SOBRE LA NÓMINA | 323.619.862 |
| 5111 | GENERALES | 13.651.810.315 |
| 5120 | IMPTOS CONTRIBUCIÓN Y TASAS | 1.593.255.331 |
| 7505 | SERVICIOS PERSONALES | 19.305.964.947 |
| 7510 | GENERALES | 11.944.895.582 |
| 7535 | CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS | 1.903.874.401 |
| 7540 | ORDEN CONTRATO MTTO REPARAC | 3.018.487.719 |
| 7542 | HONORARIOS | 1.387.242.166 |
| 7545 | SERVICIOS PÚBLICOS | 333.535.057 |
| 7550 | MATERIALES Y OTR COSTOS OPERAC | 3.852.433.169 |
| 7560 | SEGUROS | 64.423.417 |
| 7565 | IMPUESTOS | 3.881.301.006 |
| 7570 | ORDEN CONTRATOS X OTROS SS | 39.054.528.731 |
| | Base Según SSPD | 114.228.007.098 |

A su vez, indicó que de la liquidación anterior se deben excluir las cuentas 5120 *IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS*, 7505 *SERVICIOS PERSONALES*, 7510 *GENERALES*, 7535 *CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS*, 7540 *ÓRDENES CONTRATOS, MANTENIMIENTO Y REPARACIONES*, 7542 *HONORARIOS*, 7545 *SERVICIOS PUBLICOS*, 7550 *MATERIALES Y OTROS COSTOS OPERACIÓN*, 7560 *SEGUROS*, 7565 *IMPUESTOS* y 7570 *ORDEN CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS*, porque según la sentencia de la Sala de 23 de septiembre de 2010, no pueden ser incluidas dentro de la base gravable para liquidar la contribución especial porque no constituyen gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a inspección y vigilancia. En consecuencia, el valor a excluir de la base debía ser \$86.339.941.526

Por Resoluciones 20115300029715 de 29 de septiembre de 2011²⁸ y 20115000038345 de 28 de noviembre de 2011²⁹, la Superintendencia resolvió los recursos de reposición y apelación, respectivamente, en el sentido de confirmar la liquidación de la contribución especial determinada a la actora.

²⁷ Folios 74 a 88

²⁸ Folios 89 a 105

²⁹ Folios 125 a 139

En los actos que resolvieron los recursos, se precisó, en esencia, que de acuerdo con los estados financieros de la actora, la Superintendencia tomó como gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a vigilancia y control, los siguientes conceptos y tasó el 0,7397% como tarifa correspondiente al año 2011, por la justificación que a continuación se transcribe³⁰:

| CONTRIBUCIÓN OFICIAL 20115340000546 | JUSTIFICACIÓN |
|--|---|
| Servicios personales | Corresponde a la remuneración, en especie o en efectivo, que reconoce el ente a las personas que participan, directamente en los procesos productivos de bienes o prestación de servicios. |
| Generales | Los costos indirectos (generales) incluyen todos los costos en que se incurre para producir un producto que no puede ser asignado de manera única a una tarea, actividad, proceso o unidad de producto. |
| Licencias, contribuciones y regalías | El valor de los costos causados o pagados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios originados en las licencias, contribuciones y regalías a favor de entidades u organismos públicos o privados por mandato legal o libre vinculación. |
| Órdenes y contratos por otros servicios | Representa el valor de todas aquellas actividades que se realizan para conservar, preservar y mantener todos los equipos y redes necesarios para garantizar la prestación del servicio y el desarrollo del giro operativo del ente prestador de servicios públicos domiciliarios. |
| Honorarios | Representa el valor pagado por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios por concepto de honorarios por servicios recibidos, destinados de manera exclusiva para la producción o prestación del servicio. |
| Servicios públicos | Corresponde al valor de los gastos causados o pagados por el ente prestador de servicios públicos por concepto de los servicios públicos, los cuales son necesarios para la gestión y funcionamiento del negocio de manera exclusiva para la producción o prestación del servicio en los cuales se encuentran: Acueducto, Alcantarillado, Aseo, Energía y Alumbrado, Telecomunicaciones y Gas Combustible. |
| Materiales y Costos de Operación | |
| Seguros | Representa el valor de las primas de seguros, deducibles, franquicias y demás costos de las pólizas de seguros de automóviles, sustracción, personal de manejo, transporte de valores y en general cualquier tipo de seguros para proteger un bien mueble o inmueble de propiedad del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, destinados de manera exclusiva a la producción o prestación del servicio. |
| Impuestos y tasas | Representa el valor de los costos causados o |

³⁰ Folios 119 a 131 c.p.

| | |
|---|--|
| | pagados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios originados en impuestos, tasas y otros gastos de carácter obligatorio a favor de los Municipios, los Departamentos, la Nación y en general Estado, de conformidad con las normas legales vigentes, Gravámenes en los cuales el bien objeto del tributo se relaciona directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, tales como: Predial, Vehículos y Contribución por valorización. |
| Órdenes y contratos por otros servicios | Representa el valor de los costos causados o pagados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios por concepto de otros servicios recibidos, destinados de manera exclusiva a la producción o prestación del servicio. |

En el presente asunto, si bien los actos administrativos demandados no especificaron los montos de cada una de las partidas que tuvo en cuenta la Superintendencia para liquidar la contribución especial a cargo de EPM para el año 2011, ello no conduce a afirmar que los actos carecen de motivación, pues las cifras provienen de la información de los estados financieros del año 2010, que la actora entregó a la Superintendencia a través del sistema SIU.

Además, al recurrir la liquidación oficial de la contribución, la actora sabía con precisión cuáles partidas no hacían parte, en su criterio, de la base para liquidar la contribución, y los valores correspondientes a estas.

Igualmente, en los actos que decidieron los recursos, la Superintendencia mencionó, en forma clara y precisa, las cuentas incluidas en la base gravable, pertenecientes al Grupo 75-Costos de Producción del Plan de Contabilidad de los Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, a saber³¹:

- Servicios personales (cuenta 7505)
- Servicios generales (cuenta 7510)
- Licencias, contribuciones y regalías (cuenta 7535)
- Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (cuenta 7540)
- Honorarios (cuenta 7542)
- Servicios públicos (cuenta 7545)

³¹ Folio 111, 112 y 128 c.p.

- Materiales y otros (cuenta 7550)
- Seguros (cuenta 7560)
- Impuestos y tasas (cuenta 7565)
- Órdenes y contratos por otros servicios (cuenta 7570)

A su vez, la Superintendencia precisó que el fundamento jurídico de los actos administrativos fue el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011, por la que se determinaron las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y 20111300017485 de 28 de junio de 2011, que fijó la tarifa para la contribución especial en el año 2011.

En un caso similar, la Sala precisó lo siguiente³²:

«Como se desprende de la síntesis hecha, para la Sala es claro que si bien los actos administrativos demandados no concretan los valores de cada una de las cuentas que conforman la base gravable de la contribución especial por el año 2011 –asunto que echa de menos el a-quo-, dicha omisión no es suficiente para afirmar que los actos adolecen de nulidad por falta de motivación.

Y eso es así, por cuanto en los actos expresamente se enumeran, de manera taxativa, las cuentas que fueron incluidas para la determinación de la base gravable, todas del grupo 75 –Costos de producción, del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

[...].

2.5.- 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.»

En ese orden de ideas, la actora tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción, como en efecto lo hizo, pues en los recursos interpuestos expuso los puntos de inconformidad sobre las cuentas y montos

³² Sentencia de 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

que tomó la Administración para la liquidación de la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011. Por lo anterior, no prospera el cargo.

En consecuencia, se estudia si las partidas que precisó la actora en la demanda hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

Liquidación de la contribución especial a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994³³ creó la contribución especial a cargo de las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los siguientes términos:

"Artículo 85 - Contribuciones especiales. 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 uno de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

[...]

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

[...]". (Destaca la Sala)

³³ Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones.

Conforme con la norma transcrita, la contribución especial a cargo de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que ejerce la Superintendencia. Dicha contribución se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, **asociados al servicio regulado y/o vigilado**, a una tarifa máxima del 1%, que deberá ser pagada dentro del mes siguiente a la firmeza de la liquidación oficial.

Por su parte, el artículo 79 de la ley citada, asigna a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la función de fijar las tarifas de la contribución especial, en los siguientes términos:

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

[...]

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

[...]»

En desarrollo de esta facultad, la Superintendencia expidió la Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, mediante la cual fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011, en el 0.7397 % de los gastos de funcionamiento de las entidades sometidas a la inspección, vigilancia y control, causados en el año 2010, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información – SUI (artículo 1).

En artículo 2º de la citada resolución, que consagra la base de la liquidación de la contribución especial, dispuso que *“las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución especial, serán las contempladas en la **Resolución 20111300008735 del 12 de abril de 2011**”*.

A su vez, el artículo 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011 fijó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994³⁴.

En dicho artículo, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios clasificó como gastos de funcionamiento las siguientes cuentas del grupo 75:

1. Servicios personales (7505)
2. Servicios generales (7510)
3. Arrendamientos (7517)
4. Licencias, contribuciones y regalías (7535)
5. Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540)
6. Honorarios (7542)
7. Servicios Públicos (7545)
8. Materiales y Otros Costos de Operación (7550)
9. Seguros (7560)
10. Impuestos y tasas (7565)
11. Órdenes y contratos por otros servicios (7570)

A diferencia de años anteriores, al fijar la contribución especial para el año 2011, la Superintendencia no determinó los gastos de funcionamiento de acuerdo con lo dispuesto en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios (Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005)³⁵, ni excluyó de forma expresa las cuentas del grupo 75 “Costos de producción” como lo había hecho en las resoluciones que fijaron la tarifa del tributo para otros años gravables³⁶.

³⁴ Folios 238 a 239 c.p.

³⁵ En sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp 16874, la Sala anuló parcialmente esta resolución por desconocer el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y ampliar ilegalmente la base gravable de la contribución especial, prevista en dicha norma.

³⁶ Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007, mediante la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007;

Pues bien, conforme con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, la base gravable de la contribución especial corresponde al **valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.**

En sentencia de 23 de septiembre de 2010³⁷ la Sala precisó el concepto de gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable del tributo en mención, en los siguientes términos:

«Por tanto, ante la ausencia de normativa contable³⁸ que defina con claridad lo que debe entenderse por el término “*gastos de funcionamiento*” y los conceptos que involucra, la Sala acogerá la noción que ha desarrollado la jurisprudencia³⁹ y, en consecuencia, el presente proceso se decidirá bajo tales parámetros, es decir, que los gastos de funcionamiento tienen que ver con la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, 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.»
(Subraya la Sala)

Igualmente, la Sala precisó que no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, los descritos en las cuentas del grupo 75 – costos de producción, ya 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”*⁴⁰.

³⁷ Exp 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

³⁸ Cabe aclarar que para efectos presupuestales, el Decreto 4579 de 2006 “Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2007, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos” en su artículo 40 define los gastos de funcionamiento como “...aquellos que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la Ley” y los clasifica en gastos de personal, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción”.

³⁹ Art. 230 C.P.

⁴⁰ *Ibidem*

Así, la inclusión de los costos de producción (grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios), dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado que hizo la Resolución SSPD 2011300008735 de 2011 es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de tales gastos de funcionamiento.

En consecuencia, deben inaplicarse por ilegales los artículos 1 de la Resolución SSPD 2011300008735 del 12 de abril de 2011, que fijó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio, las cuentas del grupo 75 -costos de producción-, y 2 de la Resolución SSPD 2011300017485 del 28 de junio de 2011, que dispone que los gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable de la contribución son las de la resolución anterior.

Se reitera que con base en los actos que se inaplican en este asunto, por Resolución 20115340000546 de 7 de julio de 2011 la demandada liquidó en \$844.945.000 la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011. Y dentro de los rubros para establecer la base gravable del tributo incluyó las cuentas del grupo 75 del Plan de Contabilidad (Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005) y la cuenta 5120, correspondiente a impuestos, contribuciones y tasas.

Dado que es ilegal el acto general con fundamento en el cual en los actos demandados la Superintendencia incluyó los costos de producción – grupo 75- dentro de la base gravable de la contribución especial a cargo de la actora, procede la nulidad de los actos demandados en lo que respecta a la inclusión de los gastos correspondientes a dicho grupo: servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565) y órdenes y contratos por otros servicios (7570).

Tampoco es procedente la inclusión dentro de la base gravable de los valores correspondientes a la cuenta 5120 - impuestos, contribuciones y tasas⁴¹, comoquiera que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público de gas natural que presta la demandante⁴².

Cabe reiterar que el valor asignado a cada una de las cuentas, según los actos demandados, corresponde a la información de los estados financieros de la actora, puestos a disposición de la Superintendencia. Sin embargo, no existen elementos probatorios suficientes que permitan desagregar el valor de las cuentas incluidas en la liquidación oficial de la contribución especial para el año 2011.

No obstante, de la base gravable que determinó la Superintendencia, esto es, \$114.228.007.098, EPM aceptó, tanto en la vía administrativa como en el proceso, la suma de \$27.888.065.572, discriminada así:

| CUENTA | CONCEPTO | VALOR |
|--|--------------------------|-------------------------|
| 5101 | SUELDOS Y SALARIOS | \$9.697.388.559 |
| 5102 | CONTRIBUCIONES IMPUTADAS | \$2.596.242.549 |
| 5103 | CONTRIBUCIONES EFECTIVAS | \$1.619.004.287 |
| 5104 | APORTES SOBRE LA NÓMINA | \$323.619.862 |
| 5111 | GENERALES | \$13.651.810.315 |
| Base de liquidación | | \$27.888.065.572 |
| Tarifa 0.7397% Contribución a cargo | | \$206.288.021 |

Asimismo, tanto ante la Administración como ante la Jurisdicción la actora precisó que no hacían parte de la base gravable de la contribución especial, las siguientes partidas:

| | | |
|------|--------------------------------|----------------|
| 5120 | IMPTOS CONTRIBUCIÓN Y TASAS | 1.593.255.331 |
| 7505 | SERVICIOS PERSONALES | 19.305.964.947 |
| 7510 | GENERALES | 11.944.895.582 |
| 7535 | CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS | 1.903.874.401 |
| 7540 | ORDEN CONTRATO MTTO REPARAC | 3.018.487.719 |
| 7542 | HONORARIOS | 1.387.242.166 |
| 7545 | SERVICIOS PÚBLICOS | 333.535.057 |
| 7550 | MATERIALES Y OTR COSTOS OPERAC | 3.852.433.169 |
| 7560 | SEGUROS | 64.423.417 |

⁴¹ Sentencias de 25 de abril de 2013, exp. 18931 y de 3 de julio de 2013, exp 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁴² Sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

| | | |
|------|---------------------------------|-----------------------|
| 7565 | IMPUESTOS | 3.881.301.006 |
| 7570 | ORDEN CONTRATOS X OTROS SS | 39.054.528.731 |
| | TOTAL PARTIDAS A EXCLUIR | 86.339.941.526 |

Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial de la Sala ya precisado y comoquiera que de la base gravable determinada por la Superintendencia deben excluirse las partidas que excluyó la actora en la vía administrativa y en la demanda, pues, además, no existen pruebas que desvirtúen los valores determinados por la demandante, la contribución especial a cargo de EPM por el año 2011, es de **DOSCIENTOS SEIS MILLONES DOSCIENTOS OCHENTA Y OCHO MIL VEINTIÚN PESOS (\$206.288.021)**, que resulta de aplicar la tarifa de 0.7397% a la base gravable correctamente determinada y debidamente justificada por la demandante (**\$27.888.065.572**)⁴³.

Las anteriores razones son suficientes para modificar los numerales primero y segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, pues dispusieron la nulidad total de los actos, a pesar de que lo procedente es su nulidad parcial.

Por lo tanto, tal como se dispuso en la sentencia de 11 de junio de 2015⁴⁴, que se reitera, en el numeral primero se inaplican por ilegales los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011. Y en el numeral segundo, se declara la nulidad parcial, tanto del acto que liquidó la contribución especial, como la de los actos que resolvieron los recursos de reposición y apelación interpuestos contra este.

Asimismo, como se dispuso en la sentencia citada, a título de restablecimiento del derecho, se mantiene la orden de devolver a EPM el mayor valor pagado por concepto de la contribución especial por el año 2011, esto es, la suma de \$638.656.979.

Sin embargo, como en la parte motiva el *a quo* se limitó a decir que debe devolverse dicha suma “*con la indexación a que haya lugar, más los intereses*”

⁴³ Ver Sentencia de 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁴ Exp. 20988, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

*corrientes y moratorios que legalmente se causen*⁴⁵, es decir, no motivó la decisión en cuanto a la indexación y a los intereses, y en el numeral tercero de la parte resolutive solo dispuso que los \$638.656.979 deben devolverse “*con la indexación a que haya lugar, más los intereses corrientes y moratorios que legalmente se causen*”⁴⁶ la Sala precisa en qué términos proceden la indexación y los intereses:

a. La suma devuelta debe ajustarse teniendo como base el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo⁴⁷. De manera que el ajuste se hará atendiendo la siguiente fórmula:

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

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

b. Además, con base en los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo, sobre los **\$638.656.979 debidamente actualizados**, se causan intereses de mora, según lo previsto en el Código de Comercio, a partir del vencimiento de los treinta (30) días siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, pues dicho término lo concede la primera de las normas en mención para adoptar las medidas necesarias tendientes a dar cumplimiento a la sentencia⁴⁸.

⁴⁵ Folio 437 c.p.

⁴⁶ Folio 438 c.p.

⁴⁷ 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.

⁴⁸ Sentencia de 28 de mayo de 2015, exp 20228. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

c. No proceden los intereses comerciales a que se refiere el artículo 177 del C.C.A., pues, como lo ha precisado la Sección⁴⁹, con base en la sentencia C-188/99 que declaró inexecutable algunos apartes de dicha norma, no hay lugar al pago de tales intereses “*a menos que la sentencia que impone la condena señale un plazo para el pago -evento en el cual, dentro del mismo se pagarán intereses comerciales-*”.

d. Se niega el reconocimiento y pago de los intereses legales porque la Sala entiende que los intereses legales a que se refiere la actora son los previstos en el artículo 177 del C.C.A.⁵⁰. Ello, porque no hizo precisión alguna en la demanda. Igualmente, se niegan los intereses corrientes, porque estos no están previstos en la norma en mención.

En suma, se modifica el restablecimiento del derecho (numeral tercero de la parte resolutive) para ordenar la devolución de \$638.656.979, indexada en los términos previstos en esta decisión. La suma indexada devengará intereses de mora, a partir del vencimiento de los 30 días, contados a partir de la ejecutoria de este fallo. Igualmente, se niegan los intereses legales, comerciales y corrientes. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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

F A L L A

MODIFÍCANSE los numerales primero, segundo y tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada. Estos numerales quedan así:

⁴⁹ Ver sentencias de 3 de diciembre de 2009, exp. 15392, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 10 de mayo de 2012, exp. 17212, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁵⁰ En lo pertinente, el artículo 177 del C.C.A. “Efectividad de condenas contra entidades públicas”, en los términos de la sentencia C-188 de 1999, prevé lo siguiente:
“Las cantidades líquidas reconocidas en tales sentencias [se refiere a las que condenan a pagar o devolver sumas líquidas de dinero] devengarán intereses comerciales y moratorios”

PRIMERO: INAPLÍCENSE por ilegales los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011.

SEGUNDO: ANÚLANSE PARCIALMENTE las Resoluciones 20115340000546 de 7 de julio de 2011, 20115300029715 de 29 de septiembre de 2011 y 20115000038345 de 28 de noviembre de 2011 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la demandada devolver a la actora la suma de SEISCIENTOS TREINTA Y OCHO MILLONES SEISCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MIL NOVECIENTOS SETENTA Y NUEVE PESOS (\$638.656.979), ajustada conforme con lo dispuesto en la parte motiva. Dicha suma devengará intereses de mora a partir del vencimiento de los treinta (30) días, contados a partir de la ejecutoria de este fallo. **NIÉGANSE** los intereses civiles, comerciales y corrientes.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Hechos: La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó a la actora la contribución especial para el año 2011 con fundamento, entre otras normas, en la Resolución SSPD-20111300008735 de 12 de abril de 2011, por la que se determinan como gastos de funcionamiento, los costos de producción- grupo 75 Plan de Contabilidad.

Demanda: la actora pidió la nulidad de los actos que liquidaron la contribución especial para el año 2011, porque (i) no están debidamente motivados y (ii) dentro de la base gravable incluyeron los costos de producción del grupo 75 del Plan de Contabilidad y los gastos por impuestos, contribuciones y tasas de la cuenta 5120. Además, solicitó la devolución de la suma pagada debidamente actualizada y los intereses legales, corrientes y de mora que legalmente se hayan causado sobre la suma reclamada.

Sentencia apelada: el Tribunal anuló los actos por falta de motivación y ordenó la devolución de la mayor suma pagada, con la actualización y los intereses a que hubiere lugar.

Apela la Superintendencia.

Decisión: Modifica. Inaplica resoluciones que para el año 2011 incluyeron como gastos de funcionamiento los de la cuenta 75- costos de producción. Anula parcialmente y ordena la devolución del mayor valor pagado por concepto de la contribución, debidamente actualizado y con intereses de mora, en los términos del artículo 177 del CCA. Niega los demás intereses y en lo demás, confirma.

Reiteración jurisprudencial: sentencia de 11 de junio de 2015, exp. 20988, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

Tribunal Administrativo de Cundinamarca
M.P. José Antonio Molina Torres

Apoderados:

Demandante: Catalina María Duque López

Demandado: Gonzalo Enrique Díaz Soto