

**CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Una favor de las Comisiones de Regulación y otra a favor de las Superintendencias / BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Está constituida por los gastos de funcionamiento**

La Ley 142 de 1992 “Ley de servicios públicos domiciliarios” estableció en su artículo 85 dos contribuciones especiales a cargo de las entidades sometidas a regulación, control y vigilancia de las Comisiones de Regulación y de las Superintendencias: una a favor de las Comisiones de Regulación, con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que prestan, y otra a favor de las Superintendencias, para recuperar los costos de control y vigilancia en que incurren. Conforme al anterior artículo, la base gravable de las contribuciones especiales está constituida por los “gastos de funcionamiento”, asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo. La contribución se calculará sobre la información contenida en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 1% del valor determinado como base impositiva.

**FUENTE FORMAL:** LEY 142 DE 1992 – ARTICULO 85

**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 2 NUMERAL 1 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTICULO 2 NUMERAL 3 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - NUMERAL 2 PARCIAL ANULADOS

**GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Alcance del concepto / GASTOS PENSIONALES – Hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios / BASE GRAVABLE – Tiene en cuenta los gastos pensionales**

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 ibídem establece que la base gravable de las contribuciones especiales, a cargo de los entes sujetos a ellas, está conformada por los gastos de funcionamiento de las entidades sometidas a regulación de las Comisiones de Regulación y al control y vigilancia de las Superintendencias (entre estas la de Servicios Públicos). En relación con el alcance del concepto “gastos de funcionamiento”, esta Sección, en reiteradas oportunidades, ha concluido que se refiere a “la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación, de manera que deberán excluirse aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario.” Ahora bien, en relación con los gastos pensionales, la Sección ha concluido que éstos sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, hacen parte de la base para liquidar la contribución del artículo 85 de la Ley 142 ibídem.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre los gastos pensionales como base para liquidar la contribución especial se cita sentencia de 17 de abril de 2008, Rad. 15771, MP. María Inés Ortiz Barbosa.

**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 2 NUMERAL 1 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTICULO 2 NUMERAL 3 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - NUMERAL 2 PARCIAL ANULADOS

**GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Incluye las erogaciones causadas relacionadas con la prestación de los servicios públicos / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – La conforma sólo los gastos que tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan los entes prestadores**

Esta Sala, recientemente, con ocasión del estudio de legalidad de la Resolución N° 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, específicamente del inciso 6° de la Descripción 5 Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, concluyó que “la intención del Legislador, en relación con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, 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.” para determinar la base gravable de la contribución especial a que alude el artículo 85 ibídem, necesariamente habrá que analizarse qué gastos de los comprendidos en las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliario, hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades obligadas a su pago, toda vez que no todas las cuentas de gastos que allí se prevén encajan dentro del concepto de “gastos de funcionamiento” que la jurisprudencia ha precisado.

**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 2 NUMERAL 1 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTICULO 2 NUMERAL 3 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - NUMERAL 2 PARCIAL ANULADOS

**GASTOS PENSIONALES – Hacen parte de los gastos de funcionamiento / CONTRIBUCION ESPECIAL A FAVOR DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Para su liquidación deben incluirse los gastos pensionales / CUENTA DE LA CLASE 5 GASTOS DEL PLAN DE CONTABILIDAD PARA ENTES PRESTADORES DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – No todos los gastos relacionados allí son gastos de funcionamiento**

La Sala reitera que los gastos de pensiones sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, hacen parte de la base para liquidar la contribución a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Por tanto, el cargo de violación aducido por la demandante, sustentado en la afirmación contraria, no resulta pertinente para declarar la nulidad de los apartes acusados. Sin embargo, como se dijo anteriormente, las Superintendencias (incluida la de Servicios Públicos Domiciliarios) no pueden incluir dentro de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, todos los gastos que comprenden las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, toda vez que, como se explicó anteriormente, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” desarrollado por esta Corporación. En ese orden de ideas, como las cuentas de Clase 5-Gastos incluyen las cuentas del Grupo 51. Administración y del Grupo 58. Otros Gastos, que a su vez incluye la cuenta 5810-Otros Gastos Extraordinarios, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron 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 la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios; pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” que expresamente señaló el legislador.

**NORMA DEMANDADA:** RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 2 NUMERAL 1 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - ARTICULO 2 NUMERAL 3 ANULADOS PARCIALMENTE / RESOLUCION SSPD-2005-13000-11765 DE 2005 (17 de junio) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - NUMERAL 2 PARCIAL ANULADOS

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

Bogotá, D.C., catorce (14) de octubre de dos mil diez (2010).

**Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00031-00(16650)**

**Actor: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTA - E.T.B.**

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS**

**FALLO**

La Sala decide la acción pública de nulidad instaurada por la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ S.A. E.S.P. contra los artículos 2º, numeral 1º y 3º, numeral 2º (parcial) de la Resolución SSPD-2005-13000-11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (Se destacan los fragmentos acusados en negrilla y subraya):

**“RESOLUCIÓN NÚMERO SSPD-2005-13000-11765 DE 2005**  
(Junio 17)

*Por la cual se definen de manera general las tarifas de la contribución especial prevista en el numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 para la vigencia de 2005.*

A

RESUELVE:

**Artículo 2º.** *Gastos de funcionamiento. Para efectos de la liquidación de la contribución de la vigencia de 2005, se entiende por gastos de funcionamiento los siguientes:*

1. Los gastos de administración **(Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos)**.
2. Las provisiones, agotamientos, depreciaciones y amortizaciones (Grupo 53 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos).
3. Otros gastos (Grupo 58 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos).

**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 la vigencia de 2005, se excluirán de los gastos de funcionamiento a diciembre 31 de 2004, los siguientes conceptos:*

1. Las provisiones, agotamientos, depreciaciones y amortizaciones (Grupo 53 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos).
2. Otros gastos (Grupo 58 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos), con excepción de los códigos contables 5805 “Otros Gastos Financieros” y **5810 “Otros Gastos Extraordinarios”**, los cuales harán parte de la base de liquidación.
3. Los impuestos, tasas y contribuciones de que trata el código contable 5120 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos.

**Parágrafo.** *En caso que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios encuentre errores o inconsistencias en los registros contables de los gastos correspondientes a la entidad prestadora de servicios públicos, podrá requerir al ente prestador para que explique dicha situación. Cuando la respuesta no sea satisfactoria, la Superintendencia, de conformidad con la normatividad existente, harán los ajustes correspondientes, única y exclusivamente para efectos de establecer la base de liquidación de la contribución.”*

## 1. ANTECEDENTES PROCESALES

### A) LA DEMANDA

La EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ S.A. E.S.AP., a través de apoderado judicial, solicitó la nulidad parcial de los artículos 2º, numeral 1º y 3º, numeral 2º (parcial) de la Resolución SSPD-2005-13000-11765 del 17 de junio de 2005, por considerar que vulnera el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Precisó que el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece una contribución especial a cargo de las entidades sometidas a regulación de las Comisiones o Superintendencias, cuya finalidad es la de obtener la recuperación de los costos del servicio de regulación que prestan las Comisiones y los de control y vigilancia que presta la Superintendencia. La base gravable de dicha contribución, añadió, se encuentra conformada por los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, en el año anterior a aquel en que se haga el cobro y de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones.

Dijo que de acuerdo con el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, en la cuenta 51 se incluye el rubro "Gastos por pensiones", los cuales, a su juicio, no son gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación de la entidad.

En consecuencia, consideró que como los gastos por pensiones no están asociados a la prestación del servicio de la Empresa, no deberían ser tenidos en cuenta dentro de la base para determinar la contribución especial, ya que con ello se desconoce lo dispuesto en el artículo 85 *ibídem*.

Agregó que de acuerdo con el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, en el código 5810 "OTROS GASTOS EXTRAORDINARIOS" se incluyen los gastos de pensiones.

Añadió que la Empresa, bajo el entendido de que la base gravable de la contribución especial está constituida por los gastos de funcionamiento asociados al servicio de telecomunicaciones, no registra dentro de sus gastos de administración el gasto por pensiones de jubilación, toda vez que dichos gastos no son inherentes a la prestación del servicio de telecomunicaciones. Por tanto, al no hacer parte de la base de liquidación de la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, los gastos por pensiones no deben tenerse en cuenta para fijar la base sobre la cual se calcula la contribución.

Por lo anterior solicita que se *"declare que la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS al expedir la Resolución No. SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneró el mandato del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994."* y que se *"declare que la vulneración a la Ley 142 de 1994 está en que la Resolución No. SSPD-205 (sic) 13000 11765 DE 2005 (a sus artículos 2, numeral 1 y 3) incluyó como base para determinar la contribución de los operadores los "Gastos por Pensiones" que no están asociados al servicio sometido a regulación en el año anterior a aquél en que se haga el cobro"*.

### B) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, a través de apoderado judicial, contestó la demanda en los siguientes términos:

- La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en ejercicio de sus funciones establecidas en el artículo 79 de la Ley 142 de 1994, expidió y adoptó el Plan de Contabilidad para las entidades prestadoras de servicios domiciliarios, en observancia de la normatividad y metodología establecida en el Plan General de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación.

- Los códigos contables que integran la base para liquidar la contribución, así como la tarifa, están definidos en el acto acusado en un todo, de conformidad con lo previsto en los artículos 79 y 85 de la Ley 142 de 1994, en el Plan de Contabilidad para Entes Públicos.

- Que no es válido registrar el pasivo pensional y su amortización como un gasto operacional en el grupo 58 "OTROS GASTOS", porque dicho grupo no permite el reconocimiento y revelación de gastos originados en pasivos pensionales. A contrario sensu, el Catálogo de Cuentas, contenido en el Modelo Instrumental del Plan General de Contabilidad Pública, sí tiene habilitadas en el Grupo 51 "ADMINISTRACIÓN" las cuentas y subcuentas requeridas para el reconocimiento y revelación de los gastos por pasivos pensionales.

- Que el gasto en que se incurre para el pago de pensiones y la amortización de su cálculo actuarial es un gasto administrativo operacional, que forma parte de los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, y no corresponde a la codificación 58 "Otros Gastos" como lo aduce la actora, pues el Grupo 58 no permite el reconocimiento y revelación de gastos originados en pasivos pensionales.

- Concluyó que en aplicación de la normatividad vigente sobre la materia, el gasto en que se incurre para el pago de pensionados y la amortización de su cálculo actuarial, es un gasto administrativo operacional que forma parte de los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, de conformidad con el PGCP y en el Plan Contable para Entes Prestadores de Servicios Públicos.

- Precisó que la Contraloría General de la Nación, en conceptos reiterados, ha señalado que los gastos por pensiones de jubilación son gastos operacionales que deben afectar los respectivos rubros del Grupo 51 "GASTOS OPERACIONALES DE ADMINISTRACIÓN". Transcribió apartes de los Conceptos 20046-47384 del 14 de septiembre de 2004 y 20055-19639 del 13 de junio de 2005, 20059-43587 del 20 de septiembre de 2005, 20059-44458 del 16 de diciembre de 2005.

### **C) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda.

La **demandada** reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación a la demanda. Además, precisó que la posición de que los gastos pensionales hacen parte de los gastos de funcionamiento y, por ende, de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, ha sido asumida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, CP. María Inés Ortiz Barbosa. Transcribió apartes de la sentencia.

El **Ministerio Público** rindió concepto, en el que precisó que los “gastos de funcionamiento”, conforme a la jurisprudencia del Consejo de Estado (sentencias de 9 de noviembre de 2001 exp. 11790), son los gastos operacionales u ordinarios en que incurre una empresa, para la realización de su objeto social. Por tanto, están directamente relacionados con la elaboración o producción de los bienes de la empresa o con la prestación de un servicio, y constituyen su fuente principal de ingresos. El gasto pensional, entonces, como carga laboral ineludible, es una erogación obligatoria en el giro ordinario de los negocios de la empresa.

Que conforme al Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos y al Plan General de Contabilidad para Entes Públicos, el gasto relacionado con el pago de pensiones y la amortización del cálculo actuarial es un gasto administrativo operacional, que puede considerarse dentro de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas por la Superintendencia.

Dijo que el gasto pensional se causa de manera regular durante el transcurso de los períodos contables o vigencias, se debe registrar en cuentas específicas, implica obligatoriedad legal para la entidad y tiene por objeto el desarrollo de la actividad económica o contenido de las funciones de la entidad.

En consecuencia, concluyó que el acto demandado no estaba viciado de ilegalidad alguna y que, por ende, se deben negar las pretensiones de la accionante.

## **2. CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala decidir sobre la pretensión de nulidad de los artículos 2º, numeral 1º y 3º, numeral 2º (parcial) de la Resolución SSPD-2005-13000-11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Concretamente, se decidirá si las expresiones “*Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos*” del numeral primero del artículo 2º, y “5810 *Otros Gastos Extraordinarios*”, del numeral 2º del artículo 3º del artículo 85 del acto acusado, contrarían lo dispuesto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, en cuanto a que en dicho grupo se incluyen los gastos de pensiones para efectos de calcular la contribución especial de los operadores de telecomunicaciones para el año 2005.

Para resolver el cargo de violación invocado por la accionante, la Sala hará un breve análisis sobre la contribución a que alude el artículo 85 de la Ley 142 de 1994; luego establecerá si los gastos pensionales se incluyen dentro de los gastos de funcionamiento para efectos de calcular la contribución especial del artículo 85 ibídem y, por último, establecerá si dentro de la base gravable, para el cálculo de la contribución, debe tenerse en cuenta la totalidad de los gastos que hacen parte de las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

### **A) CONTRIBUCIONES ESPECIALES. ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994**

La Ley 142 de 1992 “Ley de servicios públicos domiciliarios” estableció en su artículo 85 dos contribuciones especiales a cargo de las entidades sometidas a regulación, control y vigilancia de las Comisiones de Regulación y de las

Superintendencias: una a favor de las Comisiones de Regulación, con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que prestan, y otra a favor de las Superintendencias, para recuperar los costos de control y vigilancia en que incurrir.

Al efecto, el artículo 85 ibídem dispone:

**“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 una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.”*

Conforme al anterior artículo, la base gravable de las contribuciones especiales está constituida por los “gastos de funcionamiento”, asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo.

La contribución se calculará sobre la información contenida en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 1% del valor determinado como base impositiva.

**B) DE SI LOS GASTOS PENSIONALES DE LAS ENTIDADES SOMETIDAS A REGULACIÓN, CONTROL Y VIGILANCIA DE LAS COMISIONES DE REGULACIÓN Y DE LAS SUPERINTENDENCIAS SE CONSIDERAN GASTOS DE FUNCIONAMIENTO, PARA EFECTOS DE CALCULAR LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL DEL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994**

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 ibídem establece que la base gravable de las contribuciones especiales, a cargo de los entes sujetos a ellas, está conformada por los **gastos de funcionamiento** de las entidades sometidas a regulación de las Comisiones de Regulación y al control y vigilancia de las Superintendencias (entre estas la de Servicios Públicos).

En relación con el alcance del concepto “gastos de funcionamiento”, esta Sección, en reiteradas oportunidades, ha concluido que se refiere a *“la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación, de manera que deberán excluirse aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario.”*<sup>1</sup>

Ahora bien, en relación con los gastos pensionales, la Sección ha concluido que éstos sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, hacen parte de la base para liquidar la contribución del artículo 85 de la Ley 142 ibídem. En la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, CP. María Inés Ortiz Barbosa, consideró:

*“Cuando el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, pues estos son los gastos de operación definidos así, por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública<sup>2</sup>, sino a los gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes.*

*Los gastos de funcionamiento son aquellas erogaciones que tiene por objeto atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y en la Ley<sup>3</sup>; y una de esas necesidades es cumplir con la carga pensional de sus trabajadores, pues los gastos de personal son las erogaciones que debe hacer el Estado como contraprestación de los servicios que recibe, ya sea por una relación laboral o a través de contrato<sup>4</sup>, lo cual incluye, tal como reconoce el actor, garantizar el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que determina la ley 100 de 1993. De manera que si la empresa tiene esta carga pensional es fundamentalmente con el factor humano, entre otros, que una empresa prestadora de servicios funciona.*

*Como lo señaló la Sala en sentencia de 9 de noviembre de 2001<sup>5</sup>:*

*“La expresión “funcionamiento” significa: Acción y efecto de funcionar. Funcionar. Ejecutar una persona, máquina, etc. Las funciones que le son propias. De donde se deduce que los Gastos de Funcionamiento son aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico”.*

---

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010. Expediente 16874. M.P. Martha Teresa

<sup>2</sup> Pagina Web de la Contaduría General de la Nación:

[http://www.contaduria.gov.co/RegimenContabilidadPublica/plan\\_general.pdf](http://www.contaduria.gov.co/RegimenContabilidadPublica/plan_general.pdf)

<sup>3</sup> Diccionario de Términos de Contabilidad Pública, Contaduría General de la Nación. Edición 1998.

<sup>4</sup> Ibídem.

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Expediente 11790, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

En el Plan General de Contabilidad Pública, el concepto de gastos es explicado así:

“Gastos:

282. *Noción.* Los gastos son flujos de salida de recursos de la entidad contable pública, susceptibles de reducir el patrimonio público durante el período contable, bien sea por disminución de activos o por aumento de pasivos, expresados en forma cuantitativa. Los gastos son requeridos para el desarrollo de la actividad ordinaria, e incluyen los originados por situaciones de carácter extraordinario.

283. *El reconocimiento de los gastos debe hacerse con sujeción a los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública en el período contable. [...]*

284. Los gastos se revelan de acuerdo con las funciones que desempeña la entidad contable pública, la naturaleza del gasto, la ocurrencia de eventos extraordinarios y hechos no transaccionales, y las relaciones con otras entidades del sector público; se clasifican en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos.

285. Los gastos de administración corresponden a los montos asociados con actividades de dirección, planeación y apoyo logístico.

286. Los gastos de operación se originan en el desarrollo de la operación básica o principal de la entidad contable pública, siempre que no deban registrar costos de producción y ventas, o gasto público social, de conformidad con las normas respectivas”. (Subrayas fuera de texto)

Dentro de las dinámicas de las cuentas del PGCP, los gastos de administración, dentro de los cuales se encuentran los gastos de pensiones, se indica, que “son cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión.”

De acuerdo con lo anterior, aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, sí sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento.

Esta descripción no sólo responde al principio de clasificación, conforme al cual los hechos económicos deben ser apropiadamente clasificados según su naturaleza, de manera que se registren en las cuentas adecuadas (artículo 53 del Decreto 2649 de 1993), sino al principio de asociación del Sistema Nacional de Contabilidad Pública, en virtud del cual, el reconocimiento de ingresos debe estar asociado con los gastos necesarios para la ejecución de las funciones de cometido estatal y con los costos y/o gastos relacionados con el consumo de recursos necesarios para producir tales ingresos.

*En consecuencia, al ser la carga pensional una obligación ineludible para la entidad prestataria de los servicios públicos domiciliarios, está asociada al giro ordinario de los negocios de la empresa, esto es, al servicio sometido a regulación de la entidad.*

*Dentro del PUC para comerciantes (Decreto 2650 de 1993) la Cuenta 5 "Gastos" comprende los gastos "Operacionales de administración" (Cuenta 51), dentro de los cuales la 5105 corresponde a Gastos de Personal y dentro de ellos, entre otros, los salarios, sueldos, jornales, cesantías, **510557 Cuotas partes pensiones de jubilación, 510558 Amortización cálculo actuarial pensiones de jubilación y 510559 Pensiones de jubilación.***

*Y describe que en los gastos de personal se registran los ocasionados por concepto de la relación laboral existente de conformidad con las disposiciones legales vigentes, el reglamento interno del ente económico, pacto laboral o laudo.*

*De manera que los gastos de pensiones en cualquier actividad son considerados como gastos de funcionamiento porque se incurre en ellos dentro del giro normal de la actividad de un ejercicio económico determinado y están directamente relacionados con la gestión administrativa de la entidad. La Sala de Consulta y Servicio Civil también ha considerado que el pago de pasivos pensionales constituye en realidad, un gasto de funcionamiento y no puede considerarse como gasto de inversión<sup>6</sup>."*

### **C) DE SI LOS GASTOS INCLUIDOS EN LAS CUENTAS DE LA CLASE 5 – GASTOS DEL PLAN DE CONTABILIDAD PARA ENTES PRESTADORES DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS HACEN PARTE DE LA BASE GRAVABLE DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES DEL ARTÍCULO 85 DE LA LEY 142 DE 1994**

Esta Sala, recientemente<sup>7</sup>, con ocasión del estudio de legalidad de la Resolución N° 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, específicamente del inciso 6° de la Descripción 5 Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, concluyó que *"la intención del Legislador, en relación con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, 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."*

Las consideraciones que esgrimió la Sala en esa oportunidad, y que se acogen para resolver el presente caso, fueron:

*"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*

---

<sup>6</sup>Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, César Hoyos Salazar, 8 de febrero 2001, Expediente 1323.

<sup>7</sup> Sentencia del 23 de septiembre de 2010, expediente 16874, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

*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 causadas<sup>8</sup> o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.*

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

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

Lo anterior permite inferir que, para determinar la base gravable de la contribución especial a que alude el artículo 85 ibídem, necesariamente habrá que analizarse qué gastos de los comprendidos en las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliario, hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades obligadas a su pago, toda vez que no todas las cuentas de gastos que allí se prevén encajan dentro del concepto de “gastos de funcionamiento” que la jurisprudencia ha precisado.

#### **D) ASUNTO OBJETO DE EXÁMEN**

En el caso in examine, la Empresa de Telecomunicaciones de Bogotá S.A. E.S.P. considera que el acto demandado viola el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 “Ley de Servicios Públicos Domiciliarios”, porque para determinar la contribución que allí se consagra, solamente se puede incluir en la base gravable los gastos relacionados directamente con la prestación del servicio sometido a regulación del año inmediatamente anterior. A su juicio, los gastos de pensiones no están asociados a la prestación del servicio regulado por el ente de control, de manera que la Superintendencia no puede incluirlos como gastos de funcionamiento para efectos de liquidar la contribución.

---

<sup>8</sup> El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

La Sala declarará la nulidad de las expresiones acusadas por las siguientes razones:

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución SSPD-2005 13000 11765 del 17 de junio de 2005, por medio de la cual estableció la tarifa de la contribución especial a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios, correspondiente al año 2005, así como el procedimiento para su liquidación y recaudo. En el artículo 1º dispuso que la tarifa sería del 0.98% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, causados en el año 2004, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia.

En los artículos 2º y 3º de la misma resolución, la Superintendencia incluyó dentro del concepto “gastos de funcionamiento”, para efectos de liquidar la contribución del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para la vigencia 2005, la totalidad de los gastos de administración incluidos dentro del Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos y los gastos de la cuenta 5810 “Otros Gastos Extraordinarios” del mismo Plan.

La Sala reitera que los gastos de pensiones sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad de servicios públicos domiciliarios y, por tanto, hacen parte de la base para liquidar la contribución a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios. Por tanto, el cargo de violación aducido por la demandante, sustentado en la afirmación contraria, no resulta pertinente para declarar la nulidad de los apartes acusados.

Sin embargo, como se dijo anteriormente, las Superintendencias (incluida la de Servicios Públicos Domiciliarios) no pueden incluir dentro de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, todos los gastos que comprenden las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, toda vez que, como se explicó anteriormente, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto “*gastos de funcionamiento*” desarrollado por esta Corporación.

La descripción de las cuentas de Clase 5 – Gastos, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, 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”<sup>9</sup>. 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.*

---

<sup>9</sup> 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.** *Agrupar 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.”*

En ese orden de ideas, como las cuentas de Clase 5-Gastos incluyen las cuentas del Grupo 51. Administración y del Grupo 58. Otros Gastos, que a su vez incluye la cuenta 5810-Otros Gastos Extraordinarios, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron 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 la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios; pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” que expresamente señaló el legislador.

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**

**ANÚLANSE** las expresiones “*Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos*” y “*5810 “Otros Gastos Extraordinarios”*”, contenidas en el numeral 1º del artículo 2º y el numeral 2º del artículo 3º, respectivamente, de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

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

Esta providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**