



**SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO  
PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veintinueve (29) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

**Referencia:** NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO  
**Radicación:** 25000-23-37-000-2014-0022-01 (23410)  
**Demandante:** TRANSELCA S.A. ESP  
**Demandado:** CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA

**Tema:** Tarifa de control fiscal año 2012.

### **SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que decidió los siguiente (ff. 201 a 212 reverso):

PRIMERO: Deniéganse las pretensiones de la demanda, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia.

SEGUNDO: No se condena en costas a la parte vencida, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva.

(...)

### **ANTECEDENTES DE LA ACTUACION ADMINISTRATIVA**

El 27 de noviembre de 2012, la Contraloría General de la República (en adelante CGR) profirió la Resolución 0263, a través de la cual, liquidó a cargo de la actora la tarifa de control fiscal correspondiente al año 2012, por valor de \$365.253.734 (ff. 28 a 30).

El 9 de enero de 2013, la demandante interpuso recurso de reposición en contra de la anterior resolución y, para tal efecto, solicitó «retirar de la base gravable de la

*contribución los conceptos de erogaciones por pagos de deudas amortizaciones» (f. 6 anverso, ca).*

La CGR, a través de la Resolución 0020, del 4 de marzo de 2013, resolvió el recurso interpuesto confirmando el acto recurrido en su integridad (ff. 31 a 47).

Previa interposición del recurso de apelación contra el anterior acto, la CGR expidió la Resolución 0041, del 23 de octubre de 2013, a través del cual se desató el recurso de apelación y confirmó la decisión (ff. 49 a 63 reverso, ca).

### **ANTECEDENTES DEL PROCESO**

#### **Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, Transelca S. A. ESP formuló las siguientes pretensiones (ff. 22 y 23):

1. Declarar la nulidad parcial de la Resolución Ordinaria 0263 del 27 de noviembre de 2012, mediante la cual la CONTRALORÍA liquidó a cargo de TRANSELCA S. A. ESP (...), la tarifa de control fiscal vigencia fiscal 2012, por valor de TRESCIENTOS SESENTA Y CINCO MILLONES DOSCIENTOS CINCUENTA Y TRES MIL SETECIENTOS TREINTA Y CUATRO PESOS M.L. \$365.253.734, con el fin de que se excluya de la base gravable de la tarifa fiscal la suma de CIENTO OCHENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y CUATRO MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y OCHO MIL CIENTO VEINTISIETE PESOS M. L. \$182.984.538.127.00, los cuales no corresponden a gastos de funcionamiento y por lo tanto se deben excluir de la base gravable.
2. Declarar la nulidad de la Resolución Ordinaria No. 0020 del 4 de marzo de 2013, mediante la cual la CONTRALORÍA, resolvió el recurso de reposición impetrado contra la Resolución Ordinaria No. 0263 del 27 de noviembre de 2013, y concedió el recurso de apelación. (...).
3. Declarar la nulidad de la Resolución Ordinaria No. 00041 del 23 de octubre de 2013, notificada personalmente el día 13 de noviembre de 2013, mediante la cual la CONTRALORÍA, resolvió el recurso de apelación impetrado contra la Resolución Ordinaria 0263 del 27 de noviembre de 2012, y con la cual se agotó la vía gubernativa.
4. Que como consecuencia de la nulidad de los Actos Administrativos mencionados, se declare el restablecimiento del derecho de TRANSELCA S. A. ESP, y se ordene a la CONTRALORÍA, restituir a TRANSELCA S.A E.S.P., la suma de DOSCIENTOS SIETE MILLONES CIENTO SETENTA Y DOS MIL NOVECIENTOS VEINTISÉIS PESOS M. L. \$207.172.926, correspondiente al mayor valor pagado por la Compañía por concepto de la tarifa de control fiscal para la vigencia fiscal 2012, calculados sobre las bases que no constituyen gastos de funcionamiento, más los intereses por mora a que haya lugar.

A los anteriores efectos, invocó como norma violada el artículo 4.º de la Ley 106 de 1993.

El concepto de la violación planteado se sintetiza así:

#### 1- Indebida interpretación del concepto de gastos de funcionamiento

Señaló que la cuenta de amortización de capital 24.02.01, no puede asimilarse a un gasto de funcionamiento que haga parte de la base gravable de la tarifa de control fiscal. Para sustentar lo anterior, citó la sentencia del 14 de octubre de 2010 (expediente: 16650; CP: Hugo Fernando Bastidas), en donde la Sala concluyó:

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas o pagadas durante el periodo 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.

Precisó que la inclusión de los valores por concepto de amortización de capital representó un incremento de \$207.172.926 en el valor de la tarifa liquidada por la demandada.

#### 2- Motivación de las actuaciones administrativas

La sociedad demandante adujo que los actos administrativos acusados incurrieron en falta de motivación de acuerdo con los pronunciamientos de la Corte Constitucional, providencias que citó textualmente, mas no identificó (ff. 17 a 22). Concluyó que en los actos demandados no se explicaron las razones para incluir las erogaciones por pagos de deudas en la base gravable de la tarifa de control fiscal.

#### **Contestación de la demanda**

La CGR se opuso a las pretensiones de la demanda, en los términos que a continuación se resumen (ff. 109 a 131):

Explicó que, de acuerdo con el artículo 267 constitucional, el control fiscal es una función pública ejercida por la CGR. A su vez, el Decreto 267 de 2000 que regula la estructura orgánica y la organización y funcionamiento de la CGR facultó a la demandada para expedir las resoluciones orgánicas que definen el procedimiento para liquidar la tarifa de control fiscal.

Así, indicó que la CGR expidió, para la época de los hechos, la Resolución 6856, del 14 de noviembre de 2012, mediante la cual se establecía que la base gravable de la tarifa de control fiscal se obtenía del recurso público administrado por la entidad vigilada durante la respectiva vigencia fiscal. En el evento de que no fuera viable escindir el recurso público del privado, se debía observar el porcentaje de participación del recurso público en dicha entidad, tal como sucedió en el *sub judice*.

Agregó que tal preceptiva se acompasa con la Ley 106 de 1993 que concedió a la CGR la facultad para liquidar y cobrar la tarifa de control fiscal, proveniente de *«aplicar el factor, resultante de la fórmula de dividir el presupuesto de funcionamiento de la contraloría sobre la sumatoria del valor del presupuesto de los organismos y entidades vigiladas, al valor de los presupuestos de cada organismo»* (f. 114).

Luego, expresó que era necesario distinguir que la fórmula indicada usa la expresión *«presupuesto de la Contraloría»*, para referirse a la porción destinada a sufragar los gastos de funcionamiento de la entidad, mientras que el término *«presupuesto de las entidades vigiladas»* comprende todos los rubros presupuestales.

A este respecto, advirtió que el anterior criterio fue reiterado en el Concepto nro. 2-2020-01820, del 12 de julio de 2012, proferido por la Dirección General de Presupuesto Público Nacional adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

De esta forma, sostuvo que la ley no autoriza al ente fiscal a detraer ningún concepto de la base de cálculo de la tarifa, en la medida que toma en consideración la totalidad de rubros que componen el presupuesto ejecutado de la entidad vigilada. Por tal razón, estimó que la CGR no podía detraer el rubro de las amortizaciones como lo pretendía la actora.

Adicionalmente, que la tarifa aplicada a la base de cálculo se determinaba en función de las variaciones en el presupuesto de la entidad vigilada, así como, en función de las modificaciones relacionadas con su naturaleza jurídica o cualquier otro aspecto que ameritara ser tenido en cuenta. Sin embargo, ello no implicaba la exclusión de conceptos de la base.

Seguidamente, precisó que, en el caso de la demandante, la tarifa de control fiscal liquidada provino de la información que la misma sociedad allegó a través de los medios dispuestos en la Resolución Orgánica 6289 de 2011, modificada parcialmente por la Resolución Orgánica 6445 de 2012, para lo cual la demandante tuvo que

ingresar la información requerida en el formulario F-25 en el Sistema de Rendición Electrónica de Cuenta e Informes (SIRECI), en el que se incluye el concepto de amortizaciones dentro del presupuesto de la memorialista.

Planteó que la información suministrada en el SIRECI constituye plena prueba en contra de la actora, de acuerdo con el artículo 16 de la Resolución Orgánica 6289 de 2011. Igualmente, explicó todo el procedimiento efectuado para obtener la tarifa a aplicar a la base gravable de la tasa de vigilancia objeto de los actos acusados y, añadió, que la normativa únicamente exige por parte de la demandada tomar el presupuesto ejecutado que previamente informa la contribuyente, sin que haya lugar a excluir rubros particulares.

Finalmente, formuló las excepciones de improcedencia de las pretensiones por falta de causal de nulidad de los actos, inexistencia del derecho a restablecer, vulneración de la confianza legítima y la excepción genérica.

### **Sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en las siguientes consideraciones (ff. 201 a 212 reverso):

Señaló que el artículo 4º de la Ley 106 de 1993 estableció la fórmula por medio de la cual se determina el valor de la tarifa de control fiscal, que se obtiene de *«aplicar el factor resultante de la fórmula de dividir el presupuesto de funcionamiento de la contraloría sobre la sumatoria del valor del presupuesto de los organismos y entidades vigiladas, al valor de los presupuestos de cada organismo»* (f. 208).

Aclaró que el presupuesto de la contraloría a tener en cuenta, es el destinado a financiar los gastos de funcionamiento del ente de control, mientras que el presupuesto de la entidad vigilada sí comprende todos los rubros incluidos aquellos gastos de inversión y de servicio de la deuda. En esa medida, los actos demandados liquidaron la tarifa de control fiscal de acuerdo con la normativa legal.

Manifestó que el criterio jurisprudencial invocado por el actor no es aplicable al *sub judice*, en la medida en que versa sobre la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. En efecto, mientras que en el caso de la contribución en comento, las entidades vigiladas por la Superintendencia de Servicios Públicos sí están facultadas para excluir de la base del cálculo aquellos gastos de

funcionamiento asociados al servicio a regulación, en la tarifa de control fiscal no existe tal beneficio y en esa medida, la totalidad de los rubros que componen el presupuesto del organismo vigilado conforma la base del cálculo respectivo.

Precisó que según la sentencia C-1148 de 2001, proferida por la Corte Constitucional así como del artículo 42 del CPACA, los actos proferidos por la Administración deben contener el sustento jurídico del caso, de cara a garantizar el derecho de defensa del administrado.

Así, negó las pretensiones de la demanda.

Finalmente, no condenó en costas.

### **Recurso de apelación**

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del tribunal en los términos que a continuación se resumen (ff. 222 a 229):

Expresó que el *a quo* no tuvo en consideración que TRANSELCA S. A. ESP es una empresa de servicios públicos domiciliarios y como tal, su presupuesto es aprobado por la junta directiva y no hace parte del presupuesto general de la nación.

Aclaró que año tras año, remiten a la Contraloría General la información correspondiente para efectos de liquidar la tarifa de control fiscal, incluidos aquellos rubros relacionados con las amortizaciones de la deuda. Sin embargo, solo en el caso de la tarifa correspondiente al año 2012, la demandada consideró el rubro indicado dentro de la base del cálculo.

Afirmó que dando alcance a los lineamientos trazados por la Contraloría, a través de Circular 2013EE0136888, del 30 de octubre de 2013, se remitió la información requerida en los formularios anexos 1C y 2, en los cuales la base de la tarifa estaba conformada por los gastos operacionales, no operacionales y de inversión.

Destacó que por medio del Oficio nro. 2016EE0151819, del 30 de noviembre de 2016, el director de la Oficina de Planeación de la CGR, aclaró que en el formulario 25 no se debe informar sobre los gastos de amortización, depreciaciones, ajustes contables de otras vigencias, entre otros (ff. 230 a 232).

## **Alegatos de conclusión**

La demandante reiteró los argumentos expuestos en el escrito de demanda y en el recurso interpuesto (ff. 222 a 229).

Por su parte, la demandada reiteró que según el artículo 4.º de la Ley 106 de 1994, el presupuesto de la entidad vigilada tenido en cuenta para efectos de calcular la tarifa es el conformado por todos los conceptos, sin que haya lugar a excluir rubro alguno de la base del cálculo. Luego, para el caso del presupuesto de funcionamiento de la CGR que sirve de base para obtener la tarifa de la tasa de vigilancia, solo se deben tener en cuenta los gastos de funcionamiento.

En todo caso, afirmó que la demandante en el recurso de apelación aportó como medio de prueba el Oficio nro. 2016EE0151819, del 30 de noviembre de 2016, proferido por el director de la Oficina de Planeación de la CGR; sin embargo, este no fue allegado en la oportunidad probatoria procedente, así que la conducta desplegada por la actora quebranta el principio de lealtad procesal.

En ese mismo sentido, adujo que el concepto rendido por la oficina de planeación y traído a colación por la demandante en su escrito de apelación, fue proferido tres años después de que se expidiera la liquidación demanda, momento en el cual, se había modificado la posición jurídica en torno al caso aquí debatido (ff. 269 a 273).

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos (ff. 269 a 273):

Señaló que la demandante es una sociedad de economía mixta con participación de recursos del Estado, en tal medida está sometida al control y vigilancia de la CGR de conformidad con el artículo 4º de la Ley 106 de 1993. Aunado a esto, la actora presentó la información de la ejecución presupuestal para la vigencia del año 2012, a partir de la cual la CGR liquidó la tarifa de control fiscal.

Por ello, estimó el agente del Ministerio Público que no le era dable a la sociedad demandante pretender excluir un rubro del presupuesto ejecutado informado por ella misma, a fin de liquidar la tarifa de control fiscal.

En estos términos solicitó confirmar la decisión de primer grado.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Se resuelve el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 16 de agosto de 2017, mediante la cual el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, negó las pretensiones de la demanda.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, la Sala debe establecer: si, el rubro de amortizaciones por pago de deudas hace parte del presupuesto que informó la empresa TRANSELCA S. A. ESP para el año 2012, a fin de liquidar la tarifa de control fiscal de dicho período gravable.

2- De la tarifa de control fiscal y la cuota de auditaje a favor de la Contraloría General de la República y de las contralorías territoriales.

Como primera medida, el artículo 267 y concordantes de la Carta, señalan que el control fiscal es una función pública que ejerce la Contraloría General de la República sobre la gestión fiscal. En cumplimiento de este mandato el legislador expidió la Ley 106 de 1993 «Sobre la organización del sistema de control fiscal financiero», cuyo artículo 4.º reproduce la directiva constitucional sobre el control fiscal como una función pública encaminada a vigilar la gestión fiscal de la Administración.

Luego, el control fiscal a cargo de la CGR está referido a la gestión fiscal que desarrolle cada sujeto de vigilancia, concepto que es definido por el artículo 3.º de la Ley 610 de 2000, en el sentido en que representa *«el conjunto de actividades económicas, jurídicas y tecnológicas, que realizan los servidores públicos y las personas de derecho privado que manejen o administren recursos o fondos públicos, tendientes a la adecuada y correcta adquisición, planeación, conservación, administración, custodia, explotación, enajenación, consumo, adjudicación, gasto, inversión y disposición de los bienes públicos, así como a la recaudación, manejo e inversión de sus rentas en orden a cumplir los fines esenciales del Estado, con sujeción a los principios de legalidad, eficiencia, economía, eficacia, equidad, imparcialidad, moralidad, transparencia, publicidad y valoración de los costos ambientales»*.

De igual forma, el artículo 4º del Decreto Ley 267 de 2000 incluyó como sujetos de vigilancia y control fiscal a *«Los particulares que cumplan funciones públicas, respecto de los bienes públicos que obtengan o administren o cuando manejen bienes o recursos de la Nación»*.

De acuerdo con la anterior preceptiva, la gestión fiscal involucra tanto a las entidades públicas, como a las entidades particulares que cumplen dicha función en sus distintos niveles (nacional, territorial, descentralizado), de tal suerte que en ese mismo nivel

ejercerá la competencia de control fiscal la Contraloría General de la República o las contralorías departamentales, distritales y municipales, sin perjuicio de que también podrán vigilar y controlar a las empresas privadas, según términos del inciso segundo del artículo 267 y el inciso sexto del artículo 272 de la Carta.

Cabe registrar que no están sometidos al control y vigilancia de la CGR los recursos administrados por las cajas de compensación familiar y los recursos que administran las entidades promotoras de salud, por disposición del artículo 20 de la Ley 789 de 2002. Lo propio sucede en el nivel territorial, con los recursos del sistema general de participaciones de acuerdo con el artículo 97 de la Ley 715 de 2001.

Ahora bien, tanto la tarifa de control fiscal como la cuota de fiscalización tienen como finalidad servir de fuente de financiación de la Contraloría General y de las contralorías territoriales, en retribución del control fiscal que realizan sobre las entidades, organismos y particulares que manejan recursos, fondos o bienes del Estado, en todos sus niveles.

Así, la sujeción de vigilancia y control fiscal origina la obligación del pago de este tributo para el caso de las CGR (catalogado por la jurisprudencia constitucional como un tributo especial, C-1148 de 2001) y la llamada cuota de fiscalización en el nivel territorial, a favor de las contralorías territoriales (arts. 4 de la Ley 106 de 1993 y 9 y 11 de la Ley 617 de 2000).

Frente a la tarifa de control fiscal, el artículo 4.º de la Ley 106 de 1993, que previó la autonomía presupuestaria de la CGR (norma declarada exequible mediante sentencia C-1148 de 2001, Corte Constitucional), estableció el método para su determinación, que se obtiene de la siguiente ecuación:

Se divide el monto total del presupuesto de funcionamiento de la contraloría por la sumatoria de los presupuestos de los organismos y entidades vigilados, allí se obtendrá el factor de liquidación. El factor resultante se multiplica por el valor del presupuesto de la respectiva entidad pública, mixta o privada vigilada, a fin de obtener la suma que se debe pagar a la contraloría por concepto de auditaje. Este guarismo será fijado de manera individual para cada sujeto vigilado, mediante resolución motivada del Contralor General de la República o del delegado por este.

Para el caso de las sociedades de economía mixta y los particulares con gestión fiscal, la Corte Constitucional precisó lo siguiente (sentencia C-1148 de 2001):

4.9 Debe, en todo caso, precisarse y es apenas obvio, que el cálculo de la tarifa de control fiscal, cuando se trate de la fiscalización de entes particulares que manejan, en forma total o parcial, fondos o bienes de la Nación, debe calcularse (sic) en relación con el monto de tales fondos o bienes de la Nación y no con los que correspondan al ente particular como tal, pues éstos son privados, y la Contraloría no ejerce fiscalización sobre ellos.

Así, tratándose de las sociedades de economía mixta es preciso establecer el porcentaje de participación del Estado, a fin de liquidarse la tarifa de control fiscal sobre los recursos que sean exclusivamente públicos.

Por su parte, la CGR tomará el presupuesto de funcionamiento que, valga aclarar desde este momento, corresponderá al monto fijado por la ley anual de presupuesto y el decreto que la liquida, mientras que el ente vigilado deberá tomar la totalidad de su presupuesto de gastos; es decir, que para el caso de los órganos y empresas gobernados por las normas de presupuesto público, sus presupuestos deben incorporar las apropiaciones atinentes a gastos de funcionamiento<sup>1</sup>, servicio de la deuda<sup>2</sup>, gastos de inversión<sup>3</sup> y operación comercial<sup>4</sup>.

Conviene advertir, que en la sección 2601 de la ley anual de presupuesto para la vigencia 2012 (Decreto 4970 de 2011), la CGR tenía un presupuesto de funcionamiento correspondiente a la cifra de \$342.050.555.075. De acuerdo con el régimen contable de las entidades públicas, los gastos de funcionamiento están desagregados en: gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital, gastos de comercialización y producción.

De esta forma, es patente que a la luz del artículo 4º de la Ley 106 de 1993, cuando la ley alude al concepto de gastos de funcionamiento o de presupuesto de funcionamiento, se trata del asignado a la CGR, que no el que registra la empresa sometida al control y a la vigilada.

Por ello, resulta desacertado pretender equiparar el concepto de presupuesto de funcionamiento de que trata el artículo 4º *ibídem*, con la cuenta de gastos de

---

<sup>1</sup> En este rubro se incluyen los gastos de personal, servicios personales asociados a la nómina, sueldos de personal de nómina, horas extras, días festivos e indemnización por vacaciones, prima técnica, otros gastos por servicios personales, servicios personales indirectos, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción.

<sup>2</sup> Integrado por el servicio de la deuda pública externa y servicio de la deuda interna.

<sup>3</sup> Divido en programas y subprogramas de conformidad con el artículo 14 del Decreto 568 de 1996.

<sup>4</sup> Este concepto lo incluye el artículo 13 del Decreto 115 de 1996, por el cual se establecen normas sobre la elaboración, conformación y ejecución de los presupuestos de las Empresas Industriales y Comerciales del Estado y de las Sociedades de Economía Mixta sujetas al régimen de aquellas, dedicadas a actividades no financieras.

funcionamiento que aplica a las empresas de servicios públicos domiciliarios para efectos de liquidarse la contribución especial del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, dado que se trata de dos tributos regulados en normas diferentes.

En cumplimiento del mandato de reglamentación fijado por el Decreto Ley 267 de 2000, la CGR expidió la Resolución Orgánica 6856, del 14 de noviembre de 2012, por la cual se establecían los procedimientos generales para la liquidación de la tarifa de control fiscal [esta norma fue posteriormente derogada por la Resolución 7324 de 2013]. Particularmente, el artículo 7° *ibídem*, reguló como procedimiento de liquidación del referido tributo, la siguiente ecuación (destaca la Sala):

Artículo 7. Tarifa. La tarifa es el factor resultante de la fórmula de dividir el presupuesto de funcionamiento de la Contraloría sobre la sumatoria del valor de los presupuestos de los organismos y entidades vigiladas, al valor de los presupuestos de cada organismo o entidad vigilada así:

Factor de liquidación es igual a:

Presupuesto de Funcionamiento de la CGR para la vigencia Ley de Presupuesto  
 $\Sigma$  Presupuestos de entidades y organismos sujetos de Control vigencia fiscal anterior

Tarifa Individual = Factor de liquidación X Presupuesto Ejecutado de cada Sujeto.

Nótese que en esta ocasión la CGR Indica que el presupuesto de la entidad controlada debe ser el ejecutado, aspecto que ya aplicaba la CGR con antelación a la expedición de la Resolución Orgánica 6856, del 14 de noviembre de 2012.

A este respecto, la Sección Primera de esta corporación, mediante sentencia del 22 de marzo de 2013 (expediente 2008-00269), consideró que para el caso de la tarifa de control fiscal esta se determinaba de acuerdo con el presupuesto de la entidad sometida a control, pero en modo alguno se trata del presupuesto ejecutado.

En todo caso, se detalla que la Resolución 6856, del 14 de noviembre de 2012, anterior a los actos demandados, mientras estuvo vigente, no fue suspendida ni: anulada por la jurisdicción contencioso-administrativa, de modo que su vigor fue vinculante para la época de los hechos.

Por otra parte, los valores que integran la base gravable desarrollada en las normas indicadas, debían ser informados por los sujetos vigilados, quienes debían suministrar la información consolidada a fin de que se pudiera ejercitar el respectivo control fiscal. A su vez, la información reportada según los instructivos en el formato 25 (F-25), en el

Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informes (SIRECI), permitían obtener el monto del presupuesto de cada entidad vigilada.

3- En el caso concreto, el 27 de noviembre de 2012, la Contraloría General de la República expidió la Resolución 0263, por medio de la cual liquidó la tarifa de control de fiscal correspondiente al año 2012 a cargo de la demandante, por valor de \$365.253.734 (ff. 3 a 5 ca). Allí consta el procedimiento que siguió la entidad para determinar la base gravable y valor del tributo, como se expone:

Presupuesto Transelca S. A. año 2011	\$322.759.526.063
Descuento tarifa de control fiscal año 2011	\$150.723.648
Porcentaje de participación del Estado	68.58 %
Base de la tarifa de control fiscal	\$221.245.116.697
Sumatoria del presupuesto de todas las entidades públicas	\$207.190.256.728.778
Presupuesto de funcionamiento de la CGR	\$342.050.555.075
Factor de liquidación (presupuesto de gastos de funcionamiento de la CGR sobre presupuestos de los organismos y entidades vigiladas)	0.00165090
Tarifa de control fiscal de la demandante (\$322.759.526.063 X 0.00165090)	\$365.253.734

(i) La demandada tuvo en consideración los datos que la actora canalizó a través del Sistema de Rendición Electrónica de la Cuenta e Informe (SIRECI) y los recaudados a través de los demás medios previstos para los efectos.

(ii) Conforme a la citada resolución, la ejecución presupuestal de la demandante correspondiente al año 2011, ascendió a \$322.759.526.063, incluyendo los gastos discriminados por concepto de amortizaciones.

(iii) Al valor antes señalado, se descontó la tarifa de control fiscal liquidada para el año anterior por valor de \$150.723.648.

(iv) El resultado de la anterior operación, fue multiplicado por el porcentaje de participación de recursos públicos; es decir, por 68.58 %. Eso arrojó una base gravable de \$207.190.256.728.778.

(v) La base determinada, se multiplicó por el factor de liquidación definido a partir de la regulación prevista en el Decreto nro. 4970 de 2011, es decir, por 0.00165090.

(vi) La anterior operación determinó la tarifa de control fiscal liquidada a cargo de la demandante, por el año 2012.

Con apoyo en lo analizado, la sociedad TRANSELCA S. A. ESP, tenía para el año 2012, una participación estatal equivalente al 68.58 %, según se extrae de los actos acusados, aspecto que no fue controvertido (f. 45).

Como ya se vio, la actora a más de ser una sociedad de economía mixta es una empresa de servicios públicos domiciliarios, que de conformidad con los artículos 4° de la Ley 106 de 1993, 4° del Decreto Ley 267 de 2000 y 50 de la Ley 142 de 1994, es sujeto de vigilancia y control fiscal por parte de la CGR, aspecto que no ha sido cuestionado por la actora.

En relación con la jurisprudencia invocada por la actora en su escrito de apelación, relacionada con la contribución especial contemplada en la ley de servicios públicos, se debe precisar lo siguiente:

La tarifa de control fiscal regulada en el artículo 4° de la Ley 106 de 1993, es diferente de la tasa de vigilancia que regula el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, prevista para las empresas de servicios públicos domiciliarios en retribución del servicio de vigilancia y control que ejerce la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Así, las providencias emitidas en relación con la denominada contribución fiscal del artículo 85.2 de la ley de servicios públicos resultan improcedentes, en la medida en que la base gravable es diferente a la prevista para el caso de la tarifa de control fiscal.

Desde luego, el concepto de gastos de funcionamiento se erige como un concepto determinante a la hora de establecer la base gravable tanto de la contribución especial como de la tarifa de control fiscal. Empero, en el primer caso el concepto de gastos de funcionamiento tiene relación directa con la empresa vigilada, mientras que en el asunto debatido, el presupuesto de funcionamiento es un concepto fijado para la Contraloría General de la República, esto es, para el sujeto activo de la relación jurídico-tributaría, el cual es determinado mediante la respectiva ley anual de presupuesto. Por ello, se trata de dos conceptos diferentes sin que puedan asimilarse ni mucho menos adaptarse para solucionar la presente controversia.

Ahora bien, de acuerdo con los instructivos de la CGR, la información concerniente al presupuesto de gastos de la entidad vigilada debía comprender los agregados de funcionamiento, inversión, servicio de la deuda (intereses y comisiones y amortizaciones) y operación comercial. Luego, en criterio de la sociedad demandante el rubro de las

amortizaciones que ascendió al monto de \$207.172.926, no podía incluirse en la base gravable de la tarifa de control fiscal del año 2012.

Si bien, la norma indica que la tarifa de control fiscal se obtiene de aplicar el factor de liquidación sobre el presupuesto de la respectiva entidad controlada, menos el valor de la tarifa fiscalización aplicada en la vigencia fiscal anterior, lo cierto es que la normativa no explica los rubros que integran el presupuesto que es informado por la misma sociedad vigilada.

No obstante, *«no se podrá percibir contribución o impuesto que no figure en el presupuesto de rentas, ni hacer erogación con cargo al Tesoro que no se halle incluida en el de gastos»* (art. 345 de la Constitución). De esta forma se elevó a canon constitucional el principio universal de la legalidad presupuestal.

En cumplimiento de dicha directriz, los ingresos estimados en la ley anual de presupuesto se recaudan en acogimiento del principio de unidad de caja, que es del resorte de la Tesorería General de la Nación (arts. 16 y 29, D. 111/96). De este modo, los aforos (ingresos estimados) son previos y obligatorios para realizar el recaudo de los ingresos incorporados en el presupuesto general de la nación. Esto es lo que se denomina la ejecución presupuestal respecto del ingreso público.

Lo propio acontece en la esfera de las erogaciones, donde las apropiaciones presupuestales (gastos estimados) son ejecutadas por los ordenadores del gasto con sujeción al respectivo certificado de disponibilidad presupuestal y a los giros (arts. 73 y 74 del Dcto. 111 de 1996) que reciben periódicamente de la Tesorería General de la Nación. Por lo tanto, las apropiaciones son obligatorias para asumir compromisos dentro del año fiscal correspondiente (art. 14, Dcto. 111 de 1996). Esto es propiamente la ejecución presupuestal del gasto público.

Asimismo, existen tres esferas que permean la contabilidad pública, una es precisamente la contabilidad, otro es el presupuesto y, finalmente, la tesorería.

Por contera, según el Decreto 111 de 1996, el presupuesto no reflejará aspectos eminentemente contables que no estén circunscritos a flujos efectivos de caja, tales como las amortizaciones y las depreciaciones.

En este contexto el presupuesto, la contabilidad y la tesorería no siempre concurren para identificar lo que se debe entender por presupuesto, puesto que existen cuentas

dentro de la contabilidad de la empresa vigilada que, como ya se dijo, tendrán incidencia en los estados financieros, mas no en el presupuesto.

De esta forma, de acuerdo con el plan general de contabilidad pública, las amortizaciones reconocen contablemente el deterioro del valor de un activo o la estimación de un pasivo. De ahí que la amortización de activos sea un concepto contable, financiero y no presupuestal.

NO obstante, dentro del gasto de servicio de la deuda existen rubros de amortizaciones que no tienen relación con la amortización contable que se hace respecto de los activos, sino que en el caso de los servicios de deuda existen amortizaciones asociadas al pago o abono a los acreedores de la deuda pública interna o externa, contraída por la entidad. En ese contexto resulta pertinente diferenciar entre la amortización por el pago de la deuda pública y el concepto de amortización de origen contable sobre los activos de la empresa.

A estos efectos, la Sala constata que la actora, al momento de sustentar el cargo de nulidad, adujo lo siguiente (f. 22):

Como ya lo he expresado los actos recurridos no contienen ningún tipo de motivación que sustente la inclusión de las "erogaciones por pagos de la deuda" en la base para el cálculo de la Tarifa de Control Fiscal.

Así las cosas, en aras de garantizar los principios constitucionales y tributarios de orden superior, se deben excluir de la base de la tarifa de contribución los conceptos por erogaciones por pagos de deudas "Amortizaciones" (código 24.02.01).

Como se aprecia, en el asunto debatido la actora alude a las amortizaciones de empréstitos; es decir, al total de los pagos efectuados a las deudas lo cual disminuye el pasivo de la empresa, pero que, en todo caso, hacen parte del presupuesto de gastos de la actora, en la medida en que sí representan flujos de salida de los recursos públicos. Cabe registrar que en el recurso de apelación la actora insistió en el planteamiento citado (ff. 225 y 226).

Así, es patente que en el asunto controvertido no estamos frente al concepto de amortización, entendido como el factor de medición de los activos, que permite revelar los hechos económicos de, por ejemplo, la propiedad, planta y equipo; sino que en el *sub lite*, se trata de una amortización que integró el gasto por servicio de la deuda. En ese escenario, esta Judicatura halla que dicho rubro sí hace parte del presupuesto de la entidad controlada, así que debió integrar la base gravable de la tarifa de control fiscal.

Ahora bien, en torno al Oficio nro. 2016EE0151819, del 30 de noviembre de 2016, allegado por la actora junto con el recurso de apelación, se detalla que, justamente, la CGR establece que dentro de los conceptos a incluirse en el formulario 25, el cual sirve de instrumento para determinar el presupuesto objeto de la tarifa de control fiscal, no se deben integrar conceptos contables tales como depreciaciones y amortizaciones, así: *«en este formulario deben diligenciarse todos los gastos que generan flujo de fondos por parte de TRANSELCA S. A. ESP, descontando los gastos que son de origen contable como lo pueden ser depreciaciones, amortizaciones, ajustes contables de otras vigencias, entre otros. (...)*» (f. 231).

Si bien este oficio no constituye prueba dentro del proceso, es un documento que contiene doctrina oficial de la entidad demandada y jurídicamente es un criterio auxiliar de la administración de justicia, según términos del artículo 230 de la Carta. En dicho oficio la Administración precisó que no se incluyen las amortizaciones y depreciaciones de tipo contable, lo cual no riñe con que los rubros presupuestales de los servicios de deuda, sí deben estar integrados por las amortizaciones de la deuda pública interna o externa, según sea el caso, de conformidad con los decretos 4730 de 2005 y 4836 de 2011.

En este sentido, el monto de \$207.172.926 correspondiente, según la actora, al rubro de las amortizaciones de capital Informado en el formato 25 (f-25), sí hace parte del presupuesto sobre el cual se calculó la tarifa de control fiscal. No prospera el cargo de apelación.

4- Finalmente, en relación con la condena en costas, el artículo 188 del CPACA establece la regla de que en la sentencia el juez debe pronunciarse sobre la condena en costas, con excepción de los asuntos de interés público; y que la liquidación y ejecución de la eventual condena se regirá por lo dispuesto en el Código de Procedimiento Civil.

Por su parte, la Ley 1564 de 2012 (Código General del Proceso), dispone en el ordinal octavo del artículo 365, que *«solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación»*.

En el presente asunto, se está ante la circunstancia prevista en el numeral octavo, toda vez que la Sala no advierte que las mismas se hayan causado. En consecuencia, no existe fundamento para su imposición.

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**

1. **CONFIRMAR** la sentencia del 16 de agosto de 2017, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, que negó las pretensiones de la demanda.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Copíese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

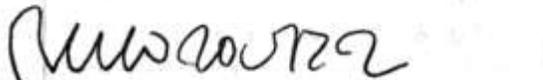
La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.



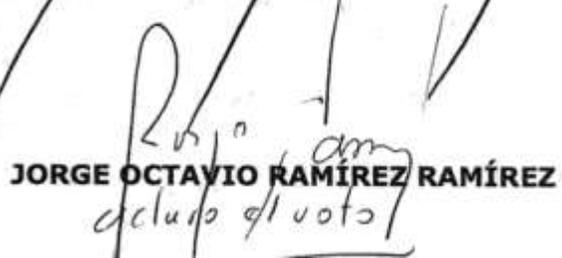
**MILTON CHAVES GARCÍA**  
Presidente de la Sala



**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**



**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**



**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
*concluido el voto*