

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA



CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D.C., tres (3) de septiembre de dos mil quince (2015)

ACCIÓN:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
DEMANDANTE:	EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA
DEMANDADA:	SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS
RADICADO:	250002327000-2012-00638-01 (20414)
DECISIÓN:	CONFIRMA Y ADICIONA LA SENTENCIA APELADA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - AÑO 2011

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia proferida el 19 de junio de 2013 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se dispuso:

“PRIMERO: ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial No. 20115340100216 (sic) de 7 de julio de 2011, y las Resoluciones Nos. SSPD-20115300030925 de 12 de octubre de 2011 y SSPD-20115000041125 de 14 de diciembre de 2011, proferidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de acuerdo con las razones expuestas en la parte considerativa de este fallo.

SEGUNDO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho **DECLÁRASE** que la EMPRESA DE ENERGÍA DE BOGOTÁ (sic) S.A. ESP debe cancelar por concepto de la Contribución Especial del año 2011 la suma

de \$287.336.265 y **ORDÉNASE** la devolución de la suma de \$356.326.734 indexada a la fecha de su desembolso.

TERCERO: En firme esta providencia, **ARCHÍVESE** el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen”.

1. ANTECEDENTES

1.1 Los hechos

El 28 de junio de 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución Nro. SSPD-20111300017485, mediante la cual fijó la tarifa de la contribución especial que las entidades sometidas a la inspección, control y vigilancia de esa superintendencia deben pagar por la vigencia 2011, en el 0.7397% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros a 31 de diciembre de 2010 puestos a disposición de la SSPD a través del Sistema Único de Información – SUI-.

Con fundamento en la anterior resolución, la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la **Liquidación Oficial Contribución Especial Nro. 20115340000216 del 7 de julio de 2011**, mediante la cual dispuso que el valor a pagar por la contribución especial de la vigencia 2011, con cargo a la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, es de \$643.663.000, sobre una base de liquidación de \$87.016.760.143 a la que se le aplicó la tarifa de 0.7397%.

Contra la anterior liquidación oficial, la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP interpuso recurso de reposición y de apelación.

El **recurso de reposición** lo resolvió la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios mediante la **Resolución Nro. SSPD 20115300030925 del 12 de octubre de 2011**, que confirmó la liquidación recurrida.

En igual sentido se pronunció la Secretaria General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en la **Resolución Nro. SSPD 20115000041125 del 14 de diciembre de 2011**, al decidir el **recurso de apelación**.

El 27 de enero de 2012, la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP pagó a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la suma de \$643.663.000, conforme con lo dispuesto en la Liquidación Oficial Contribución Especial Nro. 20115340000216 del 7 de julio de 2011.

1.2 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la parte demandante solicitó que se declare lo siguiente:

“PRINCIPALES

“PRIMERA: *Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:*

- a) *Liquidación oficial de contribución especial vigencia 2011 N° 20115340000216 del 7 de julio de 2011;*
- b) *Resolución N° SSPD-20115300030925 del 12 de octubre de 2011;*
- c) *Resolución SSPD-20115000041125 del 14 de diciembre de 2011.*

SEGUNDA: *Que, como consecuencia de las declaratorias de nulidad solicitadas en la pretensión anterior, a título de restablecimiento del derecho se condene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a que restituya a la Empresa de Energía de Cundinamarca la diferencia entre el valor cancelado por concepto de contribución especial ordenada mediante la Liquidación oficial de contribución especial vigencia 2011 N° 20115340000216 del 7 de julio de 2011 y el valor que realmente debió liquidarse, diferencia correspondiente a la suma de TRESCIENTOS CINCUENTA Y SEIS MILLONES TRESCIENTOS VEINTISÉIS MIL SETECIENTOS*

TREINTA Y CUATRO PESOS MONEDA CORRIENTE (\$356.326.734.00), valor que deberá ser restituido debidamente indexado a la fecha en que se verifique el restablecimiento del derecho por parte de la entidad demandada.

TERCERA: Que como consecuencia de las dos declaraciones anteriores se reconozca a la Empresa de Energía de Cundinamarca S.A. ESP los intereses comerciales sobre los valores indicados en la pretensión segunda principal.

SUBSIDIARIAS

PRIMERA: Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- a) Liquidación oficial de contribución especial vigencia 2011 N° 20115340000216 del 7 de julio de 2011;
- b) Resolución N° SSPD-20115300030925 del 12 de octubre de 2011;
- c) Resolución SSPD-20115000041125 del 14 de diciembre de 2011.

SEGUNDA: Que, como consecuencia de las declaratorias de nulidad solicitadas en la pretensión anterior, a título de restablecimiento del derecho se condene a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a que restituya a la Empresa de Energía de Cundinamarca la diferencia entre el valor cancelado por concepto de contribución especial ordenada mediante la Liquidación oficial de contribución especial vigencia 2011 N° 20115340000216 del 7 de julio de 2011 y el valor que realmente debió liquidarse de acuerdo al tope máximo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, diferencia correspondiente a la suma de ONCE MILLONES OCHOCIENTOS NUEVE MIL CIENTO OCHENTA Y SIETE (sic) PESOS MONEDA CORRIENTE (\$11.809.187.00), valor que deberá ser restituido debidamente indexado a la fecha en que se verifique el restablecimiento del derecho por parte de la entidad demandada.

TERCERA: Que como consecuencia de las dos declaraciones anteriores se reconozca a la Empresa de Energía de Cundinamarca

S.A. ESP los intereses comerciales sobre los valores indicados en la pretensión segunda subsidiaria”.

1.3 Las normas violadas y el concepto de la violación

La parte demandante afirmó que con la actuación de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se transgredieron los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política y 85-2 de la Ley 142 de 1994.

El concepto de la violación lo desarrolló de la siguiente manera:

1.3.1 Falsa motivación por violación de los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política e indebida aplicación del artículo 85-2 de la Ley 142 de 1994

Mediante la Liquidación Oficial de Contribución Especial Nro. 20115340000216 del 7 de julio de 2011, por la vigencia 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó con cargo a la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP la suma de \$643.663.000, aplicando una tarifa de 0,7397% sobre la base de \$87.016.670.143 que incluye las cuentas de la clase 5 y del grupo 75 –costos de producción-, con desconocimiento de lo previsto en los artículos 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política.

El Consejo de Estado, en la sentencia del 26 de enero de 2012¹, declaró la legalidad condicionada de la Resolución Nro. SSPD-20071300016655 del 26 de junio de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el sentido de que la expresión “*gastos de funcionamiento*” debe entenderse como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85-2 de la Ley 142 de 1994.

¹ Radicado Nro. 2007-00045-00 [16841], C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Además, en la sentencia del 13 de diciembre de 2011, señaló las cuentas que se deben tener en consideración para determinar la base gravable de la contribución especial, dentro de las que no se encuentran las cuentas del grupo 75 –costos de producción- y las de la clase 5².

Conforme con los criterios expuestos en las providencias en cita y con la información reportada al SUI –Sistema Único de Información-, concluyó que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios debió practicar la liquidación de la contribución especial sobre la base de \$38.844.973.052 –gastos generales-, a una tarifa del 0.7397%, lo que arroja la suma total de \$287.336.265,67 para la vigencia 2011.

De manera que, existe una diferencia entre la liquidación oficial demandada y la que se debió practicar en cumplimiento de los criterios legales y jurisprudenciales correspondientes, que asciende a la suma de \$356.326.734.

1.3.2 Falsa motivación por indebida aplicación del tope máximo previsto en el numeral 85-2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994

Acorde con el numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, el valor máximo de cada contribución no puede exceder el 1% del valor de los gastos de funcionamiento del contribuyente, asociados al servicio sometido a regulación, en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro.

Como los gastos de funcionamiento de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, para el año 2010, que fueron reportados al SUI, ascendieron a la suma de \$63.185.381.335, la suma máxima que la empresa debió pagar por concepto de contribución especial corresponde a \$631.853.813.

1.4 La contestación de la demanda

² Radicado Nro. 2008-00023-01 [17709], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

La parte demandada propuso las excepciones de caducidad de la acción y de legalidad de los actos administrativos demandados.

1.4.1 Caducidad de la acción

Porque la Resolución Nro. 20115340000216 del 7 de julio de 2011, que liquidó de manera oficial la contribución especial en discusión, quedó en firme el 26 de diciembre de 2012, transcurriendo más de ocho (8) meses entre esta fecha y la de interposición de la demanda -10 de septiembre de 2012-, en contraposición a lo previsto en el numeral 2 del artículo 136 del CCA.

Aunque la parte demandante aportó la constancia de haber acudido a la Procuraduría General de la Nación con el fin de agotar el requisito de procedibilidad de la acción, pretendiendo con ello, quizás, interrumpir el término de caducidad, esta actuación no era procedente en este caso porque la conciliación está proscrita en materia tributaria, en los términos del parágrafo 1 del artículo 2 del Decreto 1716 de 2009; así lo manifestó el Procurador 51 Judicial II en la constancia del 5 de junio de 2012.

1.4.2 Legalidad de los actos administrativos demandados

Transcribió apartes de la sentencia del 23 de septiembre de 2010³ y expuso que con fundamento en la misma, esa Superintendencia expidió la Resolución Nro. 20111300008735 del 28 de junio de 2011, que determinó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia y control los siguientes: servicios personales, servicios generales, arrendamiento, licencias, contribuciones y regalías, órdenes, contratos de mantenimiento y reparaciones,

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta, radicado Nro. 2007-00049, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios.

De esta manera, la determinación de la contribución con cargo a la parte demandante parte de la interpretación armónica del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 con el criterio expuesto en la sentencia en cita, de la que se infiere que para determinar la base gravable de la contribución no debe tenerse en cuenta la totalidad de los gastos mencionados en las cuentas de la clase 5 – gastos ni las del grupo 75 del plan de contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios.

Es decir, existen rubros del grupo 75 que corresponden a gastos de funcionamiento, porque de no ser así, se contrariaría la regla general decantada por el Consejo de Estado, conforme con la cual, se deben incluir todos aquellos gastos asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia y control.

En la liquidación objeto de estudio, se excluyeron los ítems relacionados en el Grupo 75, que no tienen relación de causalidad entre el gasto y la producción del ingreso o base de renta, motivo por el cual, no se vulneraron las normas citadas por la parte demandante.

Tampoco se evidencia vulneración del artículo 158 del CCA porque la Superintendencia no ha reproducido la Resolución Nro. 20051300033635 de 2005, declarada nula por el Consejo de Estado mediante sentencia de 23 de septiembre de 2010, solo se limitó a interpretar armónicamente sus partes considerativa y resolutive, sin revivir sus efectos.

1.5 La sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, con fundamento en las siguientes razones:

1.5.1 Excepción: caducidad de la acción

Explicó que, en principio, el término de caducidad de la acción vencía el **11 de mayo de 2012**, porque aunque la resolución que decidió el recurso de apelación se notificó el 26 de diciembre de 2011, el plazo para interponer la demanda comenzó a correr desde el 11 de enero de 2012, una vez finalizada la vacancia judicial.

Sin embargo, se probó que el 25 de abril de 2012, antes de que caducara la acción, la parte demandante presentó solicitud de conciliación extrajudicial ante la Procuraduría General de la Nación, con lo que se suspendió el término de caducidad (artículo 21 de la Ley 640 de 2001) hasta la fecha de expedición de la constancia de “*asunto no conciliable*”, suscrita por el Procurador Judicial 51 el **5 de junio de 2012**, de conformidad con el artículo 2 de la Ley 640 de 2001 y el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009.

Esta postura la respalda en la providencia del Consejo de Estado del 2 de agosto de 2012⁴ y en la supremacía de la justicia material sobre las normas procesales.

En este orden de ideas, como el término de caducidad de la acción previsto en el artículo 136 del CCA se extendió, en virtud de la suspensión, hasta el 21 de junio de 2012 y la demanda se presentó el 7 de junio de ese mismo año, no prospera la excepción de caducidad propuesta por la parte actora.

1.5.2 Fondo del asunto: base gravable de la contribución especial

Manifestó que en este asunto resulta determinante lo decidido por esta jurisdicción en la sentencia del 23 de septiembre de 2010⁵, que anuló el inciso sexto de la descripción de la clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores

⁴ Radicado Nro. 2012-00725-00, C. P. Víctor Hernando Alvarado Ardila.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, radicado Nro. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución Nro. 20051300033635 de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, porque los actos administrativos demandados se expidieron con fundamento en la Resolución Nro. 20111300008537 de 2011 que “**emuló parcialmente el segmento anulado por el Consejo de Estado en el cual se facultaba a la Superintendencia a incluir en la base gravable adiciones provenientes de la cuenta 75 –Costos de Producción-**”⁶.

Aclaró que la diferencia entre la liquidación practicada por la Superintendencia y la propuesta por la parte demandante reside en la inclusión de las cuentas Grupo 75 – Costos Producción- relativos a servicios personales (7505), generales (7510), 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) dentro de la base gravable para liquidar la contribución especial, que no encuadran dentro de la definición de gastos de funcionamiento ni con la descripción típica de la base gravable prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Por lo anterior, concluyó que la contribución en discusión debe liquidarse disminuyendo de la base gravable las cuentas de costos señaladas y conservando el monto de los gastos de funcionamiento de las demás cuentas, aplicando la tarifa que no fue objeto de discusión (0.73970016%), lo que arroja la suma de \$287.336.265.

En consecuencia, el Tribunal ordenó la devolución de \$356.326.734 indexada a la fecha de su desembolso.

1.6 Recurso de apelación

⁶ Cfr. el fl. 203 c.p.

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia y solicitó que se revoque, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

1.6.1 Caducidad de la acción

Para la Superintendencia, el Tribunal citó con acierto el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009 y el artículo 21 de la Ley 640 de 2001, en cuanto a la suspensión de términos de prescripción y de caducidad en virtud de la solicitud de conciliación prejudicial; pero, señaló y aplicó indebidamente el numeral 3 del artículo 2 de la Ley 640 de 2001, en cuanto pretermitió considerar que el proceso previsto para la expedición de las constancias en los asuntos no conciliables señala el término de diez (10) días calendarios siguientes a la presentación de la solicitud.

En este orden de ideas y conforme con una interpretación literal y favorable de la ley a favor de la parte demandante, el término máximo de suspensión de la caducidad de la acción era de diez (10) días desde la presentación de la solicitud de conciliación y la expedición de la respectiva constancia, no como se contabilizó, es decir, el plazo transcurrido entre la presentación de la solicitud -25 de abril de 2012- y la expedición de la constancia -5 de junio de 2012-, que arroja un total de 28 días hábiles.

Con la decisión del *a quo* se desconocieron los principios de confianza legítima y buena fe y se vulneró el derecho al debido proceso de la Superintendencia por desconocimiento del procedimiento preestablecido para la conciliación prejudicial.

Además, se violó el artículo 136 del CCA porque el término de caducidad debió contarse de manera ininterrumpida desde el 26 de diciembre de 2011 –fecha de notificación del último acto administrativo-, sin tener en consideración el término de vacancia judicial, de conformidad con los artículos 59 y 62 de la Ley 4 de 1913.

Tan evidente es la improcedencia de la conciliación prejudicial como medio de suspensión del término de caducidad como fenómeno extintivo de la acción, que el propio Tribunal se lo recordó a la parte demandante⁷, por lo que debió declarar probada la excepción de caducidad propuesta en la contestación de la demanda y no fundamentar su decisión en la supremacía del derecho sustantivo sobre el procesal.

1.6.2 Legalidad de los actos administrativos demandados

El Tribunal se equivocó al sustentar su decisión en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, proferida en el proceso Nro. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y darle un alcance que no tiene, porque en esa oportunidad no se aclaró de manera expresa cuáles gastos de la cuenta 5 y las del Grupo 75 corresponden a gastos de funcionamiento para efectos de liquidar la contribución.

Es decir, respecto de ese asunto no existe antecedente jurisprudencial ni definición legal que determine las cuentas que deben ser consideradas como gastos de funcionamiento para efectos de la contribución especial.

Mencionó que la citada sentencia no es de unificación jurisprudencial y que el *a quo* omitió interpretarla en forma sistemática con los demás pronunciamientos emitidos por la misma Sala, como el proferido con ponencia del Consejero Hugo Fernando Bastidas Bárcenas –sin fecha ni número de radicado-, o el del 17 de abril de 2008, radicado Nro. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa o el del 13 de octubre de 2006, radicado Nro. 13631, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, con los que se ha procurado aclarar lo que se entiende por gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

⁷ En la página 18 de la sentencia apelada, de manera textual el Tribunal expuso: “[s]in perjuicio de lo analizado, esta Sala hace un llamado de atención al actor para que actúe prudentemente a la hora de interponer las acciones judiciales respetando los términos asignados por la ley para estas, ya que recurrir a mecanismos que expresamente no están llamados a prosperar según la ley, como la conciliación prejudicial tributaria en este caso, pone en riesgo sus derechos fundamentales como el de acceso a la justicia” (Fl. 180 c.p.).

1.6.3 Aplicación del párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994

Para la Superintendencia, el Tribunal interpretó de manera aislada el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, lo que conduce a que se desconozca el concepto del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, OFCTCP/0105/2007 de noviembre de 2007, el concepto de costos señalado en el artículo 39 del Decreto 2649 de 1993, y se atente contra la única fuente de financiación que tiene la Superintendencia para la recuperación de los costos que representa el servicio de las funciones de control, inspección y vigilancia, en contravía de lo señalado en los artículos 338 y 370 de la Constitución Política.

1.6.4 Presunción de legalidad de la Resolución Nro. 20111300008735 del 12 de abril de “2012” (sic)

Con esta resolución, la Superintendencia determinó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control, considerando, entre varios de los fundamentos, el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y la sentencia del 23 de septiembre de 2010, antes citada, que no descartó del todo la inclusión de los gastos operacionales dentro de la base gravable, pues los asimiló a los ordinarios o a aquellos asociados al servicio sometido a regulación.

Este acto administrativo fue tenido en cuenta en la expedición del acto de liquidación, porque goza de la presunción de legalidad.

1.7 Alegatos de conclusión

Las partes y el Ministerio Público guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala, en primer lugar, determinar si en este asunto operó el fenómeno de la caducidad.

En caso negativo, se debe 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 la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, por el año 2011.

2. De la caducidad

2.1 Cómputo de la caducidad de la acción. La vacancia judicial no interrumpe el término previsto por el legislador

2.1.1 La caducidad es *“la extinción del derecho a la acción por cualquier causa, como el transcurso del tiempo, de manera que si el actor deja transcurrir los plazos fijados por la ley en forma objetiva, sin presentar la demanda, el mencionado derecho fenece inexorablemente, sin que pueda alegarse excusa alguna para revivirlos”*⁸.

2.1.2 Por esto, el legislador ha señalado unos plazos para que opere dicha institución, como ocurre en el artículo 136 del CCA -Decreto 01 de 1984-, norma aplicable al caso concreto, que regula el término en el cual debe ser presentada una demanda ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, dependiendo de la naturaleza de las pretensiones.

2.1.3 Tratándose de la pretensión de nulidad y restablecimiento del derecho de un acto administrativo, el numeral 2 del artículo en cita dispone que la demanda debe presentarse dentro del término de cuatro (4) meses contados a partir del día

⁸ Sentencia C-115 de 1998, M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara

siguiente al de la comunicación, notificación, ejecución o publicación del acto administrativo, según el caso.

2.1.4 Dicho término debe ser contado conforme al calendario, salvo que el día en que se venza el mismo coincida con la vacancia judicial o con el tiempo en el que el despacho permanezca cerrado por cualquier circunstancia, en cuyo caso el término de caducidad se correrá para el primer día hábil en el que se preste el servicio judicial, tal como lo disponen los artículos 121 del Código de Procedimiento Civil⁹ y 62 del Código de Régimen Político y Municipal¹⁰.

2.1.5 Es decir, no le asiste razón al Tribunal al afirmar que “*el término de caducidad comienza a contarse [...] una vez finalizada la vacancia judicial*”¹¹, porque como lo ha señalado la Sala, “*el cese de actividades o la vacancia judicial no interrumpen el término de caducidad para ejercer la acción de nulidad y restablecimiento del derecho*”¹², en la medida en que se trata de circunstancias que deben ser tenidas en cuenta para efectos de computar el término de caducidad de la acción cuando el plazo legal para presentar la demanda expire en días en los que el despacho judicial se encuentre cerrado, caso en el cual, el término se prorroga hasta el primer día hábil siguiente.

2.1.6 Atendiendo las anteriores reglas y lo probado en el proceso, se observa que en el caso *sub examine*, el término para presentar la demanda en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho contra la Liquidación Oficial Contribución Especial Nro. 20115340000216 del 7 de julio de 2011 y los actos administrativos que la confirmaron, en principio, corría entre el 27 de diciembre de

⁹ **ARTÍCULO 121. TÉRMINOS EN DÍAS, MESES O AÑOS.** En los términos de días no se tomarán en cuenta los de vacancia judicial, ni aquellos en que por cualquier circunstancia permanezca cerrado el despacho. Los términos de meses y de años se contarán conforme al calendario.

¹⁰ **ARTÍCULO 62. CÓMPUTO DE LOS PLAZOS.** En los plazos de días que se señalen en las leyes y actos oficiales, se entienden suprimidos los feriados y de vacantes, a menos de expresarse lo contrario. Los de meses y años se computan según el calendario; pero si el último día fuere feriado o de vacante, se extenderá el plazo hasta el primer día hábil.

¹¹ Cfr. el fl. 176 c.p.

¹² Cfr. la sentencia del 23 de octubre de 2014, radicado Nro. 200500032-01 [18872], C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, en la que se citó la providencia del 14 de agosto de 2013, radicado: 2013-00013-01 [20011], C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

2011 –día siguiente a aquel en que fue notificada la Resolución Nro. 20115000041125 del 14 de diciembre de 2011 que decidió el recurso de apelación¹³ y el **27 de abril de 2012**, día viernes hábil, no hasta el 11 de mayo de 2012 como lo señaló el *a quo*.

2.2 Interrupción del término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho por trámite de conciliación prejudicial. Aplicación en el caso concreto

2.2.1 El artículo 70 de la Ley 446 de 1998, que modificó el artículo 59 de la Ley 23 de 1991, señala los asuntos susceptibles de conciliación en los siguientes términos:

“Artículo 70 Asuntos susceptibles de conciliación. El artículo 59 de la Ley 23 de 1991, quedará así:

“Artículo 59. Podrán conciliar, total o parcialmente, en las etapas prejudicial o judicial, las personas jurídicas de derecho público, a través de sus representantes legales o por conducto de apoderado, sobre conflictos de carácter particular y contenido económico de que conozca o pueda conocer la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo a través de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo.

Parágrafo 1º. En los procesos ejecutivos de que trata el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, la conciliación procederá siempre que en ellos se hayan propuesto excepciones de mérito.

Parágrafo 2º. No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario. (Subraya la Sala).

2.2.2 Por su parte, el artículo 42 A de la Ley 270 de 1996, adicionado por el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, señala que a partir de la vigencia de esta ley, cuando los asuntos sean conciliables, siempre constituirá requisito de procedibilidad de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo –acción de nulidad y restablecimiento del derecho, acción de

¹³ En el folio 78 del c.p. se aportó prueba documental en la que consta que el 26 de diciembre de 2011 se notificó de manera personal al apoderado de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, el contenido de la Resolución Nro. 20115000041125 del 14 de diciembre de 2011.

reparación directa y de las controversias contractuales- o en las normas que lo sustituyan¹⁴, el adelantamiento del trámite de la conciliación extrajudicial.

2.2.3 El artículo 13 de la Ley 1285 de 2009 fue reglamentado por el Decreto 1716 del 14 de mayo de 2009¹⁵, que, en el artículo 2, indica los asuntos susceptibles de conciliación extrajudicial en materia de lo contencioso administrativo, así:

“Artículo 2º. Asuntos susceptibles de conciliación extrajudicial en materia contencioso administrativa. Podrán conciliar, total o parcialmente, las entidades públicas y las personas privadas que desempeñan funciones propias de los distintos órganos del Estado, por conducto de apoderado, sobre los conflictos de carácter particular y contenido económico de los cuales pueda conocer la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo a través de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo o en las normas que los sustituyan.

Parágrafo 1º.

No son susceptibles de conciliación extrajudicial en asuntos de lo contencioso administrativo:

- Los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario.
- Los asuntos que deban tramitarse mediante el proceso ejecutivo de que trata el artículo 75 de la Ley 80 de 1993.
- Los asuntos en los cuales la correspondiente acción haya caducado.

(...)” (Subraya la Sala).

2.2.4 Conforme con lo anterior, es requisito previo y obligatorio para acudir ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, por medio del ejercicio de las acciones de nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa y de

¹⁴ En la actualidad, los medios de control de nulidad y restablecimiento del derecho, reparación directa y controversias contractuales están previstos en los artículos 138, 140 y 141 del C.P.A.C.A.

¹⁵ Por el cual se reglamenta el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 y del Capítulo V de la Ley 640 de 2001.

controversias contractuales, la celebración de una conciliación extrajudicial, siempre y cuando se trate de un asunto conciliable.

2.2.5 Es decir, la conciliación extrajudicial no constituye requisito de procedibilidad cuando el juicio de legalidad ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo tenga que ver con (i) conflictos de carácter tributario, (ii) que deban tramitarse mediante el proceso ejecutivo de que trata el artículo 75 de la Ley 80 de 1993, o (iii) si la acción ha caducado.

2.2.6 Teniendo en cuenta que el asunto sometido a consideración es de carácter tributario, es claro que la conciliación extrajudicial no constituye un requisito de procedibilidad –previo y obligatorio- para acudir ante esta jurisdicción en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho –actual medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho-.

2.2.7 No obstante, la Sala advierte que pese a la improcedencia de la conciliación extrajudicial en el presente asunto, la Procuraduría 51 Judicial II Administrativa le dio trámite a la solicitud de conciliación presentada el 25 de abril de 2012 por el apoderado de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, llevó a cabo la audiencia de conciliación el 4 de junio de 2012¹⁶ y, posteriormente, por auto del 5 de junio del mismo año¹⁷ “*resolvió declarar que el asunto de la referencia **NO ES SUSCEPTIBLE DE CONCILIACIÓN**, por tratarse de un conflicto de carácter tributario [...]*”¹⁸.

2.2.8 Es evidente que en el trámite de la solicitud de conciliación extrajudicial que interesa en este proceso, el Ministerio Público incurrió en el error al iniciar y adelantar todo el procedimiento, aunque se trataba de un asunto no conciliable,

¹⁶ Fl. 108 c.p.

¹⁷ Fl. 106 c.p.

¹⁸ Cfr. la constancia expedida el 5 de junio de 2012 (Fl. 107 c.p.).

desconociendo de esta manera lo previsto en el párrafo 2 del artículo 6 del Decreto 1716 de 2009¹⁹ que señala:

*“**Parágrafo 2.** Cuando se presente una solicitud de conciliación extrajudicial y el asunto de que se trate no sea conciliable de conformidad con la ley, el agente del Ministerio Público expedirá la correspondiente constancia dentro de los diez (10) días siguientes a la presentación de la solicitud.*

Si durante el trámite de la audiencia se observare que no es procedente la conciliación, se dejará constancia en el acta, se expedirá la respectiva certificación y se devolverán los documentos aportados por los interesados.

(...)”.

2.2.9 Conforme con esta disposición, una vez recibida la solicitud por parte de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, le correspondía a la Procuraduría 51 Judicial II Administrativa valorar si el asunto sometido a su consideración era o no conciliable.

2.2.10 En el evento de percatarse de que el asunto no era conciliable, debió atender lo previsto en la norma en cita y, dentro del término de diez (10) días siguientes al requerimiento para la celebración de la audiencia de conciliación, expedir la constancia que acreditara esa circunstancia, pero, contrario a lo esperado, siguió el trámite correspondiente, hasta llevarse a cabo la audiencia de conciliación.

2.2.11 La falta de definición de la Procuraduría respecto del carácter de conciliable del asunto sometido a su conocimiento, ciertamente influye en el tema que se analiza, toda vez que conforme con el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009, la presentación de la solicitud de conciliación extrajudicial ante los agentes del Ministerio Público suspende el término de caducidad de la acción, según el caso, hasta (i) que se logre el acuerdo conciliatorio, (ii) **se expidan las constancias a**

¹⁹ Por el cual se reglamenta el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 y del Capítulo V de la Ley 640 de 2001.

que se refiere el artículo 2 de la Ley 640 de 2001 o (iii) se venza el término de tres (3) meses contados a partir de la presentación de la solicitud, lo que ocurra primero.

2.2.12 No es admisible el argumento de la parte apelante en el sentido que de haber operado la suspensión del término de caducidad de la acción, lo fue por el término máximo de diez (10) días siguientes a la solicitud de conciliación, porque lo cierto es en el caso concreto se llevó a cabo la audiencia especial de conciliación extrajudicial y solo al día siguiente de esta actuación, es decir, el 5 de junio de 2012, el Procurador 51 Judicial II para Asuntos Administrativos profirió el auto mediante el cual decidió que se trataba de un asunto no susceptible de conciliación y expidió la correspondiente certificación.

2.2.13 En este orden de ideas y comoquiera que en el caso *sub examine* se llevó a cabo la audiencia de conciliación y la constancia de que el asunto no es conciliable solo se expidió el **5 de junio de 2012**, es indudable que esa entidad propició un espacio de incertidumbre que no puede perjudicar a la parte actora e impedirle el acceso a la administración de justicia²⁰.

2.2.14 En consideración a las circunstancias especiales a las que se ha hecho referencia, pese a tratarse de un asunto no conciliable, la Sala, para efectos de contabilizar el término de caducidad de la acción, tomará como extremo inicial el **27 de diciembre de 2011** –día siguiente a aquel en que fue notificada la Resolución Nro. 20115000041125 del 14 de diciembre de 2011 que decidió el recurso de apelación- y como extremo final el **7 de junio de 2012** –fecha en la que se presentó la demanda-²¹; aceptando que durante ese lapso se produjo la suspensión del

²⁰ En igual sentido se pronunció esta Sección en la providencia del 21 de mayo de 2014, radicado Nro. 2012-00571-01 [20855], C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, que a su vez citó la providencia del 1º de agosto de 2013, radicado Nro. 2012-00383-01 [19734], C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

²¹ Se tiene en cuenta esta fecha porque es la de recibo de la demanda en la Secretaría de la Sección Primera del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (Fl. 1 c.p.), de conformidad con el inciso final del artículo 84 del CPC, vigente para esa época, que dice: “[...] para efectos procesales, se considerará presentada el día en que se reciba en el despacho de su destino”.

Se aclara que el 10 de septiembre de 2012, fecha en la que para el apoderado de la SSPD se presentó la demanda (Fl. 126 c.p.), corresponde a la de reparto en la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo

término de caducidad entre el **25 de abril de 2012** –fecha de presentación de la solicitud de conciliación- hasta el **5 de junio de 2012** –fecha en la que el Ministerio Público expidió la respectiva constancia.

2.2.15 Conforme con lo anterior, en principio, la demanda debió presentarse dentro del término de caducidad de los cuatro (4) meses previsto en la ley, contado a partir del día siguiente de la notificación de la resolución con la que se agotó vía gubernativa, esto es, el **viernes 27 de abril de 2012**; sin embargo, debido a la suspensión del término de caducidad entre el 25 de abril de 2012 y el 5 de junio del mismo año, es claro que a partir de esta última fecha la parte actora contaba con 2 días²² para presentar la demanda, y comoquiera que lo hizo el **7 de junio de 2012**, no operó el término de caducidad de la acción.

2.2.16 Por último, se aclara que el planteamiento expuesto en esta providencia no desconoce los principios de confianza legítima y de buena fe de la parte apelante, porque la decisión adoptada, además de no ser irracional, no contradice la máxima latina *venire contra factum proprium non valet*, en la medida en que se reitera la postura que sobre el tema ha tenido la Sala²³, que parte de una interpretación y aplicación de la ley por parte de esta Sección de manera razonable, consistente y uniforme, lo que a su vez descarta la presunta violación del derecho al debido proceso por desconocimiento del procedimiento establecido para la conciliación prejudicial.

2.2.17 Por lo expuesto no prospera este cargo, correspondiendo el estudio del fondo del asunto.

3. Del fondo del asunto

de Cundinamarca (Fl. 116 c.p.), en virtud de la remisión por competencia hecha por la Sección Primera de esa Corporación, mediante providencia del 16 de agosto de 2012 (Fls. 111-114 c.p.).

²² Este término surge de la diferencia entre la fecha de presentación de la solicitud de conciliación -25 de abril de 2012- y la fecha en la que vencía el término de caducidad original – 27 de abril de 2012-.

²³ Ib. Note 20.

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

3.1.1 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.

3.1.2 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.

3.1.3 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 79.4²⁴ de la Ley 142 de 1994.

3.1.4 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.

3.2 Base gravable de la contribución especial: gastos de funcionamiento asociados al servicio vigilado. Reiteración jurisprudencial. Efectos de la

²⁴ “**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 [...]”

sentencia de nulidad

3.2.1 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 2001²⁵, al decidir sobre la legalidad del artículo 5 de la Resolución Nro. 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 2008²⁶, en la que, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD Nro. 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,

²⁵ Radicado Nro. 11790, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

²⁶ Radicado Nro. 15771, C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

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).

3.2.2 Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución Nro. 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)

3.2.3 Sin embargo, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010²⁷, anuló el inciso 6 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

²⁷ Radicado Nro. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

la órbita de los “gastos teóricos” de obligatoria utilización en la práctica contable para registrar hechos económicos que no representan un flujo de salida de recursos.

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

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

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

Al analizar el contenido del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, se encuentra que al igual que la Clase 5 – Gastos, **el catálogo contiene cuentas que no corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, criterio previsto por el legislador como base gravable de la contribución a cargo de los entes prestadores de servicios públicos y comisiones de regulación, ya que algunos de estos rubros no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable del tributo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.**

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas²⁸ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

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

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

²⁸ **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”.

*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 inescindible²⁹ 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).*

3.2.4 De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores³⁰, se concluye que no todas las

²⁹ **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”*.

³⁰ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: del 13 de diciembre de 2011, radicado Nro. 25000-23-27-000-2008-00023-01(17709), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 25 de abril de 2013, radicado Nro. 25000-23-27-000-2009-00027-01(18931), C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 13 de junio de 2013, radicado Nro. 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 20 de junio de 2013, radicado Nro. 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 3 de julio de 2013, radicado Nro. 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); del 26 de febrero de 2014, radicado Nro. 25006-23-27-000-2008-00174-01 (19155), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 10 de abril de 2014, radicado Nro. 25000-23-27-000-2009-00068-01 (19054), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 14 de agosto de 2014, radicado Nro. 25000-23-27-000-2011-00207-01 (19853), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 28 de agosto de 2014, radicado Nro. 25000-23-27-000-2008-00132-01 (19682), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 28 de agosto de 2014, radicado Nro. 25000-23-27-000-2010-00159-01 (20002), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez; del 17 de septiembre de 2014, radicado Nro. 250002327000201200362 01 (20253), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 5 de febrero de 2015, radicado Nro. 25000-23-27-000-2012-00579-01 (20720). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

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*”³¹.

3.3 Análisis del caso concreto

3.3.1 En desarrollo de la facultad prevista en el artículo 79 de la Ley 142 de 1994, la Superintendencia expidió la Resolución Nro. 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 estado financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información –SUI-.

³¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010, radicado Nro. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

En el artículo 2 del acto, la Superintendencia 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”*³².

3.3.2 Por su parte, en la Resolución Nro. SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos fijó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de esa entidad, 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.”*

3.3.3 De acuerdo con lo anterior, y de la lectura de los actos administrativos demandados, se concluye que la Superintendencia demandada, para liquidar la base gravable de la contribución especial a cargo de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, por el año 2011, se fundamentó en lo dispuesto en los artículos 2 de la Resolución Nro. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1 de la Resolución No. SSPD20111300008735 del 12 de abril de 2011, por

³² Fl. 26 c.p.

lo que tomó los valores registrados por la empresa en las cuentas pertenecientes al grupo 75 –Costos de producción, señaladas en dichos actos.

3.3.4 Esas 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.**

3.3.5 Si bien, de acuerdo con el Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos (pág. 535 a 537)³³, 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.

3.3.6 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.

³³ Consultado en: http://www.sui.gov.co/suibase/normatividad/anexo1_plan_contabilidad.pdf

3.3.7 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 liquidar la contribución especial a cargo de la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP, por el año gravable 2011, se excedió en su facultad impositiva.

3.3.8 Así las cosas, le asiste la razón al Tribunal en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados para excluir de la liquidación oficial practicada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por la contribución especial del año 2011, las cuentas pertenecientes al Grupo 75, tal como se desprende de la desagregación que se hizo en la demanda, que es la única con la que se cuenta en el expediente³⁴, que no fue cuestionada o controvertida por la parte demandada; por lo tanto, se tendrán como ciertos los datos aportados por la actora.

Se hace la anterior aclaración, porque también se concuerda con la orden de devolución de la suma de \$356.326.734 indexada a la fecha de su desembolso, en la medida en que se verificó este pago en exceso por concepto de contribución especial por el año 2011.

3.3.9 En consecuencia, **se confirmará la sentencia apelada**, pero, debido a que se evidenciaron unos errores de transcripción en los numerales 1 y 2 de la parte resolutive de la providencia, en cuanto al número de la liquidación oficial y la identificación del contribuyente, **se corregirá** en lo pertinente.

3.3.10 Finalmente, se procederá a **adicionar la sentencia apelada** en el sentido de inaplicar, por ilegales, los artículos 2 de la Resolución Nro. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1 de la Resolución Nro. SSPD

³⁴ En la liquidación de la contribución especial practicada por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y en los actos administrativos que la confirmaron, la Administración no discriminó las cuentas que tomó en consideración para determinar la base gravable de la contribución en discusión.

20111300008735 del 12 de abril de 2011, ya que la Resolución SSPD 20111300008735 de 2011, a la que remite la Resolución Nro. 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

Primero: Confírmase la sentencia proferida el 19 de junio de 2013 por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y ordenó la devolución de la suma pagada en exceso por concepto de la contribución especial, vigencia 2011, y se **corrige** el número de la Liquidación Oficial Contribución Especial, pues corresponde a la 20115340000216 del 7 de julio de 2011 y que el restablecimiento del derecho recae sobre la EMPRESA DE ENERGÍA DE CUNDINAMARCA S.A. ESP.

Segundo: Se adiciona la sentencia del 19 de junio de 2013 y, en consecuencia, se declara la **excepción de ilegalidad** de los artículos 2 de la Resolución Nro. SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y 1 de la Resolución Nro. SSPD 20111300008735 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.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y 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
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ