

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., cinco (05) de febrero de dos mil quince (2015)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-27-000-2012-00579-01 (20720)
Demandante: ISAGEN S.A. E.S.P.
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

Temas: Motivación de los actos administrativos. Contribución especial Ley 142 de 1994. Base gravable. Gastos de funcionamiento asociados al servicio público domiciliario. Grupo 75 –Costos de producción.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en adelante la Superintendencia o SSPD, contra la sentencia del 26 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección B, que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados, por los que se liquidó oficialmente la contribución especial de la Ley 142 de 1994 a cargo de ISAGEN S.A. E.S.P., por la vigencia fiscal 2011.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- Mediante la Resolución No. 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, la Superintendencia actualizó, a partir del año 2006, el Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

No obstante, el Consejo de Estado en sentencia del 23 de septiembre de 2010 (radicado 16874), declaró la nulidad de la definición del concepto “*gastos de funcionamiento*”, contenido en dicha resolución para efectos de determinar la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994, en virtud del cual se incluían todas las cuentas de la clase 5 –Gastos y las del grupo 75 –Costos de producción.

1.2.- Mediante la Resolución No SSPD-20111300017485, la Superintendencia fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011 en el 0.7397% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2010, y señaló las cuentas sobre las que liquidaría la contribución, entre las que se encuentran algunas que no corresponden al concepto de “*gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*”.

1.3.- El 7 de julio de 2011, la SSPD expidió y notificó a ISAGEN la resolución No. 20115340000066, por la que se liquidó oficialmente la contribución especial de la Ley 142 de 1994, *“sobre la totalidad de los gastos de administración y algunas erogaciones que integran el grupo “costos de producción”, con lo que se modificó la base gravable de la contribución”*.

Y eso es así porque, para el año 2011, la contribución a cargo de ISAGEN fue calculada sobre todos los gastos administrativos (grupo 51), incluyendo impuestos, tasas y contribuciones (cuenta 5120) y, además, incluyó otros gastos no operacionales del grupo 75, tales como licencias, contribuciones y regalías (cuenta 7535) e impuestos y tasas (cuenta 7565), *“de tal manera que el valor pagado por impuestos, tasas, licencias, regalías y contribuciones, que no son gastos asociados con la prestación del servicio, se convirtieron en base gravable sobre la cual se liquidó la contribución”*.

1.4.- Contra la resolución No. 20115340000066 de 2011, ISAGEN interpuso los recursos de reposición y apelación, los que fueron decididos de manera desfavorable a sus intereses, mediante las resoluciones No. 20115300041015 del 12 de diciembre de 2011 y 201250000003285 del 13 de febrero de 2012, respectivamente.

1.5.- A pesar de la inconformidad con los valores liquidados por la Superintendencia, el 11 de abril de 2012, ISAGEN pagó la totalidad de la contribución liquidada *“con el ánimo de cumplir en tiempo y de buena fe con sus obligaciones tributarias”*, sin perjuicio de la discusión de la determinación de las mismas por la vía judicial.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

***“PRIMERA:** que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas nacionales a las que hubieren tenido que sujetarse:*

- 1. Liquidación Oficial de la Contribución Especial por energía eléctrica, radicado 20115340000066 del 7 de julio de 2011, mediante la cual la*

Superintendencia de Servicios Públicos liquida la contribución especial a cargo de ISAGEN S.A. por el año 2011.

2. *Resolución No. SSPD-20115300041015 del 12 de diciembre de 2011 “Por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por la Empresa ISAGEN S.A., E.S.P. contra la Liquidación Oficial número 20115340000066 del 7 de julio de 2011 de la Contribución Especial año 2011”.*
3. *Resolución No. SSPD-201250000003285 del 13 de febrero de 2012, “Por la cual se resuelve el recurso de Apelación presentado por la Empresa ISAGEN S.A., E.S.P. contra la Liquidación Oficial número 20115340000066 del 7 de julio de 2011 de la Contribución Especial por energía eléctrica año 2011”.*

SEGUNDA: *que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a ISAGEN S.A., E.S.P., ordenando la devolución de MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS M/CTE. (\$1.988.261.000) correspondientes al pago de lo no debido efectuado por la sociedad demandante por concepto de la contribución especial de energía eléctrica a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que se reseña en el acápite de hechos, más los intereses corrientes y de mora legalmente causados hasta el momento de la devolución”.*

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P., los actos administrativos demandados vulneran los artículos 338 de la Constitución, 85 numeral 2 de la Ley 142 de 1994, 35 del Código Contencioso Administrativo, 2313 y 2315 del Código Civil y 850 del Estatuto Tributario.

El concepto de la violación se sintetiza de la siguiente manera:

3.1.- Violación del principio de legalidad tributaria

El artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que consagra la contribución especial a favor de la SSPD, es claro en establecer que dicho tributo se liquida sobre el valor de los gastos de funcionamiento de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, que estén *“asociados al servicio sometido a regulación”*.

Así pues, la determinación de la base gravable sobre los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, descarta la posibilidad de liquidar la contribución especial sobre la totalidad de los gastos de funcionamiento, so pena de desconocer el principio de legalidad tributaria.

En ese orden de ideas, los actos administrativos demandados son nulos porque liquidaron la contribución especial sobre una base gravable no contemplada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, al incluir algunos gastos que no se encuentran asociados al servicio sometido a regulación, tales como: impuestos, tasas y contribuciones (cuenta 5120), licencias, contribuciones y regalías (cuenta 7535) e impuestos y tasas (cuenta 7565).

No puede perderse de vista que el Consejo de Estado en sentencia del 23 de septiembre de 2010 (radicado 16874), expresamente concluyó que las cuentas pertenecientes al grupo 75 –Costos de producción, no debían hacer parte de la base gravable de la contribución especial por cuanto *“la noción de costos no se puede equiparar a la de los gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142, ya que de haber sido la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada”*.

También debe tenerse en cuenta que los gastos de funcionamiento y los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, son distintos. El primero es un concepto amplio que si bien contiene al segundo, lo excede en su alcance. En ese entendido, se insiste, hay gastos de funcionamiento u operacionales que no están asociados al servicio sometido a regulación, por lo que no deben incluirse en la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994.

La competencia de la Superintendencia para establecer los sistemas uniformes de contabilidad de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, no le permite extender el concepto de gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, al conjunto de todos los gastos que realizan dichas empresas.

3.2.- Falta de motivación

La Superintendencia liquidó la contribución especial a cargo de ISAGEN, por el año 2011, *“en un formato preestablecido, en el que simplemente se equiparan los “gastos de administración” con la base de la liquidación de la contribución. No contiene una explicación particular y concreta sobre la razón que llevó a la Administración a liquidar la contribución a cargo de ISAGEN con dichas cifras. Tampoco se refiere a los rubros tomados de la contabilidad para estimar la base gravable, ni su variación frente a años anteriores, incurriendo en una ausencia total de motivación, circunstancia que limitó las posibilidades de defensa de la actora”*.

El hecho de que la Superintendencia mencione en los actos las normas aplicables, no sana el vicio de falta de motivación, por cuanto dichas normas no justifican, por sí solas, la expedición de un acto particular y concreto.

3.3.- Pago de lo no debido

ISAGEN pagó la suma liquidada por la Superintendencia, por concepto de contribución especial del año 2011, salvando la posibilidad de acudir ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo para efectos de discutir la legalidad de la misma.

Así las cosas, como la exigencia de dicho pago carece de fundamento legal, es evidente que nos encontramos ante la figura del pago de lo no debido, regulada en los artículos 2313 y 2315 del Código Civil y 850 del Estatuto Tributario, lo que permite el reintegro del dinero pagado.

El fundamento jurídico de la devolución de lo indebidamente pagado lo constituyen dos principios jurídicos: el enriquecimiento sin causa, desde la óptica civil, y el principio de legalidad tributaria, desde la perspectiva tributaria.

4. Oposición

4.1.- La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda y propuso la excepción de legalidad de los actos demandados, con fundamento en lo siguiente:

4.1.1.- Después de que la Sección Cuarta del Consejo de Estado proferiera la sentencia del 23 de septiembre de 2010, por la que se anuló la definición de gastos de funcionamiento contenida en el Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios, a efectos de determinar la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia *“expidió la Resolución 20111300008735, del 28 de junio de 2011, por la cual se determinó (sic) las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio público objeto de vigilancia y control, correspondiendo a servicios personales, servicios generales, arrendamiento, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento o reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, y órdenes y contratos por otros servicios; y, mediante la Resolución 20111300017485, de 2011, fijó la tasa en un 0,7397% de los precitados gastos que, se reitera hasta la saciedad, tienen relación de causalidad con la actividad que es objeto de vigilancia y control”*.

4.1.2.- La SSPD, al fijar el monto de la contribución a cargo de ISAGEN, por el año 2011, interpretó, de manera armónica, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 con la parte considerativa de la sentencia en mención, *“de donde se infiere..., sin dubitación alguna, que en el Grupo 75 hay rubros que sí corresponden a gastos de funcionamiento”*, ya que el Consejo de Estado no excluyó la totalidad de las cuentas del grupo en mención, sino sólo aquellos que no tienen relación de causalidad entre el gasto y la producción del ingreso o base de renta.

Así las cosas, hacen parte de la base gravable de la contribución especial, las siguientes cuentas, que fueron calificadas por la División Financiera de la Superintendencia como inherentes a la prestación del servicio público objeto de vigilancia y control:

- Gastos de administración
- Servicios personales
- Servicios generales
- Licencias
- Contribuciones y regalías
- Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones
- Honorarios
- Servicios públicos

- Seguros
- Impuesto y tasas
- Órdenes y contratos por otros servicios

4.2.- Finalmente, se advierte que la entidad demandada no se refirió a los cargos de la demanda relativos a la falta de motivación y al pago de lo no debido.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta, Subsección B, mediante sentencia del 26 de septiembre de 2013, dispuso:

*“1. Se declara la **NULIDAD** de la Liquidación Oficial de la Contribución Especial por energía eléctrica, con radicado 20115340000066 de 7 de julio de 2011, mediante la cual la Superintendencia de Servicios Públicos liquida la contribución especial a cargo de ISAGEN S.A. por el año 2011.*

*2. Se declara la **NULIDAD** de la Resolución No. SSPD-20115300041015 de 12 de diciembre de 2011, por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por la Empresa ISAGEN S.A. ESP contra la anterior liquidación oficial, así como de la Resolución No. SSPD-20125000003285 de 13 de febrero de 2012, por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por la Empresa ISAGEN S.A. ESP contra la mencionada liquidación.*

3. A título de restablecimiento del derecho se ordena a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios reintegrarle a ISAGEN S.A. ESP la suma de \$1.988.261.000, más los intereses corrientes y moratorios que legalmente se causen.

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

5. En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de gastos

del proceso, si a ello hubiere lugar. Regístrense las constancias y anotaciones de rigor.”

Como fundamento de su decisión, expuso que los actos administrativos demandados adolecen de nulidad por falta de motivación, ya que:

1.- La resolución por la que se liquidó la contribución especial *“no da razón alguna sobre las cuentas que se estimaron, los montos correspondientes, la relación de las respectivas partidas debidamente desagregadas para luego si expresar los guarismos consolidados, que a su vez obraran para hallar la base de liquidación. Por el contrario, simplemente se enuncia un valor consolidado respecto del año 2011, la tarifa de la contribución y el valor a pagar resultante de la multiplicación”*.

2.- La resolución que resolvió el recurso de reposición incurre en las mismas falencias, *“con la diferencia en que se extiende en la enunciación de la normativa rectora y la jurisprudencia correspondiente. Además incluye un cuadro que incluye cuentas del Grupo 75, pero sin registrar cifra alguna. A continuación se agrega un cuadro que expresa la nomenclatura de varias cuentas y su descripción, pero sin datos matemáticos”*.

3.- La resolución que resolvió el recurso de apelación, *“no corrige los anteriores yerros, pues se limita a citar las reglas que gobiernan la contribución especial, al igual que la jurisprudencia pertinente del Consejo de Estado. En otras palabras, el mencionado acto no presenta ninguna información relativa a las cuentas estimadas, con sus respectivos montos, y mucho menos las cantidades que sirvieron de base para hacer la depuración de la base gravable del susodicho tributo”*.

4.- La debida motivación de un acto administrativo no se satisface con la remisión y cita de las normas rectoras, la jurisprudencia aplicable y los actos de contenido general en los que se fundamenta la decisión, *“pues si bien esos parámetros le sirven de fundamento, se requiere la concreción de los conceptos y cifras en una escala de motivación que trascienda en la parte dispositiva del acto, máxime si se trata en la liquidación de tributos, que de suyo debe plegarse al principio de certeza, al propio tiempo que se le facilita el derecho de defensa y contradicción al sujeto pasivo de la obligación fiscal”*.

RECURSO DE APELACIÓN

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios apeló la decisión de primera instancia con el fin de que sea revocada y, *“como consecuencia de dicha revocatoria, se disponga a analizar el otro cargo invocado por la empresa demandante, de manera congruente con el problema jurídico inicialmente planteado por el tribunal de primera instancia, a saber: si en la liquidación de la contribución a cargo de la demandante, vigencia 2011, se incluyeron rubros ajenos a la noción de gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación”*.

Como fundamentos del recurso manifestó:

1.- Errores de la sentencia apelada

La sentencia de primera instancia incurrió en un error de silogismo y congruencia, ya que planteó un problema jurídico –conformación de la base gravable de la contribución especial-, pero resolvió otro –motivación de los actos demandados-, lo que condujo al rompimiento de la unidad del fallo, como expresión de la voluntad judicial.

El *a-quo* acertó en el planteamiento jurídico inicial, es decir, si en los actos administrativos demandados se incluyeron gastos ajenos a los de funcionamiento asociado al servicio sometido a regulación.

En efecto, en todas las sentencias que la Sala ha proferido sobre el tema, se ha decretado la nulidad parcial de los actos demandados y excluido de la base gravable los rubros que, en su concepto, riñen con la noción de gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Por tal razón, no se explica cómo, en esta ocasión, la Sala se apartó de sus propios precedentes y se inclinó por resolver un problema jurídico distinto al inicialmente planteado.

2.- Sobre la motivación de los actos

El Tribunal ignoró que la liquidación oficial demandada incluyó en su motivación los siguientes actos administrativos, de conocimiento de todos los prestadores del sector: SSPD-20111300017485 del 28 de junio de 2011 y SSPD-20111300008735 del 12 de abril del mismo año.

Los citados actos, junto con el de la liquidación, conformaron una unidad de contenido y fin, que facilitó al prestador la interposición de los recursos de

reposición y apelación en la actuación administrativa y de la presente demanda. Es decir, *“tan certera fue la motivación del acto liquidatorio que sin la misma Isagen no hubiera podido controvertirlo”*.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

1.- La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios reiteró los argumentos del recurso de apelación.

2.- Por su parte, la sociedad ISAGEN S.A E.S.P. solicitó que se confirmara la sentencia de primera instancia, para lo que reiteró, en términos generales, los argumentos expuestos en la demanda y, adicionalmente, expuso:

2.1.- La SSPD, al incluir todas la cuentas del grupo 51, debiendo ser únicamente aquellas que conforman los gastos de funcionamiento asociados al servicio, y las cuentas 7505, 7510, 7535, 7542, 7545, 7550, 7560, 7565, 7570 y 7540, que corresponden a costos de producción, violó los principios de progresividad, justicia, equidad y legalidad tributaria.

En efecto, la Superintendencia, al parecer, porque no especificó cuáles cuentas utilizó para establecer la base gravable de la contribución a cargo de ISAGEN, tomó las siguientes cuentas para calcular el monto del tributo por el año 2011:

51	Administración	81.919.484.908
7505	Servicios personales	49.468.219.162
7510	Generales	33.947.747.449
7535	Licencias, contribuciones y regalías	46.017.492.116
7542	Honorarios	2.218.106.705
7545	Servicios públicos	454.579.578
7550	Materiales y otros costos de operación	6.110.299.259
7560	Seguros	13.973.254.870
7565	Impuestos y tasas	1.310.403.789
7570	Órdenes y contratos por otros servicios	15.874.780.980
7540	Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones	17.498.520.865
	Base de liquidación	268.792.889.681

Contribución 0.7397%

1.988.261.000

2.2.- En estricto sentido, de acuerdo con la noción de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado, la base gravable de la contribución especial a cargo de ISAGEN, por el año 2011, debe ser calculada de la siguiente manera:

51		
5101	Sueldos y salarios	20.507.524.984
5102	Contribuciones imputadas	13.979.402.239
5103	Contribuciones efectivas	7.409.888.560
5104	Aportes sobre nómina	672.881.414
5111	Generales	29.128.939.198
	Base de la liquidación	71.698.636.395
	Contribución 0.7397%	530.354.813

Como puede verse, entre la liquidación efectuada por la Superintendencia y lo que en derecho debió liquidarse, existe una diferencia de \$1.457.906.192.

2.3.- La debida motivación de un acto administrativo no se satisface con la remisión y cita de las normas rectoras, la jurisprudencia aplicable y los actos de contenido general en los que se fundamenta la decisión, *“pues si bien esos parámetros le sirven de fundamento, se requiere la concreción de los conceptos y cifras en una escala de motivación que trascienda en la parte dispositiva del acto, máxime si se trata en la liquidación de tributos, que de suyo debe plegarse al principio de certeza, al propio tiempo que se le facilita el derecho de defensa y contradicción al sujeto pasivo de la obligación fiscal”* (Subrayas originales).

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público se abstuvo de emitir concepto en esta instancia judicial.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si los actos administrativos demandados adolecen de falta de motivación.

En caso negativo, procederá la Sala a estudiar la legalidad de la conformación de la base gravable con la que se liquidó la contribución especial prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de ISAGEN S.A E.S.P., por el año gravable 2011.

2. De la motivación de los actos demandados

2.1.- Mediante la resolución No. 20115340000066 del 7 de julio de 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó, a cargo de ISAGEN, la contribución especial de la Ley 142 de 1994, por el año 2011, en la suma de \$1.988.261.000 (fl. 31).

Como fundamentos de su decisión, expuso:

“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:

4 – ENERGÍA ELÉCTRICA	LIQUIDACIÓN SSPD
(+) TOTAL BASE LIQUIDACIÓN	268.792.889.681,00
Total Base	268.792.889.681,00
Total Contribución PORCENTAJE 0.7397%	1.988.261.000,00
TOTAL A PAGAR	1.988.261.000,00
SON UN MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS SESENTA Y UN MIL PESOS M/C"	

2.2.- Mediante la resolución No. 20115300041015 del 12 de diciembre de 2011, la Superintendencia resolvió el recurso de reposición interpuesto por ISAGEN contra el acto de liquidación de la contribución –en el que se alegaron los mismos cargos de la demanda presentada ante la jurisdicción contenciosa-, con los siguientes argumentos principales (fl. 38-49):

2.2.1.- Si bien el Consejo de Estado declaró la nulidad del inciso 6º de la Resolución No. 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, en el que se definía el concepto de gastos de funcionamiento para efectos de liquidar la contribución especial de la Ley 142 de 1994, lo cierto es que dicha Corporación reconoció la posibilidad de que algunas erogaciones incluidas en las cuentas de la clase 5 –Gastos y del Grupo 75 – Costos de producción, pudieran constituir gasto de funcionamiento.

En ese sentido, “aun cuando las erogaciones que constituyen el Plan Contable de los Entes Prestadores estén distinguidas con un código numérico con el fin de facilitar su registro contable, resulta claro que su ubicación y nomenclatura dentro de un catálogo de cuentas no es determinante para identificar si se trata o no de un gasto de funcionamiento, pues dicho concepto a la luz del estudio normativo contable realizado en la sentencia, “no ha sido considerado como criterio contable para agrupar los distintos conceptos de gastos”; de manera que, la identificación de un gasto como de funcionamiento, depende de la aplicación de los criterios jurisprudenciales dados en la definición y no del registro contable del hecho económico”.

2.2.2.- Bajo esas circunstancias, no puede afirmarse que la Superintendencia, al incluir las erogaciones del Grupo 75, amplió la base gravable de la contribución especial, *“puesto que con la introducción de la definición jurisprudencial del concepto de gastos de funcionamiento, la entidad se encuentra plenamente facultada para identificar de acuerdo con los criterios dados por el Consejo de Estado*

cuáles erogaciones constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio”.

De hecho, si los gastos de funcionamiento tienen que ver con la salida de recursos que de manera directa o indirecta los prestadores utilizan para cumplir las funciones propias de su actividad y, el grupo 75 –Costos de producción, hace referencia a las cuentas representativas de los costos incurridos en la prestación de los servicios públicos, *“no existe justificación alguna para señalar que no constituyan gastos de funcionamiento, pues son una salida de recursos en la que incurren los prestadores para ejecutar su objeto social”.*

2.2.3.- Para la Superintendencia, desde la sentencia del Consejo de Estado del 23 de septiembre de 2010 (radicado 16874), la definición de gastos de funcionamiento pasó a ser jurisprudencial y no contable, *“por lo que para cualquier análisis al respecto, esta entidad sólo deberá asumir las características de los gastos de funcionamiento que fueron señalados”.*

En efecto, atendiendo a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, para determinar la base gravable de la contribución especial por el año 2011, únicamente se incluyeron las erogaciones del Grupo 75 que corresponden al criterio expuesto por el Consejo de Estado, a saber:

CUENTA INCLUIDA EN LA LIQUIDACIÓN OFICIAL	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	Incluyen todas las erogaciones 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	Constituye el valor pagado 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, que son necesarios para la gestión y funcionamiento del negocio de manera exclusiva para la producción o prestación del servicio, a saber: acueducto, alcantarillado, aseo, energía y alumbrado, telecomunicaciones y gas combustible.
Materiales y otros	Son los valores que la empresa paga a terceros por la compra de accesorios, repuestos y demás elementos necesarios para el desarrollo del objeto social, sin los cuales el ciclo de producción de bienes o la prestación de servicios no podría cumplirse.
Seguros	Representa el valor de las primas de seguros, deducibles, franquicias y demás erogaciones 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 pagado por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios originados en impuestos, tasas y otros gastos de carácter obligatorio a favor de los municipios, departamentos y la Nación, de conformidad con las normas legales vigentes, en los que el bien objeto del tributo se relaciona directamente con la producción de bienes o la prestación de servicios, tales como: predial, vehículos, contribución por valorización.
Órdenes y contratos por otros servicios	Representa el valor pagado 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 conclusión, las erogaciones incluidas en la base gravable de la contribución, son verdaderos gastos de funcionamiento porque comportan *“una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan las empresas”*.

2.3.- Mediante la resolución No. 20125000003285 del 13 de febrero de 2012, la SSPD resolvió el recurso de apelación presentado por ISAGEN contra el acto de liquidación oficial (fl. 51-66).

En dicho acto se manifestó, en concordancia con los argumentos expuestos en el acto que decidió el recurso de reposición, que *“la base gravable de la contribución 2011 quedó conformada por las erogaciones correspondientes a los servicios personales; servicios generales; arrendamientos; licencias, contribuciones y regalías; órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones; honorarios; servicios públicos; materiales y otros; seguros; impuestos y tasas y; órdenes y contratos por otros servicios, de acuerdo con el artículo 2 de la Resolución 20111300017485”*.

La inclusión de dichas cuentas en la conformación de la base gravable del tributo se justifica en el hecho de que se trata de gastos directos o indirectos, equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, que están relacionados con la prestación del servicio público domiciliario, lo que cumple con las pautas fijadas por el Consejo de

Estado y la definición que del concepto de gastos de funcionamiento ha hecho vía jurisprudencial.

2.4.- 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, a saber:

- Servicios personales (cuenta 7505)
- Generales (cuenta 7510)
- Licencias, contribuciones y regalías (cuenta 7535)
- Órdenes y contratos por otros servicios (cuenta 7540)
- Honorarios (cuenta 7542)
- Servicios públicos (cuenta 7545)
- Materiales y otros (cuenta 7550)
- Seguros (cuenta 7560)
- Impuestos y tasas (cuenta 7565)
- Órdenes y contratos por otros servicios (cuenta 7570)

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, el cargo de falta de motivación no está llamado a prosperar, por lo que se pasará a estudiar el fondo del asunto.

3. Contribución Especial consagrada en la Ley 142 de 1994 a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

La Ley 142 de 1994, *“por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, en el artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos de los servicios de control y vigilancia prestados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de financiar su funcionamiento.

La recuperación de dichos costos, en virtud del artículo 85 ibídem, se realiza por medio del recaudo de una Contribución Especial por parte de la Superintendencia y a cargo de las entidades vigiladas.

La contribución Especial se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, **asociados al servicio vigilado**, del año inmediatamente anterior, a una tarifa entre 0.1 y 1%, que es determinada anualmente por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79.4¹ de la Ley 142 de 1994.

De los elementos de la Contribución Especial, es relevante para el debate que nos ocupa, el de la base gravable que, como se indicó, está conformada por los **gastos de funcionamiento asociados al servicio público domiciliario objeto de vigilancia y control por la Superintendencia**, razón por la cual se pasará a analizar qué se entiende por dicho concepto.

¹ “**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...”

4. Base gravable de la Contribución Especial: gastos de funcionamiento asociados al servicio vigilado. Reiteración jurisprudencial. Efectos de la sentencia de nulidad

4.1.- Aunque el Diccionario de Términos Contables contenido en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios define los *“gastos de funcionamiento”* como *“erogaciones 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”*, este concepto resulta amplio e impreciso para efectos de determinar la base gravable de la Contribución Especial.

Por tal razón, la Sección Cuarta de esta Corporación, ante la ausencia de una descripción legal concreta, ha definido en sus providencias el concepto de *“gastos de funcionamiento”*.

Así, en sentencia del 9 de noviembre de 2001, expediente 11790, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, al decidir sobre la legalidad del artículo 5º de la Resolución No. 25 de 1998 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se definieron los *“gastos de funcionamiento”*, como *“aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico”*.

En el mismo sentido se encuentra la ^{definición} dada en la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, en la que, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD 001350 del 5 de mayo de 2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo concerniente a la base para liquidar la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, expresó lo siguiente:

“Cuando el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, pues estos son los gastos de operación definidos así, por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, sino a los gastos que aunque no estén

directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes". (Subraya la Sala)

4.2.- Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución No. 20051300033635 de 2005, entendió por gastos de funcionamiento los que *"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"*, a saber:

- Grupo 51. Administración
 - 5101 Sueldos y salarios
 - 5102 Contribuciones imputadas
 - 5103 Contribuciones efectivas
 - 5104 Aportes sobre la nómina
 - 5111 Generales
 - 5120 Impuestos, contribuciones y tasas
- Grupo 53. Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones
 - 5302 Provisión para protección de inversiones
 - 5304 Provisión para deudores
 - 5306 Provisión para protección de inventarios
 - 5307 Provisión para protección de propiedades, planta y equipo
 - 5309 Provisión para responsabilidades
 - 5311 Provisión bienes de arte y cultura
 - 5312 Provisión para bienes y derechos en investigación administrativa
 - 5313 Provisión para obligaciones fiscales
 - 5314 Provisión para contingencias
 - 5317 Provisiones diversas
 - 5330 Depreciación de propiedades, planta y equipo
 - 5331 Depreciación de bienes adquiridos en "leasing financiero"
 - 5340 Amortización de propiedades, planta y equipo
 - 5344 Amortización de bienes entregados a terceros
 - 5345 Amortización de intangibles
- Grupo 58. Otros gastos

- 5801 Intereses
- 5802 Comisiones
- 5803 Ajuste por diferencia en cambio
- 5805 Financieros
- 5806 Pérdida por el método de la participación patrimonial
- 5810 Extraordinarios
- 5815 Ajuste de ejercicios anteriores
- 5899 Gastos asignados a costos de producción y/o a servicios

- Grupo 59. Cierre de ingresos, gastos y costos
 - 5905 Cierre de ingresos, gastos y costos

- Grupo 7. Costos de producción
 - 75. Servicios públicos
 - 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
 - 7540 Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones
 - 7540 Órdenes 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 Órdenes y contratos por otros servicios
- 7595 Transferencia mensual de costos por clase de servicio (CR)

4.3.- Sin embargo, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010², anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 –Gastos, contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, que, precisamente, equiparaba el concepto de “*gastos de funcionamiento*”, a todos los grupos y las cuentas contenidas en la Clase 5- Gastos y al Grupo 75 –Costos de producción.

Dicha nulidad fue decretada en vista de que no todo gasto puede ser considerado como de funcionamiento para efectos de establecer la base gravable de la Contribución Especial.

Se dijo en aquella oportunidad:

“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

² Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874

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 causadas³ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

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

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

³ **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”.

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 inescindible⁴ 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.**” (Resaltos fuera de texto).*

⁴ **Nota de la cita jurisprudencial.** Bajo este criterio la Sala, en sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 4 de febrero de 2010, Exp. 17206, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, ha analizado si los gastos de pensiones, como gastos de funcionamiento, son inherentes al servicio prestado por la entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios obligada al pago de la contribución especial y ha señalado que “*aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, si sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento*”.

4.4.- De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores⁵, se concluye que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 –Gastos, hacen parte del concepto de “*gastos de funcionamiento*”, especialmente las del Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, y aquellas otras, que sin estar especificadas expresamente en la sentencia, no tengan una relación **necesaria e inescindible** con los servicios públicos domiciliarios que prestan las empresas, tales como la Cuenta 5803 –Ajuste por diferencia en Cambio, la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, la Cuenta 5802 –Comisiones, la Cuenta 5810 –Extraordinarios, la Cuenta 5801 –Intereses y la Cuenta 5805 –Financieros.

Mucho menos, pueden formar parte de la base gravable de la contribución especial prevista en la Ley 142 de 1994, los costos de producción de los servicios públicos domiciliarios, registrados en el **Grupo 75 –Costos de producción**, ya que, se insiste, 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*”⁶.

5. Análisis del caso concreto

⁵ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: 13 de diciembre de 2011, radicado 25000-23-27-000-2008-00023-01(17709), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 25 de abril de 2013, RADICADO 25000-23-27-000-2009-00027-01(18931), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; 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; 10 de abril de 2014, Radicación: 25000-23-27-000-2009-00068-01 (19054), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 14 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2011-00207-01 (19853), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 28 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2008-00132-01 (19682), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 28 de agosto de 2014, radicado 25000-23-27-000-2010-00159-01 (20002), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; 17 de septiembre de 2014, radicado 250002327000201200362 01 (20253), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874.

5.1.- En desarrollo de la facultad prevista en el artículo 79 de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia expidió la resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, por la que fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011, en el 0.7397% de los gastos de funcionamiento de la entidad sometida 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-.

En el artículo 2º del acto, la SSPD señaló 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”*.

Por su parte, en la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la Superintendencia 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 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, así:

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

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

5.2.- De acuerdo con lo anterior, y de la lectura de los actos administrativos demandados, se concluye que la Superintendencia, para liquidar la base gravable de la contribución especial a cargo de ISAGEN, por el año 2011, se fundamentó en lo dispuesto en los artículos 2º de la resolución No. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1º de la Resolución No. SSPD20111300008735 del 12 de abril de 2011, por lo que tomó los valores registrados por la empresa en las cuentas pertenecientes al grupo 75 –Costos de producción, señaladas en dichos actos.

Tales cuentas, tal como se ha reiterado de manera uniforme por la jurisprudencia de esta Sección, **no son gastos asociados al servicio sometido a regulación, en los términos del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, por cuanto la noción de costos no se puede equiparar a los gastos de funcionamiento.**

5.3.- Si bien, de acuerdo con el Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos (pág. 535 a 537)⁷, bajo la denominación de “costos de producción” se agrupan las cuentas representativas de las erogaciones asociadas directamente con la prestación de servicios de los cuales el ente prestador de servicios públicos domiciliarios obtiene sus ingresos en desarrollo de su objeto social, no es menos cierto que las mismas corresponden *“a la desagregación que presentan las siguientes cuentas de gastos: 5101 – Sueldos y salarios, 5102 – Contribuciones imputadas, 5103 – Contribuciones efectivas, 5104 – Aportes sobre la nómina, 5111 – Generales, 5120 – Impuestos, contribuciones y tasas, 5330 – Depreciación de propiedades, planta y equipo, 5331 – Depreciación de bienes adquiridos en “leasing” y 5340 – Amortización de propiedades, planta y equipos. Lo anterior, debe entenderse respecto de aquéllos conceptos que se constituyan en costo de producción de acuerdo con el servicio que preste el respectivo ente”*.

Por tal razón, son estas últimas y no las pertenecientes al Grupo 75, las que están llamadas, en principio, a conformar la base gravable de la contribución especial.

Se dice que en principio, porque de cada una de las cuentas de la Clase 5 –Gastos, se deberá hacer el análisis respectivo para efectos de determinar si corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

5.4.- En ese orden de ideas, de conformidad con las premisas sentadas en los apartes anteriores, se concluye que los actos administrativos demandados son nulos parcialmente porque la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al

⁷ Consultado en: http://www.sui.gov.co/suibase/normatividad/anexo1_plan_contabilidad.pdf

liquidar la Contribución Especial a cargo de ISAGEN S.A. E.S.P. por el año gravable 2011, se excedió en su facultad impositiva.

Por tal razón se procederá a **modificar** la sentencia apelada por cuanto declaró la nulidad total de los actos y ordenó, a título de restablecimiento del derecho, la devolución de la totalidad de lo pagado por la sociedad demandante por concepto de contribución especial.

Si bien en el proceso no existen elementos probatorios suficientes que permitan desagregar el valor de cada una de las cuentas incluidas en la liquidación oficial, no puede perderse de vista que expresamente en los alegatos de conclusión en esta instancia judicial, ISAGEN reconoció la obligación de pagar por concepto de contribución especial por el año 2011, la suma de quinientos treinta millones trescientos cincuenta y cuatro mil ochocientos trece pesos (\$530.354.813), discriminados así:

51		
5101	Sueldos y salarios	20.507.524.984
5102	Contribuciones imputadas	13.979.402.239
5103	Contribuciones efectivas	7.409.888.560
5104	Aportes sobre nómina	672.881.414
5111	Generales	29.128.939.198
	Base de la liquidación	71.698.636.395
	Contribución 0.7397%	530.354.813

La Sala tomará como ciertos los datos consignados en dicha liquidación, en vista de que no fueron tachados ni controvertidos por la Superintendencia, por lo que declarará que la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 a cargo de la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P., por el año 2011, asciende a la suma de **quinientos treinta millones trescientos cincuenta y cinco mil pesos (\$530.355.000)**.

5.5.- De la liquidación realizada, se observa que existe una diferencia de **mil cuatrocientos cincuenta y siete millones novecientos seis mil pesos (\$1.457.906.000)** entre lo liquidado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y lo pagado por ISAGEN por concepto de Contribución Especial, por el año 2011, esto es, la suma de \$1.988.261.000, y lo que debió haber pagado la sociedad conforme a las pautas jurisprudenciales de esta Corporación.

En ese sentido, se le **ordenará** a la Superintendencia la devolución a la sociedad demandante de la suma pagada de más por dicho concepto, esto es, el valor de \$1.457.906.000, suma que deberá actualizarse teniendo como base el índice de precios al consumidor, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo, atendiendo la siguiente fórmula:

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

En la que el valor (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el mayor valor pagado por el contribuyente, por el guarismo 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 del pago.

Igualmente, se ordenará el reconocimiento de intereses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo. Intereses que deberán determinarse acorde con la sentencia C-188 de 1999, que dispone que *“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-, los intereses moratorios se causan a partir de la ejecutoria de la respectiva sentencia”*.

5.6.- Finalmente, se procederá a **adicionar** la sentencia apelada en el sentido de inaplicar, por ilegal, los artículos 2º de la resolución No. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1º de la Resolución No. SSPD20111300008735 del 12 de abril de 2011, ya que la resolución SSPD 2011300008735 de 2011, a la que remite la resolución No. SSPD 20111300017485 de 2011, incluyó, para efectos de calcular la base gravable de la contribución especial, cuentas pertenecientes al grupo 75 – Costos de producción, del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, tratándolos como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado, contrariando lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, en concordancia con el precedente de esta Sección.

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.- Por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia, se **MODIFICAN** los numerales 1 y 2 de la providencia del 26 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección B, en el sentido de declarar la **nulidad parcial** de la Liquidación Oficial de la contribución especial por energía eléctrica No. 20115340000066 de 7 de julio de 2011, la resolución No. SSPD-20115300041015 de 12 de diciembre de 2011 y la resolución No. SSPD-20125000003285 de 13 de febrero de 2012, expedidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en cuanto liquidaron la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 a cargo de ISAGEN S.A. E.S.P., por el año gravable 2011, en la suma de \$1.988.261.000.

2.- Se **MODIFICA** el numeral tercero de la parte resolutive de la sentencia y, en su lugar:

2.1.- Se **DECLARA** que la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 a cargo de la sociedad ISAGEN S.A. E.S.P., por el año 2011, asciende a la suma de **quinientos treinta millones trescientos cincuenta y cinco mil pesos (\$530.355.000)**.

2.2.- A título de restablecimiento del derecho, se le **ordena** a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios devolverle a ISAGEN S.A. E.S.P. la suma pagada de más por concepto de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, esto es, **mil cuatrocientos cincuenta y siete millones novecientos seis mil pesos (\$1.457.906.000)**, valor que deberá actualizar teniendo como base el índice de precios al consumidor, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 178 del Código Contencioso Administrativo y lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia. Dicha suma devengará intereses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo y la sentencia C-188 de 1999.

3.- Se **ADICIONA** la sentencia de la referencia y, en consecuencia, se declara la **EXCEPCIÓN DE ILEGALIDAD** de los artículos 2º de la resolución No. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1º de la Resolución No. SSPD20111300008735 del 12 de abril de 2011, expedidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por las razones expuestas en la parte motiva de la presente providencia.

4.- DÉSE cumplimiento a la presente sentencia en los términos previstos en los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo.

5.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase. La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ



La actualidad jurídica en el momento en que ocurre