

CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Base gravable. No incluye los rubros de las cuentas 5120 - Impuestos, contribuciones y tasas ni 5304 - Provisión para deudores, 5313 - Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo y 5331 - Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y 5345 - Amortización de intangibles del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio, 581006 Pérdidas en Siniestros, 581029 Pérdida en venta de Propiedad planta y Equipo, por no ser gastos de funcionamiento asociados necesaria e inescindiblemente al servicio de energía regulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios / GASTOS POR PERDIDAS - No constituyen una operación normal dentro de las actividades ordinarias o de funcionamiento de cualquier ente económico

Según la posición sentada por esta Corporación en la doctrina judicial aludida, que se refuerza por el hecho de que la providencia del 23 de septiembre de 2010 anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 - gastos del plan de contabilidad para entes prestadores de servicio públicos domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005 expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, y reiterada en fallo del 25 de abril pasado, en un asunto similar, se sostiene que los gastos contenidos en las cuentas 5304 - Provisión para deudores, 5313 - Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo y 5331 - Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y 5345 - Amortización de intangibles todas pertenecientes al Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución. Igual consideración merecen las cuentas 5120 - Impuestos, contribuciones y tasas, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio, 581006 Pérdidas en Siniestros, 581029 Pérdida en venta de Propiedad planta y Equipo, gastos que no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio público que presta la parte demandante, lo que implica que tales gastos no hacen parte de la base gravable de la contribución en mención. En cuanto a los gastos por pérdidas, no constituyen una operación normal dentro de las actividades ordinarias o de funcionamiento de cualquier ente económico.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 85

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Codensa S.A. E.S.P. pidió la nulidad de los actos administrativos por los que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios determinó la contribución especial a su cargo, por el año 2007, por el servicio de energía eléctrica vigilado por esa entidad, en el sentido de incluir en la base gravable los montos reportados en las cuentas impuestos, contribuciones y tasas, provisión deudores, provisión para obligaciones fiscales, depreciación de propiedades, plantas y equipos, depreciación de bienes adquiridos leasing financiero, amortizaciones de intangibles, intereses por obligaciones financieras de crédito, comisiones, diferencia en cambio, pérdidas en siniestros y pérdida en venta de propiedad planta y equipo, al considerarlas gastos de funcionamiento. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló los actos acusados y ordenó a la Superintendencia que le devolviera a la actora el valor que pagó en exceso por concepto de contribución, más los intereses legales. Dijo la Sala que tales gastos

no hacen parte de la base gravable, dado que no tienen relación necesaria e inescindible con el servicio que presta Codensa, de modo que no se pueden considerar como gastos de funcionamiento para efectos de liquidar la contribución en mención.

NOTA DE RELATORIA: Sobre los gastos por pérdidas se reitera sentencia de la Sección Cuarta del 9 de noviembre de 2001, Exp. 11790, M.P. María Inés Ortiz Barbosa y sobre la definición de gastos de funcionamiento para efectos de la determinación de la contribución especial de la Ley 142 de 1994 se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

GASTOS DE FUNCIONAMIENTO ASOCIADOS AL SERVICIO PUBLICO VIGILADO - Constituyen la base gravable de la contribución especial de la Ley 144 de 1992 / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO PARA EFECTOS DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Definición. Para la vigencia 2007 la estableció la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en la Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007, cuyo artículo 2 los definió como los señalados en la Resolución 20051300033635 de 28 de diciembre de 2005, acto que fue parcialmente anulado por el Consejo de Estado en sentencia del 23 de septiembre de 2010, dentro del expediente 16874, por violación del artículo 85.2 inciso 2 de la Ley 142 de 1994

[...] la Superintendencia estableció la definición de gastos de funcionamiento, en un acto administrativo de carácter general, con base en las atribuciones concedidas por la Ley 142 de 1994. [...] En desarrollo de esta atribución, la Superintendencia expidió la Resolución No. 20071300016655 del 26 de junio de 2007 por medio de la cual se establece la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007; en la parte resolutive dijo: **Artículo 2º. Gastos de funcionamiento.** *Se entiende por gastos de funcionamiento los descritos en el anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005.* Los conceptos que se excluyen de la base de liquidación, anteriormente descrita, son: **Artículo 3º. Conceptos no incluidos en la base de liquidación de la contribución.** *Para efectos de determinar el valor de la base de liquidación de la contribución para el año 2007 se excluirá, de los Gastos de Funcionamiento a diciembre 31 de 2006, el Grupo 75 Costos de Producción.* Si bien, parece haber un equívoco en la referencia a la página 495 del Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, se entiende, a partir de la aplicación que la Superintendencia dio de esta resolución, al liquidar la contribución a cargo del demandante, que se refiere a las cuentas de la Clase 5 - Gastos, con las únicas exclusiones mencionadas en su artículo 3º antes transcrito. Es decir, para el cálculo de la base gravable incluye las cuentas de todos los grupos de esta clase, con excepción del Grupo 75 Costos de Producción. Por lo tanto, en cuanto a la mención que hizo la parte demandada respecto a que los costos de producción de ese grupo hacen parte de la base gravable a tener en cuenta para la liquidación de la contribución, se debe resaltar que fue la misma Superintendencia la que los excluyó de dicha base para la vigencia 2007. Esta definición de gastos de funcionamiento recoge la descripción hecha de esta Clase 5 - Gastos en el Plan de Contabilidad ya mencionado, y en particular lo contemplado en su inciso 6º de la siguiente manera: **5.2 Catálogo de Cuentas.** A continuación se transcribe el catálogo de cuenta: (...) **Clase 5 - GASTOS. DESCRIPCIÓN.** (...) *Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá*

que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, 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**. No obstante, la legalidad de esta definición fue desestimada mediante decisión anulatoria de dicho inciso, en sentencia de la Sala del 23 de septiembre de 2010

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994

CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA LEY 142 DE 1994 - Finalidad. Recuperar los costos de la función de policía administrativa que ejerce la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios respecto de las entidades que vigila / **CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Base gravable y tarifa.** Es máximo del 1 por ciento del valor de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, asociados al servicio regulado o vigilado / **CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Elementos**

La Ley 142 de 1994, *Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios...* en su artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos, que implica el ejercicio de esta función de policía administrativa. [...] De acuerdo con la disposición en cita, la recuperación de costos se hace a través del recaudo de una contribución especial de las entidades vigiladas, por parte del ente de regulación o de control, según el caso, y se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, **asociados al servicio regulado y/o vigilado**, a una tarifa máxima del 1%, que deberá ser pagada dentro del mes siguiente a la firmeza de la liquidación oficial. Describe, por ende, el artículo 85 en mención, todos los elementos de este tributo, a que se refiere el artículo 338 de la Constitución Política, así: **Sujeto activo:** La Nación a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en este caso; **Sujeto Pasivo:** Los prestadores de servicios públicos domiciliarios; **Hecho generador:** La realización de gastos de funcionamiento; **Base gravable:** El monto de los gastos de funcionamiento incurridos en el año anterior, asociados con el servicio vigilado; **Período (vigencia):** Año en curso; **Tarifa:** Máxima del 1%.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 338 / LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 85

SENTENCIAS DE NULIDAD DE ACTOS ADMINISTRATIVOS DE CARÁCTER GENERAL - Efectos. Operancia inmediata frente a situaciones jurídicas no consolidadas / **SITUACION JURIDICA NO CONSOLIDADA - Definición.** Es aquella que al momento de proferirse el fallo anulatorio, se debatía o era susceptible de debate ante las autoridades administrativas o jurisdiccionales / Resolución SSPD-20071300016655 de 26 de junio de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. En sentencia de 26 de enero de 2012, Expediente 16841, la Sección Cuarta declaró la legalidad condicionada del artículo 1 de esa resolución, en el sentido de que la expresión *gastos de funcionamiento* se debe entender como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente / **EXCEPCION DE ILEGALIDAD - Aplicación**

Siguiendo la posición fijada por esta Sala, los fallos de nulidad de actos de carácter general, tienen efecto inmediato sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, es decir, aquellas que se debatían ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como en este caso, toda vez que cuando se define la situación jurídica particular y concreta, la norma que debía tenerse en cuenta para resolver el caso es inaplicable porque fue declarada nula. Como se advierte a partir de la anterior descripción de los efectos de las sentencias de nulidad de esta jurisdicción, es indispensable que las situaciones jurídicas que se afectan con la providencia, no estén consolidadas, lo cual ocurre cuando están aún siendo debatidas o eran susceptibles de debate. En el presente caso y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, no nos encontramos frente a una situación jurídica consolidada a favor de la Superintendencia dado que la Liquidación Oficial, que determinó el monto a pagar por razón de la contribución especial a cargo de Codensa S.A., aún estaba siendo debatida a la fecha de expedición y ejecutoria de la sentencia del 23 de septiembre de 2010. Por lo tanto, según el debate aquí planteado, el inciso 6º de la descripción de la clase 5 - gastos del plan de contabilidad para entes prestadores de servicio públicos domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005 expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, es inaplicable porque, en lo pertinente, fue declarada nula. Además, se debe precisar que esta Sección, en sentencia del 26 de enero de 2012, declaró la legalidad condicionada del artículo 1º de la Resolución SSPD-20071300016655 de Junio 26 de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual se estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007, en el sentido de que la expresión *gastos de funcionamiento* debe entenderse como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ (E)

Bogotá D. C., trece (13) de junio de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00125-01(18828)

Actor: CODENSA S.A. E.S.P.

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS
DOMICILIARIOS**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 24 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho

instaurada contra los actos administrativos mediante los cuales se liquidó la contribución especial por la vigencia fiscal 2007. Dispuso la sentencia apelada:

*“1. **DECLÁRANSE** no probadas las excepciones de Inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa e innominada, propuestas por el apoderado judicial de la demandada.*

*2. **ANÚLANSE PARCIALMENTE** la Liquidación Oficial No. 20075340006086 de 11 de julio de 2007 y las Resoluciones Nos. SSPD – 20075300030905 del 26 de octubre de 2007 y SSPD 2008500000695 de 10 de enero de 2008, proferidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales liquidó a Codensa S.A., NIT. 830.037.248-0, la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2007.”*

3. Como restablecimiento del derecho:

***DECLÁRASE** que CODENSA S.A. NIT. 830.037.248-0, sólo está obligada a pagar la suma de \$484.544.000, por concepto de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2007, de conformidad con la liquidación que obra en la parte emotiva de este fallo.*

***ORDÉNASE** a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, devolver a CODENSA S.A., NIT 830.037.248-0, el valor pagado en exceso por la contribución especial año 2007, por la suma de \$762.316.000, y reconociendo además los intereses legales del 6% anual, según lo previsto en el artículo 1617 del Código Civil.*

4. No se condena en costas por cuanto no aparecen causadas. (...)”

ANTECEDENTES

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de conformidad con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y la Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007 de esa Superintendencia, profirió la Liquidación Oficial No. 20075340006086 del 11 de julio de 2007, mediante la cual determinó la contribución especial correspondiente al año 2007, por el servicio de energía eléctrica.

Codensa S.A. E.S.P. interpuso recurso de reposición y, en subsidio, apelación en contra de la citada liquidación.

El recurso de reposición se decidió mediante la Resolución No. SSPD 20075300030905 del 26 de octubre de 2007, y el de apelación, con la Resolución No. SSPD 2008500000695 del 10 de enero de 2008, confirmando la liquidación oficial.

El 27 de febrero de 2008, el contribuyente pagó la contribución especial correspondiente a la vigencia 2007.

LA DEMANDA

Codensa S.A. E.S.P. en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se efectúen las siguientes declaraciones:

"PRIMERA

Que son nulos los siguientes actos administrativos, por haber sido expedidos con violación a las normas legales y constitucionales en las cuales debieron fundamentarse:

-La liquidación Oficial No. 20075340006086 del 11 de julio de 2007 proferida en contra de Codensa S.A. E.S.P., por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales se liquidó la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2007, a cargo de Codensa S.A. E.S.P.

-La Resolución No. SSPD 20075300030905 del 26 de octubre de 2007 "por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por Codensa S.A. E.S.P. contra la Liquidación Oficial Número 20075340006086 del 11 de julio de 2007 de la Contribución Especial año 2007, notificada el 26 de octubre de 2007.

-La Resolución No. SSPD 20085000000695 del 10 de enero de 2008 "por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por Codensa S.A. E.S.P. contra la Liquidación Oficial Número 20075340006086 del 11 de julio de 2007 de la contribución especial año 2007", notificada el primero de febrero de 2008.

SEGUNDA

Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a Codensa S.A. E.S.P. ordenando la devolución de setecientos sesenta y dos millones trescientos dieciséis mil pesos m/cte (\$762.316.000) correspondiente al pago de lo no debido efectuado por la sociedad demandante por concepto de la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que se reseña en el acápite de hechos, más los intereses corrientes y de mora legalmente causados hasta el momento de la devolución."

En el texto de la demanda invocó como violadas las siguientes disposiciones: artículos 29, 83 y 338 de la Constitución Política, 35 y 36 del Código Contencioso Administrativo, y 85 de la Ley 142 de 1994.

CONCEPTO DE VIOLACIÓN

1. Los actos acusados son nulos por violación del principio de legalidad y por violación de la norma que establece la base gravable.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios tomó como base gravable, para determinar el cobro de la contribución, la totalidad de los gastos de la entidad vigilada, los cuales catalogó como "gastos de funcionamiento" por lo que ha expandido indebidamente el concepto de "gastos asociados al servicio vigilado" contenido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, en contravía del principio de legalidad.

Se vulneró el artículo 338 de la Constitución Política, ya que el único competente para determinar la base gravable de una contribución es el legislador.

2. No está justificado un incremento, en el gravamen, cercano al 165%, frente a los costos que se pretenden recuperar con la contribución.

El presupuesto de funcionamiento de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no aumentó entre los años 2006 y 2007 más del 4%, en tanto que la contribución liquidada a Codensa S.A. E.S.P. se incrementó en el 165%. Dado que la finalidad legal del gravamen es recuperar el costo del servicio, y que la naturaleza del mismo es de una tasa, debe existir una relación entre la contribución recaudada y el presupuesto del ente de control.

3. Violación del principio de buena fe

Hay desconocimiento de este principio porque la Superintendencia modifica los elementos del gravamen sin estar autorizada para ello. Por la misma razón se vulnera la confianza legítima, concepto derivado de aquel, al cambiarse abruptamente la forma de liquidar la contribución, sin que hubieran cambiado las normas que sustentan la determinación del gravamen, con la consecuencia de generar un incremento exagerado de este.

4. Falsa motivación

La falsa motivación radica en que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no puede por medio de una resolución (20051300033635 de 2005), cuyo carácter es únicamente contable, sustentar la liquidación de la contribución utilizando una base gravable mayor a la consagrada por la Ley 142 de 1994. Por lo tanto, en términos del artículo 36 del Código Contencioso Administrativo, la finalidad del acto no se adecúa al objetivo de la norma que supuestamente lo autoriza, que es de orden contable.

5. Pago de lo no debido

El pago que realizó por concepto de contribución correspondiente al año 2007, carece de fundamento legal. En consecuencia, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, debe reintegrar las sumas indebidamente pagadas por CODENSA S.A. E.S.P.

6. Inaplicación de las Resoluciones Nos. 20051300033635 del 2005 y SSPD 20071300016655 del 2007, por violación de norma superior.

Las Resoluciones Nos. 20051300033635 de 2005, y SSPD 20071300016655 del 2007, que sirvieron de sustento para liquidar la contribución del año 2007, vulneraron el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al modificar la base gravable del tributo, incluyendo gastos no previstos por el legislador, razón por la cual se deben inaplicar esos actos administrativos.

7. Excepción de inconstitucionalidad

Las Resoluciones 20051300033635 de 2005 y SSPD 20071300016655 del 2007 transgreden el artículo 338 Constitucional, y los principios de legalidad y predeterminación de los tributos, al

modificar la base gravable de la contribución, transformándola de gastos *“asociados al servicio sometido a regulación”*, a los gastos totales de la entidad prestadora de servicios públicos.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se opuso a las pretensiones de la demanda, con base en los siguientes argumentos:

Las actuaciones de la Superintendencia se fundamentaron en el estricto respeto a los principios de legalidad y reserva de ley, establecidos en el artículo 338 de la Constitución Política y en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que regula la contribución.

La Ley 142 de 1994, establece claramente que 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, y no como hace ver el demandante que la norma hace referencia a los *“gastos de funcionamiento asociados al servicio”*

Así, todos los gastos que se tomaron como base para liquidar la contribución a cargo del demandante, son aquellos en los que incurre normalmente para cumplir con su objeto principal, no sólo porque no puede desarrollar actividades que no tengan una relación directa con su objeto principal sino también porque sobre ellos pesa la característica de la habitualidad, como se observa en la comparación de los estados financieros reportados a la Superintendencia en los últimos años, además de que son los concernientes al desarrollo de su único objeto social.

La Contaduría General de la Nación, en el Concepto No. 20046-47384 del 14 de septiembre de 2004, sostiene que los gastos operacionales no son solamente aquellos registrados en la cuenta bajo ese nombre, como lo interpreta el demandante, sino que acepta que de los gastos de administración, también hacen parte los gastos operacionales porque tienen por objeto coadyuvar al desarrollo de la actividad económica o cometido estatal. La máxima autoridad contable es muy clara y precisa al considerar que unos son los gastos de operación y otros los gastos operacionales, que son los que tienen que ver con el cumplimiento del objeto social de la empresa.

El concepto de gasto de funcionamiento puede diferir para las entidades públicas y las privadas. Por lo tanto, no se pueden aplicar definiciones, como las contenidas en el Decreto 4579 de 2006, a las entidades privadas, como CODENSA S.A E.S.P.

La liquidación demandada no es ilegal ya que corresponde a la tasación de la contribución, conforme con los parámetros generales que se aplican a todas las entidades sometidas a su vigilancia.

La Superintendencia determinó su presupuesto para los años 2006 y 2007 con un incremento del 4.31% frente al presupuesto del año anterior, lo que no implica una ilegalidad con relación al aumento de las contribuciones a cargo de algunas empresas sometidas a inspección, ya que el presupuesto es el límite que debe atender la entidad para determinar el porcentaje de la tarifa. Es decir, que aplicando las reglas generales de asignación de los valores de la contribución entre las diferentes entidades sometidas a la vigilancia, la Superintendencia debe obtener el valor de sus gastos.

No existe vulneración al principio de buena fe de los administrados, pues la Superintendencia, basada en la autorización legal que al respecto la habilita, realizó una tasación de la contribución a cargo de Codensa S.A. E.S.P., que corresponde a la aplicación de criterios objetivos usados para todos los contribuyentes.

Tampoco se violó el principio de confianza legítima, máxime cuando la Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007, sustento legal del acto administrativo acusado, se expidió con fundamento en la Ley 142 de 1994, el Decreto 990 de 2002 y el plan de contabilidad aplicable a los prestadores privados adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005.

Las resoluciones demandadas son actos administrativos complejos. Así, la motivación que se echa de menos se encuentra tanto en la Liquidación Oficial No. 20075340006086 del 11 de julio de 2007 como en la Resolución 20071300016655 del 26 de junio de 2007, por la cual se estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007.

No existió pago de lo no debido porque la Superintendencia actuó bajo el amparo de la ley, cumpliendo con el principio de legalidad de los actos administrativos.

No procede la inaplicación de los actos administrativos demandados por vulneración de las normas superiores, ya que las resoluciones se ajustan a los parámetros establecidos en la Ley 142 de 1994. Por lo tanto, no existe ninguna contradicción manifiesta para que proceda la excepción de ilegalidad, análisis en todo caso, que debería hacerse en una acción de simple nulidad y no en una de restablecimiento del derecho.

Tampoco procede la excepción de inconstitucionalidad esgrimida, ya que la Superintendencia no amplió o modificó la base gravable establecida en la Ley 142 de 1994.

Excepciones

Inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa.

Los cargos primero y tercero de la demanda incluyen hechos, consideraciones y argumentos jurídicos totalmente nuevos, que no fueron alegados dentro del trámite de la vía gubernativa. Por lo tanto, sobre los mismos no se agotó este requisito de procedibilidad.

Excepción de legalidad

Los actos administrativos acusados se ajustan a la Constitución Política y a la ley, sin que exista causal de nulidad alguna predicable de los mismos.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo Cundinamarca, en sentencia del 24 de marzo de 2011, declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados y ordenó a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios devolver a favor de Codensa S.A. E.S.P. la suma de \$762.316.000 con los intereses legales del 6% anual.

Desestimó la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que el demandante puede esgrimir ante la jurisdicción nuevos y mejores argumentos que refuercen su defensa; los motivos de la demanda y las causales de nulidad que se aduzcan, no están sujetos, necesariamente a su proposición en la etapa de los recursos administrativos.

Respecto a la excepción de legalidad de los actos, advirtió que tiene que ver con el fondo del asunto.

En relación con los cargos, el *a quo*, después de citar la Ley 142 de 1994 (arts. 3, 79.5, 82), el Decreto 990 de 1992 y el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, precisó que el Consejo de Estado en sentencia del 23 de septiembre de 2010¹, declaró la nulidad del inciso 6º de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, contenido en la Resolución No. SSPD 20051300033635 de 2005, normativa que tiene injerencia en los actos administrativos objeto de control.

Conforme con las consideraciones hechas en el citado fallo del Consejo de Estado, advirtió que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en cuanto a la determinación de la base gravable de la contribución, desbordó su competencia, por cuanto incluyó erogaciones pertenecientes a la clase 5-gastos, las cuales no corresponden a gastos de funcionamiento.

Por lo anterior, el Tribunal practicó una nueva liquidación excluyendo de la base gravable de la contribución especial, los gastos relativos a impuestos, contribuciones y tasas, provisión deudores, provisión para obligaciones fiscales, depreciación de propiedades, plantas y equipos, depreciación de bienes adquiridos leasing financiero, amortizaciones de intangibles, intereses y comisiones.

¹ Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño Valencia

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada interpuso recurso de apelación contra la anterior providencia, con fundamento en los siguientes argumentos:

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al expedir el fallo, se sustentó únicamente en la sentencia emitida por el Consejo de Estado el 23 de septiembre de 2010, sin considerar los demás fallos dictados por esa Corporación que, interpretados de manera conjunta, aclaran los límites de la sentencia referida.

El Consejo de Estado no aclaró, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, los gastos que estando clasificados en la cuenta 5- gastos y en las del grupo 75 – costos de producción, son gastos de funcionamiento para efectos de la liquidación de contribución.

Sobre este aspecto el Tribunal comete un error de apreciación en el alcance de la citada sentencia del Consejo de Estado y, en consecuencia, desconoce: i) que existen gastos clasificados en la cuenta 5-gastos y en los del grupo 75 – costos de producción, que hacen parte de la base gravable de la contribución especial; ii) que no existe doctrina judicial ni definición legal respecto a qué cuentas se consideran gastos de funcionamiento.

El Consejo de Estado, en la sentencia No. 16874, excluyó solamente y de manera específica, algunas cuentas o conceptos, de la base gravable para determinar la contribución a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. La cuenta 5120 – *impuestos, tasas, contribuciones*-, no fue excluida de la base de la contribución, como erradamente lo interpretó el *a quo*.

Admitir que, de *facto*, toda provisión de impuestos debe excluirse de la base de la contribución, es considerar que *“el impuesto sobre la renta nunca va a ser base de la contribución, ya que una vez se consolida la obligación tributaria con la presentación de la declaración, el valor debido se lleva contra la provisión creada para este concepto, por lo que nunca va a figurar en una contabilidad un gasto por impuestos sobre la renta sino siempre será un gasto por provisión para impuesto sobre la renta”* .

Adicionalmente, en la práctica contable se incluye, en los gastos de funcionamiento, el pago de impuestos, por lo que la cuenta 5120 debe ser incluida dentro de la base gravable para liquidar la contribución especial.

Debe acudirse a los conceptos de la Contaduría General de la Nación², del Consejo Técnico de la Contaduría Pública³, y a las sentencias de la Sección Cuarta⁴, para determinar qué gastos son de funcionamiento⁵.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Codensa S.A. E.S.P. reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios reiteró los argumentos presentados en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación.

El Ministerio Público rindió concepto solicitando revocar la sentencia, en resumen, por las siguientes razones:

Dijo que el Consejo de Estado ha limitado la definición contable de gastos de funcionamiento, a aquellos gastos propios de la operación u ordinarios, diferenciándolos de los extraordinarios o no operacionales.

El gasto relacionado con el pago de *impuestos, tasas y contribuciones*, es un gasto administrativo operacional, que se encuentra relacionado con el código contable 5120 y debe considerarse dentro de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas por la Superintendencia.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

El tema sobre el cual manifestó la apelante su inconformidad con el fallo impugnado, se contrae a determinar si los montos reportados en las cuentas impuestos, contribuciones y tasas, provisión deudores, provisión para obligaciones fiscales, depreciación de propiedades, plantas y equipos, depreciación de bienes adquiridos leasing financiero, amortizaciones de intangibles, intereses por obligaciones financieras de crédito, comisiones, diferencia en cambio, pérdidas en siniestros y pérdida en venta de propiedad planta y equipo, deben ser

² Conceptos Nos. 20046-47384 del 14 de septiembre de 2004 y 20055-19639 del 13 de junio de 2005

³ Concepto No. 0105 del 24 de noviembre de 2006.

⁴ Sección Cuarta, Exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; Exp. 15771 C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

⁵ Conceptos No. 20055-19639 del 13 de junio de 2005.

considerados gastos de funcionamiento para efectos de la liquidación de la contribución especial a que se refiere el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y, si, por tanto, se deben incluir en la base gravable de la misma.

En primer lugar, la Sala precisa que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, al dictar el fallo que se apela, no se sustentó únicamente en la sentencia emitida por esta Sección el 23 de septiembre de 2010, dentro del expediente 16874. También tuvo en consideración la normativa relacionada con la materia (Ley 142 de 1994, y Decreto 9990 de 2002) y doctrina judicial de esta Sección respecto a qué se entiende por gastos de funcionamiento (sentencias 11790 de 2001 y 15771 de 2008). En todo caso, el solo hecho de que un fallo se soporte en un solo precedente jurisprudencial no lo desestima.

Ahora, sobre los gastos de funcionamiento que se deben tener en cuenta para la liquidación de la contribución especial para la vigencia 2007, es preciso citar la normativa que regula la materia y la doctrina judicial expedida al respecto:

La Ley 142 de 1994, "Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios..." en su artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos, que implica el ejercicio de esta función de policía administrativa. Señala esta norma:

*"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 Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

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 uno de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

85.3 Si en algún momento las Comisiones o la Superintendencia tuvieren excedentes, deberán reembolsarlos a los contribuyentes, o abonarlos a las contribuciones del siguiente período, o transferirlos a la Nación, si las otras medidas no fueran posibles.

85.4 El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

85.5 La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia.

85.6 Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones de que trata esta ley.

Parágrafo 1. Las Comisiones y la Superintendencia se financiarán exclusivamente con las contribuciones a las que se refiere este artículo y con la venta de sus publicaciones. Sin embargo, el Gobierno incluirá en el presupuesto de la nación, apropiaciones suficientes para el funcionamiento de las Comisiones y de la Superintendencia durante los dos primeros años.

Parágrafo 2. Al 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."

De acuerdo con la disposición en cita, la recuperación de costos se hace a través del recaudo de una contribución especial de las entidades vigiladas, por parte del ente de regulación o de control, según el caso, y se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, **asociados al servicio regulado y/o vigilado**, a una tarifa máxima del 1%, que deberá ser pagada dentro del mes siguiente a la firmeza de la liquidación oficial.

Describe, por ende, el artículo 85 en mención, todos los elementos de este tributo, a que se refiere el artículo 338 de la Constitución Política⁶, así:

Sujeto activo: *La Nación a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en este caso.*

Sujeto Pasivo: *Los prestadores de servicios públicos domiciliarios.*

Hecho generador: *La realización de gastos de funcionamiento.*

Base gravable: *El monto de los gastos de funcionamiento incurridos en el año anterior, asociados con el servicio vigilado.*

Período (vigencia): *Año en curso*

Tarifa: *Máxima del 1%.*

De estos elementos, es relevante para el debate que nos ocupa, el de la base gravable que, como se indicó, está conformada por los gastos de funcionamiento, reportados por las entidades vigiladas en el Sistema Único de Información - SUI, **asociados al servicio público vigilado**, en este caso, el de energía eléctrica.

⁶ **ARTICULO 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,

Por su parte, la Superintendencia estableció la definición de gastos de funcionamiento, en un acto administrativo de carácter general, con base en las atribuciones concedidas por la Ley 142 de 1994.

En efecto, esta ley establece que entre las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos está la de definir en forma general las tarifas de esta contribución. Dice en su artículo 79.4:

“Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos.
Son funciones especiales de ésta las siguientes:
(...)
79.4. Definir por vía general las tarifas de las contribuciones a las que se refiere el artículo 85 de esta Ley; liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda...”

En desarrollo de esta atribución, la Superintendencia expidió la Resolución No. 20071300016655 del 26 de junio de 2007⁷ “por medio de la cual se establece la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007; en la parte resolutive dijo:

“Artículo 2º. Gastos de funcionamiento. Se entiende por gastos de funcionamiento los descritos en el anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005”

Los conceptos que se excluyen de la base de liquidación, anteriormente descrita, son:

“Artículo 3º. Conceptos no incluidos en la base de liquidación de la contribución. Para efectos de determinar el valor de la base de liquidación de la contribución para el año 2007 se excluirá, de los Gastos de Funcionamiento a diciembre 31 de 2006, el Grupo 75 Costos de Producción.”

Si bien, parece haber un equívoco en la referencia a la página 495 del Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios⁸, se entiende, a partir de la aplicación que la Superintendencia dio de esta resolución, al liquidar la contribución a cargo del demandante, que se refiere a las cuentas de la Clase 5 – Gastos, con las únicas exclusiones mencionadas en su artículo 3º antes transcrito.

Es decir, para el cálculo de la base gravable incluye las cuentas de todos los grupos de esta clase, con excepción del Grupo 75 Costos de Producción. Por lo tanto, en cuanto a la mención que hizo la parte demandada respecto a que los costos de producción de ese grupo hacen parte de la base gravable a tener en cuenta para la liquidación de la contribución, se debe resaltar que fue la misma Superintendencia la que los excluyó de dicha base para la vigencia 2007.

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...”

⁷ Fls. 57 a 62 del Cuaderno Principal.

⁸ Según se confrontó con la publicación de la Resolución y el Plan en el Diario Oficial 46.137 del 30 de diciembre de 2005, la página 495 corresponde al Anexo No.2 y en ella se describen los códigos de las subcuentas 663942 a 664771 del servicio de telecomunicaciones.

Esta definición de gastos de funcionamiento recoge la descripción hecha de esta Clase 5 - Gastos en el Plan de Contabilidad ya mencionado, y en particular lo contemplado en su inciso 6º de la siguiente manera⁹:

“ 5.2 Catálogo de Cuentas.

A continuación se transcribe el catálogo de cuenta:
(...)

Clase 5 - GASTOS.

DESCRIPCIÓN.

(...)

*Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, 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.***”

No obstante, la legalidad de esta definición fue desestimada mediante decisión anulatoria de dicho inciso, en sentencia de la Sala del 23 de septiembre de 2010¹⁰. En efecto, se dijo en tal providencia, que se reproduce *in extenso*, en virtud de la pertinencia de sus consideraciones para efectos de la decisión que tomará la Sala en el presente asunto:

“...Ahora bien, el aparte acusado señala que para los efectos previstos en las Leyes 142 y 143¹¹ de 1994, los gastos de funcionamiento 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 actos administrativos que expida la autoridad competente.

La descripción de la Clase 5 – Gastos señala: “La constituyen las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento”¹². Dentro de esta Clase se clasifican los siguientes grupos y sus respectivas cuentas, así:

“CLASE 5. GASTOS. GRUPO 51. ADMINISTRACIÓN. Cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento y desarrollo de las actividades de apoyo (Procesos estratégicos y de Soporte) que sin tener relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, sirven para lograr el cumplimiento de la misión.

En este grupo deben registrarse, además, los valores correspondientes a la disminución gradual de los activos diferidos, siempre que se traten de gastos de administración, con el propósito de reconocer y causar el gasto económico.

⁹ Pág. 514 del Plan, edición precitada del D.O., pág. 148.

¹⁰ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16874

¹¹ **Nota de la cita jurisprudencial.** La Ley 143 de 1994 establece “el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, se conceden unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones en materia energética”.

¹² **Nota de la cita jurisprudencial.** Fl. 310 vto.

Dentro de este grupo se incluyen las cuentas: sueldos y salarios, contribuciones imputadas, contribuciones efectivas, aportes sobre la nómina, generales e impuestos, contribuciones y tasas.

“CLASE 5. GASTOS. GRUPO 53. PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES. Bajo esta denominación se agrupan las cuentas representativas de los gastos estimados de carácter económico en que incurre el ente prestador de servicios públicos, obligaciones de cuantía indeterminada y reflejan el valor causado por el uso, consumo o pérdida de capacidad operacional de los bienes.

Los gastos registrados por concepto de provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones se deberán causar de conformidad con las instrucciones impartidas para cada cuenta.

Dentro de este grupo se incluyen las cuentas: Provisión para deudores, provisión para protección de inventarios, provisión para protección de propiedades, planta y equipo, provisión para responsabilidades, provisión para bienes y derechos en investigación administrativa, provisión para obligaciones fiscales, provisión para contingencias, provisiones diversas, depreciación de propiedades, planta y equipo, amortización de propiedad, planta y equipo, amortización de bienes entregados a terceros, amortización de intangibles.

“CLASE 5. GASTOS. GRUPO 58. OTROS GASTOS. Cuentas representativas de los gastos en que incurre el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas definidas anteriormente.

En este grupo debe registrarse, además las operaciones que corresponden a corrección de errores contables de períodos anteriores.

Dentro de este grupo se incluyen las cuentas: Intereses, comisiones, financieros, extraordinarios, ajuste de ejercicios anteriores y gastos asignados a costos de producción y/o a servicios.

“CLASE 5. GASTOS. GRUPO 59. CIERRE DE INGRESOS, GASTOS Y COSTOS. Agrupan las cuentas de ingresos, gastos y costos al cierre del ejercicio económico, con el fin de establecer la utilidad o pérdida del ente prestador de servicios públicos domiciliarios. Su saldo podrá ser débito o crédito según el resultado obtenido.

Dentro de este grupo se incluye la cuenta: Cierre de ingresos, gastos y costos.”

Por su parte, el Grupo 75 – Costos de Producción, también señalado en el aparte acusado, hacen referencia a “las cuentas representativas de los costos incurridos por los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en la prestación de servicios públicos de acuerdo con su objeto social”. Las cuentas que integran este grupo son las siguientes:

7505	Servicios Personales
7510	Generales
7515	Depreciaciones
7516	Arrendamientos
7520	Amortizaciones
7525	Agotamiento
7530	Costo de bienes y servicios públicos para la venta
7535	Licencias, Contribuciones y regalías
7536	Consumo de insumos indirectos
7540	Ordenes 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)

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 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 causadas¹³ o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de

¹³ 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

los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

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

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

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 inescindible¹⁴ 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.

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”.

¹⁴ **Nota de la cita jurisprudencial.** Bajo este criterio la Sala, en sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 4 de febrero de 2010, Exp. 17206, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, ha analizado si los *gastos de pensiones*, como *gastos de funcionamiento*, son *inherentes* al servicio prestado por la entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios obligada al pago de la contribución especial y ha señalado que “*aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, si sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento*”.

Además, la ampliación ilegal de la base gravable por parte de la entidad administrativa, en este caso la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, desconoce el mandato constitucional previsto en el inciso 1° del artículo 338 de la Carta Política, porque tratándose de contribuciones fiscales, la facultad para crearlas en tiempo de paz, solamente le corresponde al Congreso, quien, además, debe establecer los elementos de la obligación tributaria, entre ellos la base gravable, lo que implica que ningún otro órgano de las Ramas del Poder Público puede modificarla o ampliarla so pena de violar dicho precepto constitucional, aspecto por el cual también prosperan las pretensiones de la demanda.” (Negrilla es nuestra).

Siguiendo la posición fijada por esta Sala, los fallos de nulidad de actos de carácter general, tienen efecto inmediato sobre las situaciones jurídicas no consolidadas, es decir, aquellas que se debatían ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, como en este caso, toda vez que cuando se define la situación jurídica particular y concreta, la norma que debía tenerse en cuenta para resolver el caso es inaplicable porque fue declarada nula.

Como se advierte a partir de la anterior descripción de los efectos de las sentencias de nulidad de esta jurisdicción, es indispensable que las situaciones jurídicas que se afectan con la providencia, no estén consolidadas, lo cual ocurre cuando están aún siendo debatidas o eran susceptibles de debate.

En el presente caso y de acuerdo con lo anteriormente expuesto, no nos encontramos frente a una situación jurídica consolidada a favor de la Superintendencia dado que la Liquidación Oficial, que determinó el monto a pagar por razón de la contribución especial a cargo de Codensa S.A., aún estaba siendo debatida a la fecha de expedición y ejecutoria de la sentencia del 23 de septiembre de 2010. Por lo tanto, según el debate aquí planteado, el inciso 6° de la descripción de la clase 5 — gastos del plan de contabilidad para entes prestadores de servicio públicos domiciliarios, adoptado mediante la [Resolución 20051300033635 de 2005](#) expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, es inaplicable porque, en lo pertinente, fue declarada nula.

Además, se debe precisar que esta Sección, en sentencia del 26 de enero de 2012¹⁵, declaró la legalidad condicionada del artículo 1°¹⁶ de la Resolución SSPD-20071300016655 de Junio 26 de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual se estableció la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2007, en el sentido de que la expresión “gastos de funcionamiento” debe entenderse como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Dijo la Sala en esa oportunidad:

“Precisa la Sala, que el concepto de gastos de funcionamiento fue enunciado en el acto acusado y en su motivación aparece el artículo 2° de la Resolución N° SSPD-200713000166555 de junio 26 de 2007 que no fue objeto de demanda, norma que

¹⁵ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16841

¹⁶ Artículo 1°. Tarifa y base para liquidar la contribución especial para la vigencia 2007. Fijar la tarifa de la contribución especial que deben pagar a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios las entidades sometidas a su inspección, control y vigilancia por la vigencia 2007, en el 0.41176 por ciento (0.4117%) **de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente causados en el año 2006**, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información, SUI. (Negrillas fuera de texto).

permite entender el concepto de gastos de funcionamiento para efectos de establecer la tarifa y base gravable de la contribución, el cual fue citado en el aparte demandado, punto central de la controversia y que establece:

(...)

“Que para todos los efectos previstos en las Leyes [142](#) y [143](#) de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicio públicos domiciliarios 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, según lo descrito y **dispuesto en el Anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005;**

(...)

ARTÍCULO 2o. GASTOS DE FUNCIONAMIENTO. Se entiende por gastos de funcionamiento los descritos en el anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005.”

Como se advierte la SSPD para determinar los gastos de funcionamiento, hizo remisión al Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios. No obstante, la anterior disposición fue declarada nula por la Sala¹⁷ en los siguientes términos:

“...”

En consecuencia, los gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado, sin embargo, la SSPD amplió la base gravable de la contribución fijada por el legislador, al incluir todas las cuentas de la clase 5-Gastos y del grupo 75 costos de producción, con violación de los artículos 338, 95.9 y 363 constitucionales.

Es de tener en cuenta que las sentencias que dicta la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en materia de simple nulidad tienen efecto de cosa juzgada “erga omnes”, al ser anulada una norma que sirve de fundamento a otro acto administrativo sometido a control judicial de legalidad, obliga al obedecimiento del precedente judicial y a declarar su nulidad, independientemente que este último acto haya perdido su fuerza ejecutoria por desaparición del fundamento jurídico para su expedición.

Aclara la Sala, que si bien le asiste la razón a la parte demandante para decretar la nulidad de la expresión “gastos de funcionamiento” del artículo 1º del acto acusado, sin embargo, para efectos de su aplicación, se declarará la legalidad condicionada en el sentido de que los “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente,” son aquellos asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Igualmente precisa la Sala que con base en la norma citada, la tarifa aplicable para liquidar la contribución especial corresponde al 0.4117% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.”

Según la posición sentada por esta Corporación en la doctrina judicial aludida, que se refuerza por el hecho de que la providencia del 23 de septiembre de 2010 anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 — gastos del plan de contabilidad

¹⁷ Sentencia de 23 de septiembre de 2010. Exp. 16874. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

para entes prestadores de servicio públicos domiciliarios, adoptado mediante la [Resolución 20051300033635 de 2005](#) expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, y reiterada en fallo del 25 de abril pasado¹⁸, en un asunto similar, se sostiene que los gastos contenidos en las cuentas 5304 – Provisión para deudores, 5313 - Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo y 5331 - Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y 5345 - Amortización de intangibles todas pertenecientes al Grupo 53 – Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, no deben ser incluidas en el cálculo de la base gravable de la contribución.

Igual consideración merecen las cuentas 5120 – Impuestos, contribuciones y tasas¹⁹, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio²⁰, 581006 Pérdidas en Siniestros, 581029 Pérdida en venta de Propiedad planta y Equipo, gastos que no tienen una relación necesaria e inescindible²¹ con el servicio público que presta la parte demandante, lo que implica que tales gastos no hacen parte de la base gravable de la contribución en mención. En cuanto a los gastos por pérdidas, no constituyen una operación normal dentro de las actividades ordinarias o de funcionamiento de cualquier ente económico²².

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

CONFÍRMASE la sentencia del 24 de marzo de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

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

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

¹⁸ Sección Cuarta, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, exp. 18931.

¹⁹ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia del 25 de abril de 2013, exp. 18931, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²⁰ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia del 13 de diciembre de 2011, exp. 17709, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

²¹ Sentencia de 23 de septiembre de 2010. exp. 16874. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Se reitera sentencia del 9 de noviembre de 2001, exp. 11790 de 2001 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA