

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de noviembre de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: Medio de control de nulidad y de nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-**2013-00251-01** [21938]
Demandante: CODENSA S.A. E.S.P.
Demandado: Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios
Temas: Contribución Especial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios año 2012 – Actos particulares

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de 8 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que declaró la nulidad de los actos demandados¹, como se encuentra a continuación:

"PRIMERO: DECLÁRASE LA NULIDAD de la Resolución No 20125340000926 del 6 de junio de 2012, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual liquidó la Contribución Especial para el año 2012 a cargo de CODENSA S.A. E.S.P., y de las Resoluciones Nos. SSPD 20125300026505 del 22 de agosto de 2012 proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y SSPD 20125000032845 del 19 de octubre 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, **DECLÁRESE** que CODENSA S.A. E.S.P. sólo está obligada a pagar la suma de **\$ 385.487.040,791**, 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 lo expuesto en la parte motiva de este fallo.

¹ Folios 165 a 198 c. p.

TERCERO: *No se condena en costas ni agencias en derecho.*

CUARTO: *En firme, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del excedente de los gastos del proceso. Déjense las constancias del caso". (Destacado propio del texto original).*

ANTECEDENTES

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en adelante -SSPD o Superintendencia-, mediante Resolución 20121300016515² de 30 de mayo de 2012, fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2012.

Por medio de la Liquidación Oficial No. 20125340000926³ de 6 de junio de 2012, la SSPD determinó a CODENSA S.A. E.S.P. el monto a pagar de \$2.956.882.000 por concepto de la contribución especial del año 2012.

Previo a la interposición del recurso de reposición y en subsidio apelación⁴ contra la Liquidación Oficial No. 20125340000926 de 6 de junio de 2012, la SSPD resolvió el recurso de reposición mediante la Resolución No. 20125300026505⁵ de 22 agosto de 2012 y el recurso de apelación por medio de la Resolución No. 20125000032845⁶ de 19 de octubre de 2012; en virtud de las cuales confirmó en todas sus partes la precitada Liquidación Oficial.

DEMANDA

CODENSA S.A. E.S.P., en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"PRIMERA

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

1. Liquidación Oficial No. 20125340000926 del 6 de junio de 2012, por medio de la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó la Contribución Especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a cargo de CODENSA S.A., (sic) E.S.P. por el año 2012.

² Folios 88 a 94 c. p.

³ Folio 41 c. p.

⁴ Folios 43 a 54 c. p.

⁵ Folios 55 a 67 c. p.

⁶ Folios 69 a 86 c. p.

2. Resolución No. 20125300026505 del 22 de agosto de 2012, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición presentado contra la Liquidación oficial No. 20125340000926 del 6 de junio de 2012.

3. Resolución No. 20125000032845 del 19 de octubre de 2012, por medio de la cual la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios resolvió el recurso de apelación presentado contra la Liquidación oficial No. 20125340000926 del 6 de junio de 2012.

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que la sociedad CODENSA S.A, (sic) E.S.P. sólo está obligada a pagar, a título de Contribución Especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por el año 2012, la suma de **TRESCIENTOS OCHENTA Y CINCO MILLONES CUATROCIENTOS OCHENTA Y SIETE MIL CUARENTA Y UN PESOS (\$ 385.487.041)**, de conformidad con la estimación de la obligación realizada con ocasión de los recursos presentados en vía gubernativa (...)"'. (Destacado propio del texto original)

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 29 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

El concepto de la violación se sintetiza así:

La Liquidación Oficial es nula por carecer de debida motivación

El inciso primero del artículo 35 del Código Contencioso Administrativo (vigente para el momento de la liquidación oficial) consagra el deber de las autoridades de motivar sus decisiones. Sin embargo, la liquidación oficial carece de motivación, en tanto no manifiesta el método o razón que lleva a la Administración a estimar la base gravable de la contribución.

La SSPD olvidó que no basta con mencionar el hecho de haber examinado los estados financieros de la entidad, o el monto de la base gravable, o la tarifa de la contribución; sino que debió demostrar la razón por la cual hacen parte de la base gravable de la contribución especial. Además, no es suficiente haber motivado los actos que resuelven los recursos contra la liquidación, toda vez que la actuación posterior no sana las irregularidades procesales y la agresión al debido proceso que se materializa en la liquidación oficial.

Los actos administrativos demandados son nulos por violación del principio de legalidad, y por ampliar indebidamente la base gravable del tributo contemplado en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece el pago de una contribución liquidada por la SSPD, la cual está atada a dos tipos de límites cuantitativos: i) las sumas cobradas a los prestadores de servicios públicos domiciliarios no puede exceder el 1% de *"los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación"*; y ii) la liquidación de la contribución debe tener en cuenta los costos de funcionamiento de la SSPD.

La Resolución administrativa que fija la tarifa solo tiene validez sobre este punto en particular y no sobre la base gravable, de manera que los montos declarados por el contribuyente como gastos de funcionamiento asociados al servicio, no podían ser ampliados con otros gastos o costos u otros rubros.

Teniendo en cuenta que la Ley se limita a determinar que la base gravable de esta Contribución Especial está compuesta únicamente por *los gastos asociados a la prestación del servicio*, mal podría decirse que una erogación que tiene la connotación de un "costo" puede integrar la base gravable de la Contribución, por cuanto, un gasto no puede ser considerado como un costo y un costo no puede ser considerado como un gasto, desde el punto de vista tributario y contable.

En consecuencia, las partidas consideradas por la SSPD para calcular la base gravable, entre las que se encuentran las del grupo 75 denominado costos de producción (servicios personales, generales, órdenes de contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y costos de operación, seguros, órdenes y contratos por otros servicios) no pueden incluirse dentro de la base gravable, por cuanto todas estas partidas se consideran como un costo y no como un gasto.

En este sentido, dentro de los gastos asociados al servicio sometido a regulación, se encuentran los correspondientes a generación de energía eléctrica, que es el objeto principal de CODENSA S.A. E.S.P., pero no deben incluirse los costos realizados por la empresa, como por ejemplo, los materiales o costos de operación, órdenes y contratos por otros servicios; toda vez que no hay vinculación efectiva entre estas erogaciones y el servicio sometido a regulación prestado por CODENSA S.A. E.S.P.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La SSPD se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁷:

Debida motivación de la liquidación oficial

No es cierto que la SSPD haya incurrido en indebida motivación de la liquidación oficial demandada, toda vez que la SSPD no se limitó a verificar las normas referentes a su competencia, sino que de forma clara y concisa introdujo dentro de su motivación la Resolución No. SSPD 20121300016515 de 30 de mayo de 2012, por la cual se fijó la tarifa de contribución especial para el año 2012, ampliamente conocida por los prestadores del sector energético.

De igual forma, tampoco se vulnera el derecho al debido proceso de la actora, pues de estar indebidamente motivada la liquidación oficial demandada, la actora no se hubiera podido referir a que se incluyeron, por ejemplo, partidas correspondientes a la Clase 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios (Costos de Producción).

Debida interpretación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994

La SSPD, al fijar el monto de la Contribución Especial del año 2012 a cargo de la empresa demandante, interpretó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 armónicamente con la parte considerativa de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010 con radicado 200700049, conforme a la cual, *"... no puede 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, que en la Clase 5, gastos, y el Grupo 75, plan de contabilidad, hay rubros que sí corresponden a los gastos de funcionamiento.

Adicionalmente, dicha sentencia no tiene la connotación de un fallo de unificación jurisprudencial, en el sentido jurídico que lo establecen los artículos 270 y 271 de la Ley 1437 de 2011, dado que esta ley no estaba vigente para la fecha en que se profirieron los actos demandados.

Finalmente, el artículo 338 de la Constitución Política faculta al legislador, para permitir que las autoridades, como lo es el caso de la SSPD, fijen las tasas y contribuciones para la recuperación de los costos de servicios que prestan, como en efecto lo hizo el legislador con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Interpretar aisladamente el parágrafo del artículo 85 ídem para excluir de la contribución las cuentas del Grupo 75, costos de

⁷ Folios 118 a 125 c. p.

producción, significa acabar con la única fuente de financiación que tiene una entidad como lo es la SSPD.

SENTENCIA APELADA

El **Tribunal Administrativo de Cundinamarca**, Sección Cuarta, Subsección A, acogió las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁸:

La Administración, al proferir un acto administrativo, se encuentra en la obligación de desarrollar las razones fácticas y jurídicas que permitan sustentar la decisión que se adopta en su pronunciamiento.

En el caso particular, la Resolución que liquidó la Contribución Especial del año 2012, cita el fundamento normativo base de liquidación y especifica la base gravable de la misma, para finalmente, indicar el total de la liquidación, la tarifa y el valor de la contribución a cancelar por parte de la demandante.

Por tanto, contrario a lo manifestado por la actora, el acto liquidatorio discrimina los gastos que conforman la base gravable de la Contribución Especial del año 2012 y, en consecuencia, fue expedido con suficiente fundamento jurídico y fáctico, lo que conlleva que este cargo no prospere.

Conforme al contenido de la liquidación oficial demandada, la SSPD incluyó en la base gravable de la Contribución Especial, además de la Cuenta Clase 5 – Gastos, los componentes de la Cuenta Grupo 75 – Costos tales como, servicios personales, generales, servicios públicos, órdenes de contrato de mantenimiento, entre otros, que conforme a lo indicado por el Consejo de Estado en sentencia con radicado interno 19155 del 26 de febrero de 2014, si bien constituyen salida de recursos relacionados con la prestación del servicio vigilado, al no haber sido previstos como gastos de funcionamiento por el legislador en la Ley 142 de 1994, no podían integrar la base gravable de la Contribución Especial.

Se debe precisar que el Consejo de Estado en la sentencia de 23 de septiembre de 2010 determinó que a pesar de la realidad de las erogaciones de la Cuenta Grupo 75- Costos, la Ley 142 de 1994 solo se refiere a gastos de funcionamiento, en consecuencia, no le correspondía al ente de control hacer analogías con las cuentas del PUC para asimilar los costos a gastos de funcionamiento, por cuanto con ello lo que hizo fue ampliar la base gravable ya decantada y limitada por la Alta Corporación.

En este sentido, el Tribunal declaró la nulidad parcial de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, determinó que CODENSA S.A. E.S.P está obligada a pagar la suma de \$ 385.487.040,79,

⁸ Folios 165 a 198 c. p.

por concepto de la Contribución Especial del año 2012. Para el efecto, excluyó de la base gravable de la contribución, la Cuenta Grupo 75- Costos de producción servicios personales (7505), generales (7510), órdenes y contratos de mantenimiento (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y costos de operación (7550), seguros (7560) y órdenes y contratos por otros servicios (7570).

Finalmente, no condenó en costas a la parte vencida, por cuanto la controversia se ciñe a un tema de carácter tributario que implica el debate de un interés público.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló con fundamento en los siguientes argumentos:⁹

Solicita sea declarada la excepción de inconstitucionalidad establecida en el artículo 4 de la Constitución Política, para inaplicar el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, pues al no poderse incluir la Cuenta Grupo 75- dentro de la base gravable de la Contribución Especial, se contradicen los artículos 338 y 370 de la Constitución Política.

Cuando el legislador dispuso, en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, como base gravable de la contribución, los gastos de funcionamiento, y no cualquier tipo de gastos, sino los asociados al servicio sometido a regulación, vulneró el artículo 338 de la Constitución Política, porque la limitó a unos rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la autoridad por la prestación de los servicios de vigilancia y control; lo que de igual forma vulneró el artículo 370 de la Constitución Política, por falta de financiación para ejercer las actividades de inspección, vigilancia y control delegadas por el Presidente de la República a la SSPD.

La vulneración expuesta, se presenta, por el criterio interpretativo que el Consejo de Estado le viene dando a los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, por cuanto excluye de la base gravable las cuentas descritas en el Grupo 75 – costos de producción. Lo anterior se presenta, pues de obviarse la aludida interpretación, se tiene que concluir forzosamente, que las Cuentas del Grupo 75 hacen parte de la base gravable de la Contribución Especial.

De igual forma, manifestó que no obra la más mínima evidencia que acredite que la SSPD se haya extralimitado en su función y en las limitantes previstas en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, es decir, que haya liquidado la Contribución Especial por encima de la recuperación real de los costos de vigilancia y control. Pero si así hubiere acontecido, la SSPD lo hubiera tenido que restituir conforme el artículo 85.3 *ídem*.

⁹ Folios 207 a 215 c. p.

Adicionalmente señaló, que si el Tribunal no condenó en costas inspirado en la prevalencia del interés general sobre el particular, no se entiende cómo es que en el caso de la Contribución Especial se da una interpretación restringida en beneficio del interés privado, esto es, dar prevalencia a la prestación de un servicio público domiciliario, contra el interés general que supone el control, vigilancia e inspección que ejerce la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

En virtud de la excepción de inconstitucionalidad invocada, solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia y, en su lugar que se mantengan inmodificables los actos demandados.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandada** reiteró lo dicho en el recurso de apelación¹⁰.

Señaló que no existe norma legal que exonere al prestador del servicio de la obligación de pago de la Contribución Especial, creada por el legislador mediante el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, como para que la jurisdicción, so pretexto de una interpretación gramatical, provoque una exención en ese sentido.

El **Ministerio Público** conceptuó lo siguiente:

El argumento esgrimido por la entidad demandada referente a la excepción de inconstitucionalidad, no puede ser tenido en cuenta en esta instancia, debido a que trasgrede el principio de lealtad procesal, pues la contraparte no podría desvirtuar este nuevo argumento que nunca fue planteado por la demandada en primera instancia.

Sin embargo, es indispensable resaltar que el artículo 338 de la Constitución Política le otorgó la posibilidad a la autoridades de fijar tarifas dentro de ciertos límites, pero lo que no le es permitido a esta, es fijar y modificar la base gravable a su arbitrio, como lo hizo la demandada, y como continúa haciéndolo a pesar de los múltiples pronunciamientos del Consejo de Estado.

Finalmente, señaló que las normas en Colombia gozan de presunción de legalidad y para el caso concreto el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 no ha sido declarado inexecutable.

¹⁰ Folios 229 a 239 c. p.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

La Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto el 24 de noviembre de 2017 se declaró impedida para conocer de presente proceso de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del C.G.P., por cuanto en primera instancia, en su entonces condición de Magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, suscribió la sentencia que ahora es objeto del recurso de apelación.

El numeral segundo del artículo 141 del CGP¹¹ establece como causal de recusación el hecho de que el juez haya conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior¹².

La Sala observa que la causal de recusación se circunscribe al hecho de que el juez, o en este caso el magistrado, haya realizado cualquier clase de actuación dentro del mismo proceso en una instancia anterior.

En el presente asunto, la Sala considera que se dan los presupuestos de impedimento establecidos en el numeral segundo del artículo 141 del CGP, por cuanto, una vez revisado el expediente, la Sala observa que la Dra. Carvajal Basto suscribió la sentencia que ahora es objeto de apelación.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala determina lo siguiente:

- Si procede la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la SSPD contra el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, por cuanto prevé como base gravable de la Contribución Especial, los gastos de funcionamiento, y no cualquier tipo de gastos, sino los asociados al servicio sometido a regulación, lo que a juicio de la entidad demandada vulnera los artículos 370 y 338 de la Constitución Política, porque limitó la base gravable a unos rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la autoridad para la prestación de los servicios de vigilancia y control y genera una falta de financiación para ejercer las actividades de inspección, vigilancia y control que realiza la SSPD.

¹¹ CGP, aplicable en materia de impedimentos y recusaciones por remisión expresa del artículo 130 del CPACA.

¹² CGP. "Artículo 141. Causales de recusación. Son causales de recusación las siguientes: (...)

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente."

- Si las sumas pertenecientes a las cuentas del Grupo 75 - costos de producción de servicios personales (7505), generales (7510), órdenes y contratos de mantenimiento (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y costos de operación (7550), seguros (7560) y órdenes y contratos por otros servicios (7570) hacen parte de la base gravable de la contribución especial del año 2012, a cargo de la actora.

Excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Reiteración¹³

Sea lo primero precisar que, en estricto rigor, la autoridad administrativa no puede justificar la legalidad de un acto alegando que la ley que le sirve de sustento es contraria a la Constitución Política, pues, en realidad, es contradictorio. Lo pertinente sería que quien invoque la excepción de inconstitucionalidad de una norma sea el demandante, no el demandado, la autoridad administrativa, por cuanto es la primera que debe acatar el ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Constitución Política).

La Sala entiende que lo que la Superintendencia denomina como **excepción de inconstitucionalidad** es, en realidad, la interpretación que, a su juicio, debe darse a la norma que supuestamente solicita inaplicar.

Pues bien, la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*", hace parte del inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que dispone lo siguiente:

"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)

Por su parte, los artículos 338 y 370 de la Constitución establecen, en su orden, lo siguiente:

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

¹³ CONSEJO DE ESTADO, Sección Cuarta, Sentencia del 11 de mayo de 2017, número interno 20179, Consejero Ponente Dr. Milton Chaves García.

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”.

"ARTICULO 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”.*

En lo que interesa a este asunto, el artículo 338 de la Constitución Política prevé que si bien la creación de las tasas y contribuciones compete a las leyes, ordenanzas y acuerdos, estas normas pueden permitir que las tarifas de dichos tributos sean fijadas por las autoridades administrativas. Y que dichas tarifas deben cobrarse a los contribuyentes para recuperar los costos de los servicios que tales autoridades presten, si es una tasa, o como participación en los beneficios que les proporcionan, si se trata de una contribución.

En virtud de la facultad impositiva otorgada por la Constitución Política, el Congreso de la República expidió la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*. El artículo 85 de la citada ley, creó el tributo denominado contribución especial 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**”* (Se resalta). El sujeto activo de la contribución especial es la SSPD y son sujetos pasivos, las entidades sometidas a control y vigilancia, es decir, las prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

Dentro del poder tributario y la libertad de configuración normativa, el Congreso de la República dispuso en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que la contribución especial a cargo de las entidades sometidas a inspección, vigilancia y control de la SSPD debe liquidarse y pagarse teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Para definir los costos de los servicios que presta la SSPD deben tenerse en cuenta todos los gastos de funcionamiento de esta, al igual que la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos en el período anual respectivo (artículo 85.1 de la Ley 142 de 1994).
2. La SSPD debe presupuestar sus gastos anuales **y dentro del límite legal** debe cobrar la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir el presupuesto anual (artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994).

La tarifa máxima de la contribución especial es el 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” (artículo 85.2 inciso segundo de la Ley 142 de 1994).

Así, la tarifa del tributo denominado contribución especial es máximo del 1% y **la base gravable es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.**

El hecho de que la base gravable del tributo sea el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, es concordante con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia y guarda armonía también con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Fue voluntad del legislador, titular del poder tributario, que la base gravable de la contribución especial fuera el valor de los gastos de funcionamiento, más concretamente, los asociados al servicio sometido a vigilancia y control de la demandada. No fue su voluntad que la base gravable incluyera el valor de los costos de producción. Si así hubiera sido, lo habría plasmado en la norma, sin reparo alguno, pues, se insiste, tiene la potestad para hacerlo.

Además, como la tarifa de la contribución especial es para recuperar los costos en que incurra la SSPD por los servicios de control y vigilancia que presta a las vigiladas, fue voluntad del legislador que la base gravable solo incluyera los gastos de funcionamiento asociados al servicio que presta la entidad vigilada y que se encuentra sometido a inspección, vigilancia y control del Estado o, como dice el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, *“del servicio sometido a regulación”*.

Igualmente, en cuanto al argumento de que la ley limitó la base de liquidación de la contribución especial a rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control, se advierte que el análisis de dicho argumento es propio del debate legislativo exclusivo del Congreso, como titular de la potestad tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

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

Base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD

La demandada, mediante la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, fijó la tarifa de la contribución especial, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para el año 2012, *"en el 0.7762% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la Entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la SSPD a través del Sistema Único de Información -SUI-, a 31 de diciembre de 2011"*.

En el artículo 2 de la mencionada Resolución dispuso que las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, control y vigilancia de la SSPD, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2012, incluyen las siguientes cuentas:

- 51 Gastos de administración (menos la 5120)
- 7505 Servicios personales
- 7510 Generales
- 753508 Arrendamientos
- 7517
- 753508 Licencia de operación del servicio
- 753513 Comité de estratificación
- 7540 Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones
- 7542 Honorarios
- 7545 Servicios públicos
- 7550 Materiales y otros costos de operación
- 7560 Seguros
- 7570 Órdenes y contratos por otros servicios

En sentencia de 11 de mayo de 2017, la Sala **anuló parcialmente** el artículo 2º de la Resolución No. SSPD SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, *"en cuanto incluyó dentro de la base de liquidación de la contribución especial de la vigencia 2012, las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570, todas pertenecientes al "grupo 75 - costos de producción" y NIEGASE la nulidad de la inclusión del grupo 51- "gastos de administración (menos la cuenta 5120)" en la base de liquidación de la contribución especial por la misma vigencia fiscal"*¹⁴.

Para el efecto, reiteró el criterio expuesto por la Sala respecto a la inclusión de la cuenta 75 en la base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD. Al respecto, consideró lo siguiente¹⁵:

¹⁴ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, sentencia de 11 de mayo de 2017 con radicado No 11001-03-27-000-2013-00021-00(20179). C.P. Milton Chaves García.

¹⁵Exp. 2013-00021-00 [20179], C.P. Milton Chaves García. También reiteró las sentencias

"Las cuentas del grupo 75- costos de producción no hacen parte de la base gravable de la contribución especial"

Como se precisó, el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 2012 dispuso que hacen parte de la base gravable de la contribución especial para el año gravable 2011, las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570 del grupo 75- costos de producción.

De acuerdo con el criterio de la Sección, fijado en el fallo del 23 de septiembre de 2010 y que en esta oportunidad se reitera, las cuentas del **grupo 75-costos de producción** del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios no integran la base gravable de la contribución especial, fundamentalmente porque "la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994".

En idéntico sentido, la Sala ha inaplicado actos generales de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en cuanto han incluido las cuentas del grupo 75- costos de producción dentro de la base gravable de la contribución especial.

(...)

"Es de anotar que sobre los costos de producción, la Sala precisó lo siguiente¹⁶:

'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

de los expedientes Nos. 20874 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 21714 Jorge Octavio Ramírez; 21246 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 21724 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ Ibidem

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’.

*Por tanto, los costos de producción equivalen a aquellas erogaciones **asociadas directamente** con la producción de los bienes o prestación de los servicios, mediante las cuales las empresas de servicios públicos domiciliarios **obtienen sus ingresos** en desarrollo de su actividad. Por su parte, los gastos de funcionamiento corresponden a las erogaciones que, a diferencia de los costos, se **utilizan de manera directa o indirecta**, y que son **necesarias para cumplir las funciones propias** de la actividad de dichas empresas”. (Destacado propio del texto original).*

Con base en el criterio anteriormente expuesto, en la sentencia de 11 de mayo de 2017, Expediente No. 20179, la Sala concluyó que la inclusión de los costos de producción, esto es, de las cuentas del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios, dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado que hizo la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012 es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas.

Así, por violar el principio de legalidad del tributo, anuló las cuentas del grupo 75 demandadas en ese proceso, a saber; “*las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570, todas pertenecientes al ‘grupo 75 – costos de producción’.*”

Como consecuencia de la nulidad parcial en mención, serán excluidas de la base gravable de la contribución determinada a la actora por la demandada las citadas cuentas del grupo 75 costos de producción.

De esta manera, la Sala procederá a excluir de la base gravable de la contribución especial determinada a la actora por el año gravable 2012 las referidas cuentas, para esto, se observa que en el asunto objeto de análisis, la SSPD profirió la Liquidación Oficial No. 20125340000926 de 6 de junio de 2012, por medio de la cual determinó a CODENSA S.A. E.S.P. la contribución especial, correspondiente al año 2012, así:¹⁷

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD
51	(+) Gastos de administración	\$ 65.054.770.177
5120	(-) Impuestos, tasas y contribuciones	\$ 15.391.404.963
7505	(+) Servicios Personales	\$ 99.695.206.980
7510	(+) Generales	\$ 17.484.852.977
7540	(+) Órdenes y contratos de	\$ 66.247.769.191

¹⁷ Folio 49 c. p.

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD
	mantenimiento y reparaciones	
7542	(+) Honorarios	\$ 25.122.376
7545	(+) Servicios públicos	\$ 1.739.892.918,00
7550	(+) Materiales y otros costos de operación	\$ 16.796.563.140,00
7560	(+) Seguros	\$ 3.404.780.956
7570	(+) Órdenes y contratos por otros servicios	\$ 125.885.758.069
753508	Licencia de operación del servicio	
753513	Comité de estratificación	
	Total base	\$ 380.943.311.821
	Total contribución porcentaje 0.7762%	\$ 2.956.882.000
	TOTAL A PAGAR	\$ 2.956.882.000

Conforme con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y como ha sido expuesto, la base gravable de la contribución especial corresponde al **valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.**

De la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*" prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, se tiene que fue voluntad del legislador que solo dichos gastos, y no los costos de producción, hicieran parte de la base gravable de la contribución especial.

En idéntico sentido, la Sección ha precisado que los costos de producción no hacen parte de la base gravable de la contribución especial. Y ha señalado, igualmente, que tampoco hacen parte de dicha base los gastos de funcionamiento que no estén asociados al servicio sometido a vigilancia de la Superintendencia.¹⁸

En consecuencia, solo hacen parte de la base gravable de la contribución especial, prevista en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, esto es, en palabras de la Sección, "*aquellos [gastos] que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación*" de la entidad demandada."

Entonces, no hacen parte de dicha base los gastos que no sean de funcionamiento o, que siendo de funcionamiento, no estén asociados al servicio sometido a regulación o vigilancia de la SSPD. Tampoco hacen parte de dicha base, los costos de producción.

¹⁸ Sentencia de 23 de septiembre de 2010, exp 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. Reiterada en sentencias de 12 de noviembre de 2015, exp. 21737, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 11 de mayo de 2017, exp. 20179, C.P. Milton Chaves García.

Como se precisó, en la Liquidación Oficial No. 20125340000926 de 6 de junio de 2012, por la que determinó a CODENSA S.A. E.S.P. la Contribución Especial, correspondiente al año 2012, la SSPD incluyó dentro de la base gravable las cuentas del Grupo 75 - costos de producción de servicios personales (7505), generales (7510), órdenes y contratos de mantenimiento (7540), honorarios (7542), Servicios Públicos (7545), materiales y costos de operación (7550), seguros (7560) y órdenes y contratos por otros servicios (7570).

Ahora, de acuerdo con el criterio de la Sección, reiterado en la sentencia 20179 de 11 de mayo de 2017, las cuentas del **grupo 75-costos de producción** del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios no integran la base gravable de la Contribución Especial, fundamentalmente porque *"la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994"*.

En consecuencia, de la base gravable de la liquidación de la contribución especial a cargo de la actora por el año 2012, se excluyen las cuentas del Grupo 75 - costos de producción de servicios personales (7505), generales (7510), órdenes y contratos de mantenimiento (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y costos de operación (7550), seguros (7560) y órdenes y contratos por otros servicios (7570), por lo cual la liquidación es la siguiente:

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD	Liquidación Contribuyente	Liquidación Consejo de Estado
51	Gastos de administración	\$ 65.054.770.177	\$ 49.663.365.214	\$ 65.054.770.177
5120	Impuestos, tasas y contribuciones	-\$ 15.391.404.963	\$ 0	- \$ 15.391.404.963
7505	Servicios Personales	\$ 99.695.206.980	\$ 0	\$ 0
7510	Generales	\$ 17.484.852.977	\$ 0	\$ 0
7540	Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones	\$ 66.247.769.191	\$ 0	\$ 0
7542	Honorarios	\$ 25.122.376	\$ 0	\$ 0
7545	Servicios públicos	\$ 1.739.892.918	\$ 0	\$ 0
7550	Materiales y otros costos de operación	\$ 16.796.563.140	\$ 0	\$ 0
7560	Seguros	\$ 3.404.780.956	\$ 0	\$ 0
7570	Órdenes y contratos por otros servicios	\$ 125.885.758.069	\$ 0	\$ 0

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD	Liquidación Contribuyente	Liquidación Consejo de Estado
753508	Licencia de operación del servicio	\$ 0	\$ 0	\$ 0
753513	Comité de estratificación	\$ 0	\$ 0	\$ 0
	Total base	\$ 380.943.311.821	\$ 49.663.365.214	\$ 49.663.365.214
	Total contribución porcentaje 0.7762%	\$ 2.956.882.000		\$ 385.487.040,79
	TOTAL A PAGAR	\$ 2.956.882.000		\$ 385.487.040,79

De esta manera, la Sala confirma la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos administrativos demandados y, que declaró como restablecimiento del derecho el pago de \$ 385.487.040,79 por parte de CODENSA S.A. E.S.P., por concepto de la Contribución Especial del año 2012, prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Condena en costas

En cuanto a la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción." (Resalta la Sala)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente¹⁹:

"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365²⁰. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366²¹, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra". (Resalta la Sala)

En este caso, una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas, esto es, no fueron acreditadas por la parte demandante. Por lo tanto, no se condena en costas.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR fundado el impedimento manifestado por la Doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

SEGUNDO: DECLARAR no probada la excepción de inconstitucionalidad de la expresión "de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación" del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que propuso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

TERCERO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

CUARTO: No se condena en costas en esta instancia.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

¹⁹ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el parágrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

²⁰ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

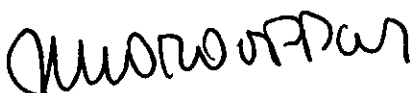
²¹ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

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

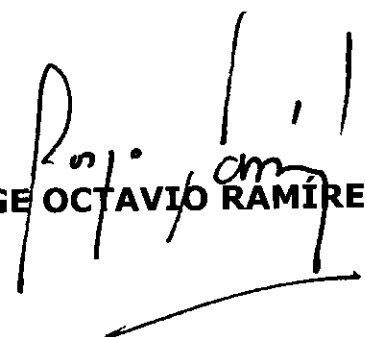
La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.



MILTON CHAVES GARCÍA



JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ