



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., mayo cinco (5) de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 25000-23-37-000-2013-00029-01 (21714)
Actor: LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P. –LIME-
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS
Referencia: Contribución Especial Ley 142 de 1994. Base gravable. Gastos de funcionamiento asociados al servicio público domiciliario. Grupo 75 –Costos de producción. Cuenta 5120 –Impuesto, tasas y contribuciones.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, contra la sentencia del 22 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección A, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

1.1.- Mediante la Resolución No. SSPD 20121300016515 de 30 de mayo de 2012 “*Por la cual se fija la tarifa de la contribución especial para el año 2012*”, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, tuvo en cuenta algunos aspectos considerados en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, del Consejo de Estado Sección Cuarta, Exp. 16874, y fijó la tarifa para liquidar la contribución especial para el año 2012, en el 0.7762%, y las erogaciones que harían parte de la

base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994, de la siguiente manera:

“Artículo 2°. BASE PARA LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL. Las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que se utilizarán para integrar la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2012, una vez aplicado el test de validación, se encuentran contenidas en las siguientes cuentas:

51	Gastos de administración (menos la 5120)
7505	Servicios personales
7510	Generales
753508	Licencias de operación del servicio
753513	Comité de Estratificación
7540	Órdenes y Contratos de Mantenimiento y Reparaciones
7542	Honorarios
7545	Servicios Públicos
7550	Materiales y costos de operación
7560	Seguros
7570	Órdenes y Contratos por Otros Servicios.

1.2.- El 6 de junio de 2012, la Superintendencia profirió la Resolución No. 20125340000886 mediante la cual liquidó la contribución especial por el año 2012, a cargo de LIME, en la suma de \$185.562.000.

1.4.- Contra la resolución de liquidación, LIME interpuso los recursos de reposición y apelación, que fueron decididos de manera desfavorable a sus intereses, mediante las Resoluciones Nos. SSPD-20125300025935 de 17 de agosto de 2012 y SSPD-20125000030485 de 28 de septiembre de 2012, respectivamente.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“Primero:- Que se declare la **NULIDAD** de los siguientes actos administrativos proferidos por **LA NACIÓN – SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS:**

- (i) *Acto Administrativo de LIQUIDACIÓN CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AÑO 2012 EXP. 2012534260100095E, No. Radicado 20125340000886 de 06 de junio de 2012, expedido por la Directora financiera de la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.*
- (ii) *Resolución No. SSPD – 20125300025935 de 17 de agosto de 2012, “Por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por la Empresa LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., contra la Liquidación Oficial número 20125340000886 de 06 de junio de 2012 de la contribución especial año 2012”, proferida por el Director Financiero de la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.*
- (iii) *Resolución No. SSPD – 20125000030485 de 28 de septiembre de 2012, “Por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por la Empresa LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., contra la Liquidación Oficial número 20125340000886 de 06 de junio de 2012 1 de la contribución especial año 2012”, proferida por la Secretaria General de la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.*

Segundo:- *Que como consecuencia de lo anterior, se DECLARE que LA NACIÓN – SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS incurrió en violación del Artículo 85 de Ley 142 de 1994 al efectuar el cálculo de la base gravable de la liquidación de la Contribución especial de que trata dicha norma, para la vigencia fiscal del año 2012 de la Empresa de servicios públicos LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., al incluir dentro de dicha liquidación las siguientes cuentas de costos de Plan de Contabilidad para empresas de servicios públicos – reflejadas en los Estados financieros de la demandante: a. Cuenta No. 7510 **Generales**; b. Cuenta No. 7542 **Honorarios**; y c. Cuenta No. 7560 **Seguros**, o las que resulten probadas dentro del proceso.*

Tercero:- *Como consecuencia de lo anterior y a título de RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO, se ordene a LA NACIÓN – SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS DEVOLVER Y PAGAR a favor de LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., la suma de CIENTO DIEZ Y OCHO MILLONES DOSCIENTOS MIL PESOS MCTE (\$118.200.000,00), que corresponde a la suma pagada en exceso por dicha empresa por concepto de la Contribución Especial de la vigencia 2012, liquidada por la entidad demandada, o la que resulte probada dentro del proceso, conforme resulte procedente la exclusión de una, varias o todas las cuentas contables incluidas como base de la liquidación de la contribución especial de la vigencia 2012, efectuada por la entidad demandada.*

Cuarto:- *Que se ordene a LA NACIÓN – SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS indexar las anteriores sumas de dinero, desde el momento del pago efectuado por LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., es decir desde el día 23 de octubre de 2012 y hasta la fecha en que se profiera la Sentencia correspondiente.*

Quinto:- *Que se ordena a LA NACIÓN – SUPERINTENDENCIA PÚBLICOS DOMICILIARIOS, dar cumplimiento de la sentencia dentro del término establecido en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.*

Sexto:- *En caso de no efectuarse el pago de las sumas reclamadas a título de restablecimiento del derecho, la entidad deberá liquidar intereses comerciales moratorios de conformidad con lo previsto en el Artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.”*

3. Normas violadas y concepto de la violación

Para la sociedad LIME S.A. E.S.P., los actos administrativos demandados vulneran los artículos 95, numeral 9, 338 y 363 de la Constitución Política; 85 de la Ley 142 de 1994; 42, 44 y 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 712 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación, expuso lo siguiente:

3.1.- Competencia para el cálculo de la base gravable de la contribución especial 2012

La Superintendencia, al incluir como base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994, el valor de las cuentas contables números 7510 –Generales, 7542 –Honorarios, y 7560 –Seguros, excedió su facultad reglamentaria, incurriendo en desviación de poder, ya que dichas cuentas no tienen la connotación de gastos de funcionamiento asociadas a la prestación del servicio de la contribuyente, tal como lo dispone el artículo 85 de la mencionada ley.

En consideración a que la contribución especial corresponde a un tributo vinculado a un servicio o una función pública, la fijación de sus elementos, en particular la determinación de la base gravable, es objeto de reserva de ley. Por tal razón, so pretexto de haberse definido los elementos de cálculo de la base gravable en un acto administrativo de carácter general, esto es, mediante Resolución SSPD 20121300016515 de 30 de mayo de 2012, no podía la Superintendencia, en ningún caso, extender el alcance legal de la base gravable, a gastos diferentes a aquellos asociados a la prestación del servicio público.

3.2.- Definición y concepto de “gastos de funcionamiento asociados al servicio”



La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en la Resolución No. 20121300016515 del 30 de mayo de 2012, señaló que, en cumplimiento de la sentencia del 23 de septiembre de 2010, proferida por el Consejo de Estado en el expediente 2007-00049 (16874), Consejera Ponente Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, y con fundamento en la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, procedía a fijar las erogaciones que harían parte de la base gravable de la contribución especial.

Fue así, como previó que la base gravable estaría conformada por las cuentas de costos del plan de contabilidad: a) Cuenta No. 7510 Generales, b) Cuenta No. 7542 Honorarios, y c) Cuenta No. 7560 Seguros.

Como puede verse, la SSPD involucró las cuentas de costos números 7510, 7542 y 7560, lo que no está permitido por la ley, en tanto los costos de producción no se pueden equiparar a los gastos de funcionamiento, tal como lo manifestó el Consejo de Estado en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, a la que aluden las Resoluciones SSPD 20121300016515 de 30 de mayo de 2012 y 201125000030485 de 28 de septiembre de 2012.

El Consejo de Estado en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, se pronunció sobre el alcance del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, distinguiendo los gastos de funcionamiento puros y simples, de los inherentes al servicio sometido a regulación, siendo estos últimos los gravados con la contribución y no todos los demás gastos como lo pretende la demandada.

Por tal razón, las cuentas del grupo 75, que fueron contabilizadas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios dentro del cálculo de la base gravable de la contribución especial 2012, a cargo de la sociedad LIME, no son de aquellas asociadas a la prestación del servicio objeto de regulación, inspección, vigilancia y control de las Comisiones y la Superintendencia y, por ende, no debieron incluirse como base de la liquidación, so pena de constituir una ampliación indebida de la base gravable por parte de la demandada, en exceso de sus facultades normativas.

3.3.- Falsa motivación

El acto administrativo de liquidación de la contribución especial no ofrece los elementos cuantitativos, ni la fórmula matemática para efectos de determinar, de manera objetiva, la contribución especial a cargo de LIME. Ni siquiera alude a las cuentas con fundamento en las que se calculó la base gravable de la contribución, lo que constituye una falsa motivación, por inexistencia de los fundamentos de hecho.

En el caso de los actos administrativos que resuelven los recursos, también se incurre en falsa motivación, *“por haber dado la Administración a los motivos de*



derecho, un alcance que no tienen; siendo pertinente resaltar que la mención de las normas aplicables en el Acto administrativo, no sana la falsa motivación”.

3.4. - Principios de legalidad, buena fe y confianza legítima

La legalidad del acto administrativo, más que una presunción, es un principio rector de la actividad de la Administración, que la obliga, en todas sus actuaciones, a ceñirse a las previsiones legales.

El principio de legalidad es fuente de la presunción de buena fe, aplicable en forma bidireccional, y de la confianza legítima, que se predica del administrado, frente a la actuación de la Administración.

3.5.- Declaratoria previa de nulidad

La Superintendencia desconoció la declaratoria previa de nulidad efectuada por el Consejo de Estado, mediante sentencia de 23 de septiembre de 2010, expediente 2007-00049 (16874), al haberse incluido las cuentas del grupo 75 como parte del cálculo de la base gravable de la contribución de la vigencia 2012, en clara contravención de la interpretación y alcance de la jurisprudencia, por lo que se impone la declaratoria de nulidad.

3.6.- Cálculo de lo pagado en exceso y cuantificación del restablecimiento del derecho

La liquidación de la contribución especial por el año 2012, a cargo de la sociedad demandante, no debe incluir la cuenta 5120 –Impuestos, tasas y contribuciones, y tampoco ninguna de las cuentas del grupo 75 –Costos de producción, sino que se debe hacer de la siguiente manera:

51	Gastos de administración	\$11.016.240.070
5120	Impuestos contribuciones y tasas	-\$2.337.808.916)
	Base Contribución	\$8.678.431.154
	% Contribución	0.7762%
	Valor contribución liquidada	\$67.361.809

Como la empresa LIME pagó la totalidad de la contribución fijada mediante los actos administrativos demandados, la suma de dinero que debe ser objeto de devolución por la Superintendencia, a título de restablecimiento del derecho, es la diferencia de lo efectivamente pagado (\$185.562.000) y lo realmente adeudado (\$67.362.000), lo que arroja un total, para efectos de devolución a cargo de la demandada, de \$118.200.000.

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 profiriera la sentencia del 23 de septiembre de 2010, por la que se anuló la definición de gastos de funcionamiento contenida en 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 20121300016515 del 30 de mayo de 2012, 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 los siguientes:*

51	<i>Gastos de administración (menos 5120)</i>
7505	<i>Servicios generales</i>
7510	<i>Generales</i>
753508	<i>Licencias de operación del servicio</i>
753513	<i>Comité de estratificación</i>
7540	<i>Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones</i>
7542	<i>Honorarios</i>
7545	<i>Servicios Públicos</i>
7550	<i>Materiales y otros costos de operación</i>
7560	<i>Seguros</i>
7570	<i>Órdenes y contratos por otros servicios</i>

4.1.2.- La SSPD, al fijar el monto de la contribución a cargo de LIME, por el año 2012, interpretó, de manera armónica, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 con la parte considerativa de la sentencia en mención 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 Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios ...*”, 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.

4.1.3.- No se evidencia vulneración del principio de legalidad por desconocimiento del precedente judicial, teniendo en cuenta que el fallo citado no es de unificación jurisprudencial, como lo conciben los artículos 270 y 271 de la Ley 1437 de 2011.

4.1.4.- Se debe interpretar armónicamente las disposiciones constitucionales y legales, por cuanto interpretar aisladamente el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, y a partir de allí ordenar la exclusión de la liquidación de la contribución de las cuentas del Grupo 75, costos de producción significa acabar con la única fuente de financiación que tiene la entidad para recuperar los costos que representa el ejercicio de las funciones de control, inspección y vigilancia, y por tal razón, atenta contra el marco constitucional artículos 338 y 370.

4.2.- Finalmente, se advierte que la entidad demandada no se refirió a los cargos de la demanda relativos a la falsa de motivación, buena fe y confianza legítima.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 22 de enero de 2015, dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD parcial del Acto de Liquidación Oficial de Contribución Especial Año 2012 No. 20125340000886 del 6 de junio de 2012, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se liquidó, fijó e impuso la obligación de la Contribución Especial para el año 2012 a cargo de la sociedad LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P. y de las Resoluciones Nos. SSPD 20125300025935 del 17 de agosto de 2012 proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y SSPD 20125000030485 del 28 de septiembre de 2012, proferida por el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que confirmaron la primera vía reposición y apelación, respectivamente.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho. **DECLÁRASE** que la SOCIEDAD LIMPIEZA METROPOLITANA E.S.P. solo está obligada a pagar la suma de \$67.361.982.63, por concepto de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2012, de conformidad con la liquidación que obra en la parte motiva de este fallo, y **ORDENASE** a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, devolver a la sociedad LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. ESP, la suma de \$124.349.883.78, con los intereses correspondientes conforme al artículo 192 del C.P.A.C.A.

Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente:

1. Conforme con la última posición del Consejo de Estado, en torno a la base gravable de la contribución especial y a los componentes que conforman los gastos de funcionamiento, advierte que el concepto de dicho gasto está determinado por la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, esto es los que normalmente se desarrollan dentro del objeto social.

2. Siguiendo el precedente jurisprudencial¹ las cuentas que no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución son la 5120 (impuestos contribuciones y tasas), 5304 (provisiones para deudores), 5313 (provisiones para obligaciones fiscales), 5330 (depreciación de propiedades, planta y equipo), 5331 (depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero), 5345 (amortización de intangibles, 58 (otros gastos), 5810 (otros gastos extraordinarios).

También determino la sentencia que respecto de las cuentas del Grupo 75 – Costos de Producción la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento, por lo tanto, dichas cuentas tampoco pueden integrar la base gravable de la contribución.

3. La Superintendencia expidió la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, en la que fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2012, en el 0.7762% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, y con base en dicha decisión profirió la Liquidación Oficial de la Contribución Especial 2012 a cargo de la demandante.

En este acto incluyó en la base gravable además de componentes de la Cuenta Clase 5–Gastos, los de la Cuenta Grupo 75–Costos, los cuales conforme lo indicó el Consejo de Estado, que si bien constituyen salida de recursos relacionados directamente con la prestación de servicios vigilados por la Superintendencia, también lo es, que al no haber sido previstos como gastos de funcionamiento en la Ley 142 de 1994, no podían ser incluidos como factores de liquidación en dicha contribución.

4. Al analizar el acto de liquidación oficial de la contribución a cargo de la demandante evidencia que los conceptos que integran la base corresponden a la cuenta Grupo 75-Costos, tales como, servicios generales, servicios públicos,

¹ Sentencia de 26 de febrero de 2014, Consejo de Estado Sección Cuarta C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Exp. 19155.

honorarios, seguros, materiales y costos de operación, entre otros, los cuales son denominados gastos operacionales.

La Superintendencia en los actos acusados desconoció lo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 al ampliar la base gravable de la Contribución Especial para el año 2012.

5. Señala que no puede la demandada so pretexto de interpretar la sentencia de 23 de septiembre de 2010 del Consejo de Estado, cambiar su postura respecto de los componentes que conforman los gastos de funcionamiento y que constituyen la base de liquidación de la contribución especial, al incluir costos de producción que no fueron previstos en la ley como gastos de funcionamiento, cuando la jurisprudencia no incluyó en la base gravable los componentes de la referida cuenta.

6. Una vez determinada la improcedencia de la ampliación de la base gravable para liquidar la contribución especial del año 2012 efectuada por la Superintendencia prosperan los argumentos de nulidad expuestos por la demandante. Para el efecto practicó una nueva liquidación así:

CUENT A	DESCRIPCION	LIQUIDACIÓN SSPD	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	
51	ADMINISTRACIÓN (No varía)	11.016.240.071.0 0	11.016.240.071.0 0	
5120	IMPUESTO, CONTRIBUCIONES Y TASAS (No varía)	- 2.337.808.916.00	- 2.337.808.916.00	
7510	GENERALES	8.155.275.282.00		
7542	HONORARIOS	6.081.532.124.00		
7545	SERVICIOS PUBLICOS	0.00		
7560	SEGUROS	991.288.550.00		
7570	ORDENES Y CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS	282.258.157.00		
753508	LICENCIAS DE OPERACIÓN DEL SERVICIO	0.00		
753513	COMITÉ DE ESTRATIFICACIÓN	0.00		
	TOTAL BASE	23.906.527.111	8.678.431.155.00	Diferencia
	TOTAL A PAGAR con tarifa 0.7762%	185.562.000.00	67.361.982.63	118.200.017.3 7



7. Conforme lo expuesto declara la nulidad parcial de los actos demandados y a título de restablecimiento del derecho declara que la sociedad sólo está obligada a pagar la suma de \$67.361.982.63, por concepto de la contribución especial.

8. Respecto a la devolución de lo pagado en exceso, ordena su devolución debidamente actualizado, según formula, que corresponde a \$124.349.883.78, junto con los intereses moratorios, desde la ejecutoria de la sentencia hasta que se realice el pago.

RECURSO DE APELACIÓN

1. Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

La Superintendencia apeló la decisión de primera instancia con el fin de que sea revocada la sentencia y, en su lugar, se nieguen las pretensiones de la demanda.

Propone la Excepción de Inconstitucionalidad.

Señala que el *a quo* centró su análisis en las cuentas del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos. Tratándose del aludido grupo la sentencia del Consejo de Estado de 17 de septiembre de 2014 Expediente 20253, declaró la inaplicación de la Resolución SSPD 2011130008735 de 12 de abril de 2011, por medio del cual la Superintendencia incluyó los costos de producción, Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios, dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación de servicios, tal inaplicación tuvo como fundamento su contrariedad con el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, en sentir de la Corporación por virtud del método de interpretación gramatical no cabe dentro del concepto de gastos la correspondiente a costos. Es decir, eliminó de la base gravable las cuentas del Grupo 75.

El Consejo de Estado, en la citada sentencia comparó el acto general que sirvió de fundamento para la liquidaciones efectuadas para el año gravable 2011 con el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y consideró que debía aplicarse la excepción de ilegalidad del mismo, por lo que reclama esa misma atribución ejercida por esa Corporación, pero por inconstitucionalidad de la ley, prevista en el artículo 4 de la Constitución Política, la cual considera no es extemporánea de acuerdo a la sentencia C-122 de 2011 de la Corte Constitucional.

Fundamentó esta solicitud por la concepción rígida de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, que torna incompatible la inclusión dentro de los mismos de los denominados “*costos de producción*”, Grupo 75, porque, aunque en principio pudieran ser estimados como tales, es evidente la

contradicción entre el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política, y el bloque de constitucionalidad integrado por los artículos 365 y 370 *ibídem*, y el artículo 85-2 de la Ley 142 de 1994.

El artículo 338 de la Constitución Política al referirse a los principios de legalidad y certeza del tributo, le indicó al legislador que podía permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten, es decir, que la competencia del legislador quedó definida a que el fin de la disposición que creara fuera el de garantizar la recuperación de los costos de los servicios que se le presten a los contribuyentes.

En este orden de ideas, cuando en el artículo 85-2 de la Ley 142 de 1994, el legislador limitó la facultad de la autoridad de control a los gastos de funcionamiento, vulneró el artículo 338 de la Constitución Política, porque se trata de unos rubros que resultan insuficientes para recuperar los costos en los que incurre la entidad para la prestación de los servicios de vigilancia y control, lo que a su vez conduce a la violación del artículo 370 *ídem*, que facultó al Presidente de la República para señalar las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer, por intermedio de la Superintendencia el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten.

Prescindiendo de la interpretación gramatical a la que se ha acudido en las sentencias del Consejo de Estado y acudiendo a la interpretación constitucional, necesariamente se debe concluir que las cuentas del Grupo 75 sí hacen parte de la base gravable de la contribución especial, porque lo que se pretende es que la autoridad de vigilancia y control recupere los costos en los que incurre en su actividad.

En el presente asunto no existe evidencia ni se acredita que la Superintendencia, al fijar la contribución especial en discusión, se haya extralimitado en su función y excedido las restricciones establecidas en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, es decir, que haya desbordado la recuperación real de los costos de vigilancia y control.

Solo en gracia de discusión y de presentarse ese exceso, la Superintendencia tendría que restituir cualquier excedente, en los términos del artículo 85-3 de la Ley 142 de 1994.

En este orden de ideas y comoquiera que los rubros del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados en forma clara y directa a la prestación del servicio del que el ente prestador obtiene sus ingresos, resultan idóneos para integrar la base gravable de la contribución especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La sociedad Limpieza Metropolitana S.A. E.S.P., reiteró los argumentos interpuestos en primera instancia.

Resalta que ha sido recurrente el precedente jurisprudencial sobre la materia en estudio, donde la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo ha llamado insistentemente la atención a la Superintendencia de Servicios Públicos, a fin de que se abstenga de continuar incluyendo en la liquidación del tributo, cuentas contables que corresponden a conceptos diferentes y ajenos a los gastos de funcionamiento asociados al servicio objeto de su control, pues con ello viola principios constitucionales y en materia tributaria.

En cuanto a los argumentos reiterados de la demandada con la supuesta necesidad de la Superintendencia de Servicios Públicos de incluir tales cuentas en el cálculo de la contribución especial, aclara, que si la tarifa y base gravable calculada conforme a la ley para la contribución especial no logra su cometido, o es insuficiente para proveer recursos suficientes, es un problema que se debe resolver a través de un mecanismo legal, y no al arbitrio de la entidad administrativa de control, tendrá que buscar el mecanismo de ajuste legal de la contribución u otras fuentes de ingresos para las entidades pero jamás permitirse que éstas desconozcan el imperativo legal, que con ello no sólo viola el artículo 338 de la Constitución sino la Ley 142 de 1994, además causa daño antijurídico al sujeto pasivo de la contribución.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

Agregó que si bien el Consejo de Estado se pronunció sobre la excepción de inconstitucionalidad², disiente de esa posición, por cuanto fue la misma Corporación la que arguyó que las cuentas del Grupo 75 “... comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene ingresos, lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable”.

No entiende porque la Sala demerita la inclusión de las cuentas del Grupo 75, haciendo uso de una interpretación gramatical, con el argumento de que “... la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994”. Y se dice que no se deduce dicha postura porque tratándose de una norma impositiva debe interpretarse con fundamento en su soporte Constitucional, lo cual sugiere que se haga a través del método sistemático.

² Sentencia de 22 de octubre de 2015, Consejo de Estado Sección Cuarta, Expediente No. 250002337000201330001700, Magistrado Ponente Dr. Jorge Octavio Ramírez R.

Insiste en la declaratoria de la excepción de inconstitucionalidad, por cuanto la apreciación del alto tribunal es la prueba de que el legislador en cuanto la literalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, actuó por fuera de la naturaleza constitucional de la base gravable prevista en el artículo 338 de la Constitución Política.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sala estudiar la Excepción de inconstitucionalidad propuesta por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2. Excepción de Inconstitucionalidad, reiteración jurisprudencial³

2.1 En el recurso de apelación, el apoderado de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios solicitó la aplicación de la **excepción de inconstitucionalidad** de que trata el artículo 4 de la Constitución Política, respecto del artículo 85-2 de la Ley 142 de 1994, en cuanto el legislador determinó como límite a la autoridad de control para determinar la contribución especial “*los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*”, que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la SSPD por la prestación de los servicios de vigilancia y control, con lo que se vulneran los artículos 338 y 370 de la Constitución Política.

2.2 La excepción de inconstitucionalidad ha sido definida por la Corte Constitucional en los siguientes términos:

“[...] es una facultad o posibilidad (o si se quiere, una herramienta) de los operadores jurídicos, en tanto no tiene que ser alegada o interpuesta como una acción; pero se configura igualmente como un deber en tanto las

³ Sentencia del 12 de noviembre de 2015, expediente 250002327000-2012-00282-01 (21737), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

*autoridades no pueden dejar de hacer uso de ella en los eventos en que detecten una clara contradicción entre la disposición aplicable a un caso concreto y las normas constitucionales”.*⁴ En consecuencia, esta herramienta se usa con el fin de proteger, en un caso concreto y con efecto inter partes, los derechos fundamentales que se vean en riesgo por la aplicación de una norma de inferior jerarquía y que, de forma clara y evidente, contraría las normas contenidas dentro de la Constitución Política”⁵.

2.3 En el caso concreto, es deber del juez, inclusive de oficio, y con fundamento en el artículo 4 constitucional, en el evento de determinar que la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” contenida en el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 de forma clara y evidente resulte contraria a la Constitución Política, inaplicarla bajo la excepción de inconstitucionalidad.

2.4 El contenido literal del aparte que se solicita inaplicar es el destacado:

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

85.1. [...]

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

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

2.5 Por la presunta contradicción que surge con los artículos 338 y 370 de la Constitución que, en su orden, disponen:

“Artículo 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer*

⁴ Véase en sentencia T-389 de 2009.

⁵ Cfr. la sentencia SU132/13, M.P. Alexei Julio Estrada.

contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

“Artículo 370. Corresponde al Presidente de la República señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten”.

2.6 Tratándose de las contribuciones fiscales y parafiscales, el artículo 338 de la Constitución Política dispone que es posible que se autorice a las autoridades para que fijen la tarifa de estos tributos, como recuperación de los costos de los servicios que le presten al administrado (tasa) o la participación en los beneficios que les proporcionen (contribución).

2.7 Ahora bien, en el caso de las “contribuciones especiales” creadas mediante la Ley 142 de 1994 (artículo 85), se advierte que lo pretendido por el legislador fue: (i) recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión y (ii) recuperar los costos de control y vigilancia que preste la superintendencia a las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia; es decir, obtener su financiación.

2.8 Para el efecto, en la ley creadora de la contribución especial el legislador fijó una serie de pautas y límites, en ejercicio de la amplia libertad de configuración que le asiste en materia tributaria, respecto de la que la Corte Constitucional ha dicho lo siguiente:

“[...] (i) la potestad de regular la política tributaria, de conformidad con los fines del Estado, ha sido confiada ampliamente al Legislador; (ii) que de conformidad con esta amplia libertad de configuración en la materia, el Legislador no solo puede definir los fines sino también los medios adecuados e idóneos de la política tributaria; (iii) existe una presunción de constitucionalidad sobre las decisiones que el Legislador adopte sobre política tributaria y corresponde una pesada carga argumentativa para

demostrar lo contrario; (iv) que esta potestad del legislador puede ser usada ampliamente para la creación, modificación, regulación o supresión de tributos; (v) que no obstante la amplia libertad de configuración del Legislador en la materia, ésta debe ejercerse dentro del marco constitucional y con respeto de los principios constitucionales y de los derechos fundamentales; y (v) que la potestad del Legislador tiene como correlato la obligación de tributar y el respeto de los principios tributarios de equidad, eficiencia y progresividad⁶.

2.9 Es así, que para la contribución especial en estudio, fue voluntad del legislador que la **base gravable** fuera el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente y que la **tarifa máxima** del 1% se aplicara a la citada base gravable, facultando a las comisiones y a la superintendencia para que, dentro de ese límite, de manera independiente y con base en el estudio correspondiente fijaran la tarifa especial aplicable.

2.10 Como se advierte, la claridad de estas pautas no permiten hacer una interpretación diferente del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 con el fin de ampliar la base gravable para incluir otros “costos”, porque corresponden a conceptos diferentes y, esa no fue la voluntad del legislador.

2.11 Adicional a lo anterior se observa que, contrario a lo afirmado por la parte demandada, la determinación de la base gravable en los términos señalados por el legislador consulta lo previsto en el inciso segundo del artículo 338 de la Constitución Política, porque lo que se pretende con la contribución especial, en la forma prevista en la ley creadora del tributo, es recuperar los costos por el control y vigilancia que presta la autoridad administrativa a los administrados, en este caso, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

2.12 Es decir, en este caso no se observa una clara y evidente contradicción entre el artículo 338 de la Constitución Política y el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, como presupuesto para que se aplique la excepción de inconstitucionalidad.

2.13 Respecto del presunto desconocimiento del artículo 370 de la Constitución Política, porque la limitación de la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro resulta insuficiente para recuperar los costos en que incurre la superintendencia por la prestación del servicio de vigilancia y control, resulta ser una apreciación de la parte demandada sin sustento argumentativo y probatorio.

Que, además, desconoce que el propio legislador previó la posibilidad de que existieran faltantes presupuestales, caso en el cual, se debe observar lo previsto en

⁶ Sentencia C-883 de 2011, citada en la sentencia C-615/13, M. P. Luis Ernesto Vargas Silva.

el párrafo segundo del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que de manera textual dispone que *“[a]l fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia”*.

2.14 Por lo anterior, tampoco se advierte la contradicción clara y evidente entre el artículo 370 de la Constitución Política y el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que permita inaplicar la citada norma legal por vía de excepción.

Se precisa que, si bien en el alegato de conclusión la entidad demandada señala que no está de acuerdo con el precedente que ha fijado esta Sala respecto de la excepción de inconstitucionalidad en casos iguales al que aquí se analiza, la Sala advierte que no encuentra fundamentos que lleven a modificar su posición, reiterando las razones que la han llevado a negar esa petición. En consecuencia, se negará la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la parte demandada.

Y por el contrario, la Sala insiste en que no pueden formar parte de la base gravable de la contribución especial prevista en la Ley 142 de 1994, los costos de producción registrados en el Grupo 75, como pasa a verse.

3. Base gravable de la Contribución Especial: gastos de funcionamiento asociados al servicio vigilado. Reiteración jurisprudencial.

3.1.- 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)

3.2.- 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)

3.3.- Sin embargo, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010⁷, 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 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

⁷ Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874

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 causadas⁸ 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.**

⁸ **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”.

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

*En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 2005 vulnera lo dispuesto en el artículo 85 numeral 85.2 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, pues **los gastos de funcionamiento sólo deben referirse a aquellos que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible⁹ 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).*

3.4.- De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores¹⁰, se concluye que no todas las cuentas contenidas en

⁹ **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, sí sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento*”.

¹⁰ 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, .

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*”¹¹.

3.5 De conformidad con las premisas sentadas en los apartes anteriores, la Sección confirmará el numeral primero de la sentencia de primera instancia en cuanto declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, toda vez que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al liquidar la Contribución Especial a cargo de LIME por el año gravable 2012, se excedió en su facultad impositiva ya que tomó como base gravable gastos que no están asociados al servicio sometido a regulación, en los términos del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

3.6. Sin embargo, se advierte que en el restablecimiento del derecho el *A quo* ordenó la devolución de la suma de dinero pagada en exceso con su actualización¹², tomando como referencia la fecha de la sentencia (Octubre de 2014 (sic)), y fecha de pago (Octubre de 2012), pero según quedó visto la sentencia fue proferida el 22 de enero de 2015.

3.7 En ese sentido, se modifica el numeral segundo de la sentencia de primera instancia en el sentido de **ordenar** a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la devolución a la sociedad LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P.S.A. ESP la suma de \$118.200.000, que deberá actualizarse teniendo como base el índice de precios al consumidor (ART. 187 CPACA), atendiendo la siguiente fórmula:

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

¹¹ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874.

¹² Va= 118.200.017 $\frac{117.68 \text{ (Octubre de 2014)}}{111.86 \text{ (Octubre de 2012)}}$

Va = 124.349.883.78



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 192 del CPACA.

No se condenará en costas, como quiera que no se acreditó que estas se hubieren causado.

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

F A L L A

1.- Por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia, se **CONFIRMA** el numeral primero de la sentencia de 22 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Se **modifica el numeral** segundo de la sentencia de 22 de enero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección A, así:

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento se ordenara a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios devolverle a la la sociedad LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., la suma de \$118.200.000, que deberá actualizarse teniendo como base el índice de precios al consumidor, de acuerdo con lo dispuesto en la parte motiva de esta sentencia. Dicha suma devengará intereses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 del CPACA.

3.- Se **NIEGA** la excepción de inconstitucionalidad.

4.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogada Willger Deaza Pulido, como apoderado judicial de la sociedad LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P., en los términos del poder conferido, que obra a folio 255 del expediente.

5.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.



Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ