

CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Base gravable. No incluye los rubros de la cuenta 5120 - Impuestos, contribuciones y tasas por no ser gastos de funcionamiento asociados necesaria e inescindiblemente al servicio de energía eléctrica regulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

Respecto de la Cuenta 5120 - Impuestos, contribuciones y tasas, es importante tener en cuenta que, si bien el pago de tributos es una obligación legal que es esencial para la subsistencia de la entidad, como lo sostiene el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006, no es menos cierto que dicho gasto no tiene una relación inescindible con el servicio público domiciliario que se presta, en tanto no es una actividad que se ejecute en desarrollo del objeto social de la empresa. No puede perderse de vista que los tributos que pagan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, salvo las contribuciones especiales de la Ley 142 de 1994, tienen hechos generadores diferentes a la prestación de los servicios públicos, lo que demuestra que su causación no depende, ni se relaciona de manera ineludible, obligatoria o necesaria, con la ejecución del objeto social de las empresas prestadoras de servicios públicos. 3.10.- Pero, si las consideraciones anteriores no fueran suficientes, para la Sala es claro que establecer el pago de una contribución, tomando como base gravable lo pagado por concepto de otros tributos e, incluso por la misma contribución en el periodo gravable anterior, constituye una doble tributación para un mismo hecho económico, la cual está proscrita por nuestra Constitución, en virtud de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 ibídem. Ello, por cuanto se *“desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica [no, el monto de lo pagado en tributos] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”*. En ese orden de ideas, la Cuenta 5120 - Impuestos, contribuciones y tasas, tampoco puede ser tomado como parte de la base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial, en tanto, como se explicó, no hace parte de los gastos de funcionamiento de la empresa, asociados al servicio regulado, esto es, a la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 85

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Chivor & Cía S.C.A. E.S.P. pidió la nulidad de los actos en los que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó oficialmente 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, entre otras cuentas, las reportadas por impuestos, tasas y contribuciones, al considerarlas gastos de funcionamiento. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló parcialmente dichos actos y ordenó a la Superintendencia que le devolviera a la actora el valor que pagó en exceso por la contribución, más los intereses legales. Dijo la Sala que tales gastos no hacen parte de la base gravable porque no tienen relación necesaria e inescindible con el servicio que presta Chivor, en tanto no son actividades que ejecuta en desarrollo de su objeto social, de modo que no se pueden considerar como gastos de funcionamiento al liquidar la contribución en mención. Agregó que el hecho de fijar como base gravable de una contribución lo pagado por otros tributos, e incluso, por la misma contribución en el periodo gravable anterior, constituye doble tributación por un mismo hecho económico, la cual está proscrita por la Carta

Política.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la improcedencia de incluir en la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994 los gastos de la cuenta impuestos, contribuciones y tasas se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del 25 de abril de 2013, Radicación 25000-23-27-000-2009-00027-01(18931), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Base gravable. No incluye los rubros de las cuentas 5304 - Provisión para deudores, 5313 - Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo, 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 y 5810 Otros gastos extraordinarios por no ser gastos de funcionamiento asociados necesaria e inescindiblemente al servicio de energía regulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

3.4.- Para la Sala es claro que los efectos de la sentencia de nulidad del 23 de septiembre de 2010 (expediente 16874), que anuló el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 - Gastos, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005, afectan la situación que se estudia en esta sentencia, que se encontraba *subjudice* y, por lo mismo, no podía considerarse como consolidada o definida. En el caso concreto, el efecto es inmediato y, por lo tanto, la definición de “gastos de funcionamiento” contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, resulta inaplicable por haber sido declarada nula. 3.5.- Según la posición sentada por esta Sección en la mencionada sentencia de nulidad, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores, se concluye que los gastos contenidos en las cuentas 5304 - Provisión para deudores, 5313 -Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo, 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. 3.6.- Igual consideración merecen las cuentas 5120 -Impuestos, contribuciones y tasas, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio y, 5810 Otros gastos extraordinarios, en vista de 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.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 85

NOTA DE RELATORIA: Sobre la improcedencia de incluir en la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994 los gastos de las cuentas 5304 - Provisión para deudores, 5313 - Provisión para obligaciones fiscales, 5330 - Depreciación de propiedades, planta y equipo, 5331 - Depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero y 5345 - Amortización de intangibles del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios se

reiteran sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 13 de junio de 2013, Radicación 25000-23-27-000-2008-00125-01(18828); 20 de junio de 2013, Radicación 25000-23-27-000-2010-00115-01(18930) y 3 de julio de 2013, Radicación 25000-23-27-000-2008-00129-01(19017), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E). Sobre la cuenta 5803 Ajuste por diferencia en cambio se reitera la sentencia de 13 de diciembre de 2011, Radicación 25000-23-27-000-2008-00023-01(17709), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y sobre la cuenta 5810 - Otros gastos extraordinarios se reitera la sentencia de 14 de octubre de 2010, Radicación 11001-03-27-000-2007-00031-00(16650), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES DE LA LEY 142 DE 1994 - Finalidad. Recuperar los costos de la función que ejerce la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios respecto de las entidades vigiladas / 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

La Ley 142 de 1994, *“por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones”*, en el artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos de los servicios de control y vigilancia prestados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de financiar su funcionamiento. La recuperación de dichos costos, en virtud del artículo 85 ibídem, se realiza por medio del recaudo de una Contribución Especial por parte de la Superintendencia y a cargo de las entidades vigiladas. Contribución Especial que se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, **asociados al servicio vigilado**, del año inmediatamente anterior, a una tarifa entre 0.1 y 1%, que es determinada anualmente por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79.4 de la Ley 142 de 1994.

FUENTE FORMAL: LEY 142 DE 1994 - ARTICULO 85

GASTOS DE FUNCIONAMIENTO ASOCIADOS AL SERVICIO PUBLICO VIGILADO - Constituyen la base gravable de la contribución especial de la Ley 142 de 1994 / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO PARA EFECTOS DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL DE LA LEY 142 DE 1994 - Definición. Se deben entender como los asociados necesaria e inescindiblemente con el servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente

3.1.- Aunque el Diccionario de Términos Contables contenido en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios define los *“gastos de funcionamiento”* como *“erogaciones que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la ley”*, este concepto resulta amplio e impreciso para efectos de determinar la base gravable de la Contribución Especial. Por tal razón, la Sección Cuarta de esta Corporación, ante la ausencia de una descripción legal concreta, ha definido en sus providencias el concepto de *“gastos de funcionamiento”*. Así, en sentencia del 9 de noviembre de 2001, expediente 11790, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, al decidir sobre la legalidad del artículo 5º de la Resolución No. 25 de 1998 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se definieron los *“gastos de funcionamiento”*, como *“aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos*

técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico". En el mismo sentido se encuentra la definición dada en la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, en la cual, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD 001350 del 5 de mayo de 2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo concerniente a la base para liquidar la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, expresó lo siguiente: "Cuando el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, pues estos son los gastos de operación definidos así, por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, sino a los gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes" (...) 3.2.- Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución No. 20051300033635 de 2005, entendió por gastos de funcionamiento los que "corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 –Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 –Costos de producción, y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso". Dentro de la Clase 5 -Gastos, que es la que interesa para el caso concreto, se clasifican los grupos y sus respectivas cuentas, de la siguiente manera: - Grupo 51. Administración; -Grupo 53. Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones; - Grupo 58. Otros gastos; - Grupo 59. Cierre de ingresos, gastos y costos. Sin embargo, como lo expuso el *a-quo*, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010, anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 -Gastos, contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, que, precisamente, equiparaba el concepto de "gastos de funcionamiento", a todos los grupos y las cuentas contenidas en la Clase 5- Gastos. Esta anulación fue decretada en vista de que no todo gasto puede ser considerado como de funcionamiento para efectos de establecer la base gravable de la Contribución Especial [...]3.3.- De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, se concluye que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 -Gastos, hacen parte del concepto de "gastos de funcionamiento", especialmente las del Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, y aquellas otras, que sin estar especificadas expresamente en la sentencia, no tengan una relación **necesaria e inescindible** con los servicios públicos domiciliarios que prestan las empresas. Así también lo sostuvo esta Corporación en sentencia del 26 de enero de 2012, en la que se 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 cuanto dispuso que la expresión "gastos de funcionamiento" allí contenida, debía 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.

NOTA DE RELATORIA: 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, Radicación 11001-03-27-000-2007-00049-00(16874), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

Bogotá D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00174-01(19155)

Actor: AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P.

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS
DOMICILIARIOS**

FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, en adelante Superintendencia, contra la sentencia del 10 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección A, mediante la cual se declaró la nulidad parcial de los actos administrativos por los cuales realizó la liquidación oficial de la contribución especial de la Ley 142 de 1994, a cargo de AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P., por la vigencia fiscal 2007.

ANTECEDENTES

1. Hechos de la demanda

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante Resolución No. 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, actualizó el Plan de Contabilidad y, en el inciso 6º de la descripción de la clase 5 Gastos, dispuso:

“Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que modifican o adicionen se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refiere, corresponden a los contabilizados en las cuentas de la clase 5-gasto, 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”

Mediante la Resolución SSPD 2071300016655 de 2007 estableció la tarifa de la Contribución Especial para la vigencia 2007, en 0.4117% de los gastos causados en el año 2006.

En virtud de lo anterior, la Superintendencia profirió la Liquidación Oficial No. 20075340005956 del 11 de julio de 2007, mediante la cual determinó la Contribución Especial correspondiente al año 2007, por el servicio de energía eléctrica, a cargo de AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P., en la suma de \$493.422.000, *“lo que significó un enorme aumento frente a lo liquidado en el 2006”*.

AES CHIVOR interpuso los recursos de reposición y apelación contra el acto de Liquidación Oficial, el cual fue confirmado por la Superintendencia mediante las Resoluciones No. SSPD 2007500033255 del 9 de noviembre de 2007 y No. SSPD 20085000003585 del 12 de febrero de 2008.

2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

“1. Primera.

Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos por haber sido expedidos con violación a las normas legales y constitucionales en que debieron fundamentarse:

- i) La liquidación oficial de aforo (sic) No. 20075340005956, del 11 de julio de 2007, proferida en contra de AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P., por la Superintendencia de Servicio Públicos Domiciliarios, mediante la cual liquidó la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2007;*
- ii) La Resolución No. SSPD- 2007500033255, del 9 de noviembre de 2007, emitida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual resolvió el recurso de reposición contra la liquidación oficial No. 20075340005956, del 11 de julio de 2007, y*
- iii) La Resolución No. SSPD- 20085000003585, del 12 de febrero de 2008, emitida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, por medio de la cual resolvió el recurso de apelación contra la liquidación*

oficial No. 20075340005956, del 11 de julio de 2007, notificada mediante edicto fijado el 6 de marzo de 2008 y desfijado 19 de marzo de 2008.

2. Segunda

Que consecuencia de la nulidad de los actos administrativo (sic) enunciados se restablezca el derecho de AES CHIVOR & CIA SCA ESP y por consiguiente se le reintegren los dineros cancelados de más, es decir la suma de Trescientos Veintiún mil cuatrocientos setenta y ocho pesos m/cte. (sic) (\$321.478.000) más los intereses corrientes, de acuerdo con los criterios fijados en la Ley 142 de 1994 y utilizados para el cobro de la contribución por parte de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios hasta el año 2006.

3. Tercera.

Que se ordene a los demandados dar cumplimiento a la sentencia que ponga fin a la presente demanda, dentro de los términos establecidos en el artículo 176 del C.C.A.

4. Cuarta.

Que se condene en costas y agencias en derecho a la demandada.”

3. Normas violadas y concepto de violación

AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P., a través de su apoderado judicial, citó como normas violadas los artículos 83, 95 numeral 9, 363 y 368 de la Constitución Política; 35, 36 y 84 del Código Contencioso Administrativo; 712 del Estatuto Tributario; 85 de la Ley 142 de 1994; 36 del Decreto 111 de 1996 y; 39 y 40 del Decreto 4576 de 2006.

El concepto de violación se sintetiza de la siguiente manera:

3.1.- Violación de las normas en que debe fundarse

El inciso 2º del numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142, limita la base gravable de la Contribución Especial a los gastos de funcionamiento de las empresas, asociados al servicio regulado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios¹.

No obstante, la Superintendencia, por medio de la Resolución No. 20051300033635 de 2005, sin motivación alguna y extralimitándose en sus funciones legales, amplió la base gravable de la Contribución Especial a todas las cuentas de la clase 5 –Gastos, y a las cuentas del grupo 75 –Costos de Producción.

La intención de la Ley 142 de 1994 fue incluir, únicamente, para efectos de determinar la base gravable de la Contribución, aquellos gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, por lo que, *“aquellos gastos distintos a los de funcionamiento y que, adicionalmente, no estén asociados al servicio objeto de regulación por parte de la Superintendencia, no hacen parte de la base gravable. De haber querido algo distinto, como por ejemplo, incurrir todos los gastos en que incurre una compañía, y los costos de producción, así lo habría dicho el legislador”*.

El concepto “gastos” es diferente del concepto “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación”, razón por la cual la Superintendencia no los puede asimilar para efectos de ampliar la base gravable, previamente definida por ley.

No puede perderse de vista que el artículo 36 del Decreto 111 de 1996, Estatuto Orgánico del Presupuesto, define los gastos de funcionamiento como los *“necesarios para el normal ejercicio de las funciones de la entidad”*. Y, el artículo 40 del Decreto 4579 de 2006 los define como *“aquellos que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la Ley”*.

Por su parte, la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 9 de noviembre de 2001, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, definió los

¹ Dispone la norma en cita: *“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”*.

gastos de funcionamiento como *“aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico”*.

De acuerdo con dichas definiciones, *“es claro que si los gastos operacionales son sólo algunos de los gastos en que incurre una compañía, éstos no pueden ser la totalidad de los Gastos que se contabilizan en las cuentas de la Clase 5”*.

En ese orden de ideas, se deben diferenciar los gastos de servicio a la deuda, de los gastos de funcionamiento, para efectos de identificar la base gravable de la Contribución Especial establecida en la Ley 142, tal como lo hace el Plan General para Entes Prestadores de Servicios Públicos en el numeral 4.8.2.6.2.2.².

Igualmente, *“dentro de los gastos de funcionamiento deben eliminarse los rubros de los conceptos que no estén íntimamente ligados a la prestación del servicio de regulación, tales como los impuestos, tasas y contribuciones, pues su pago nada tiene que ver con la actividad de la compañía sino que constituye el cumplimiento de un deber legal”*.

El pago de impuestos, tasas o contribuciones, no implica un gasto de funcionamiento, es una obligación legal. Por tal razón, los tributos no pueden hacer parte de la base gravable de la Contribución Especial, *“ya que la empresa puede dejar de pagarlos, haciéndose acreedora de las sanciones, intereses y demás a que hay lugar, sin que esto implique necesariamente que dejen de funcionar o de realizar su actividad económica”*.

3.2.- Falsa motivación

La liquidación oficial de la Contribución Especial formulada a la empresa AES CHIVOR por el año gravable 2007 adolece de falsa motivación, ya que:

² Se dispone en el inciso 3º: *“Las cuentas del presupuesto de gastos se revelarán atendiendo los criterios de la vigencia a la cual se relaciona la apropiación, en actual, y futuras, identificando las diferentes conceptos de gastos de funcionamiento, servicio de la deuda, inversión y la disponibilidad final”*.

- a) No se explican los elementos cualitativos ni cuantitativos por los cuales la Superintendencia cambió la forma de la liquidación de la Contribución Especial.
- b) No se indica cuál fue el procedimiento de liquidación utilizado por la Superintendencia para establecer el cobro de la Contribución.

3.3.- Principio de buena fe – Confianza legítima

Hay violación al principio de legalidad y desconocimiento de la situación jurídica consolidada, ya que AES CHIVOR *“tiene el derecho legal y constitucional a que la contribución que debe pagar a la Superintendencia de Servicios se liquide con base a sus gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado y no como pretende la superintendencia con base en todos sus gastos”*.

Se vulnera el principio de la confianza legítima, ya que no se le explicó cómo se llegó a la determinación de eliminar los elementos excluidos de la base de la contribución.

La Superintendencia, además, actuó de mala fe, ya que desde la entrada en vigencia de la Ley 142, ha cobrado la Contribución Especial *“con base en los conceptos “gastos de funcionamiento” y “gastos de funcionamiento inherentes al servicio”, los cuales se tuvieron en cuenta hasta el año 2006 inclusive”*, año en el que cambió las reglas de juego y aumentó la contribución en un 300%.

4. Oposición

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda y propuso la excepción de inepta demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa, en tanto en la demanda se incluyeron argumentos nuevos sobre los cuales la entidad no tuvo oportunidad de pronunciarse.

Sobre el fondo del asunto, expresa que AES CHIVOR está interpretando de forma indebida el artículo 85 de la Ley 142 y el concepto de *“gastos de funcionamiento”*.

Al respecto, manifiesta que *“lo que realmente establece la Ley 142 es la posibilidad de excluir de la base de la contribución aquellos gastos asociados a servicios que presten las entidades sometidas a su vigilancia que no se encuentren sometidos a su regulación”*. En consecuencia, los criterios establecidos por la ley para la determinación de la base gravable son:

- Se deben excluir de la base gravable, todos aquellos gastos de funcionamiento asociados a servicios, que presten las entidades sometidas al control de la Superintendencia, que no estén sometidos a regulación por parte de ésta.
- En relación con los servicios sometidos a regulación, la ley no establece ninguna diferenciación, razón por la cual todos hacen parte de la base gravable de la Contribución.

En ese orden de ideas, expresa que, como el objeto social de AES CHIVOR se relaciona únicamente con actividades sujetas al control de la Superintendencia, todos los gastos de funcionamiento están directamente relacionados con la prestación del servicio, esto es, con la actividad regulada y, por ende, hacen parte de la base gravable de la Contribución Especial.

Explica que existen muchos gastos comerciales (de funcionamiento) que si bien no son deducibles fiscalmente, sí son gastos de funcionamiento, tal como sucede con las provisiones que no correspondan a cartera o pensiones. Por tanto, la definición de gastos de funcionamiento no puede hacerse atendiendo únicamente clasificaciones contables, sino que debe analizarse el contexto en el que se usa, *“lo cual bajo la filosofía del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 es de determinar los gastos incurridos por una empresa en el desarrollo del objeto social y de las actividades a su control”*.

Expone que el hecho de que en el año 2007 se haya eliminado la posibilidad de sustraer ciertos gastos que en vigencias anteriores se habían excluido de la base para determinar la contribución, tiene como único propósito el de crear criterios objetivos para todas las empresas sometidas a vigilancia y eliminar las distorsiones económicas que venían afectando a algunos contribuyentes en beneficio de otros.

Es equitativo y distributivo que las empresas con mayor volumen de operaciones, paguen un mayor valor de contribución, dado que la Superintendencia debe destinar más recursos a su control.

Manifiesta que, en aplicación del concepto de la Contaduría General de la Nación, según el cual los gastos operacionales son todos aquellos que tienen que ver con el cumplimiento del objeto social de la empresa, no es procedente excluir del concepto de gastos de funcionamiento, los gastos por servicio de deuda, gastos de inversión y disponibilidad final, ya que son realizados en cumplimiento del objeto social de la empresa.

Los préstamos que obtiene la entidad vigilada se destinan a la compra de activos, pago de pasivos y expansión de servicios. Por tanto, la remuneración que corresponde a la contraprestación por el suministro de dichos recursos es un gasto relacionado con la prestación del servicio.

Igualmente, considerar que un tributo no hace parte de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio es incorrecto. Todos los tributos son obligaciones que deben cumplir las empresas y, por tanto, se constituyen en transferencia de activos que disminuyen el patrimonio de quien hace el pago.

Finalmente, aduce que la liquidación oficial estuvo debidamente motivada, ya que las motivaciones y fundamentos de la Resolución General No. 20071300016655 de 2007, hacen parte del acto administrativo demandado, en vista de que se trata de un acto complejo.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca –Sección Cuarta, Subsección A, mediante sentencia del 10 de agosto de 2011, dispuso:

“PRIMERO: DECLÁRANSE NO PROBADAS las excepciones propuestas por la parte demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte motiva de la presente providencia

SEGUNDO: DECLÁRASE LA NULIDAD parcial de la Liquidación Oficial No. 20075340005956 del 11 de julio de 2007 y las Resoluciones Nos. SSPD-2007500033255 del 9 de noviembre de 2007 y SSPD SSPD (sic) – 2008500003585 del 12 de febrero de 2008, proferidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante las cuales liquidó a AES CHIVOR \$ CIA S.C.A. E.S.P. la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2007.

TERCERO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P. sólo está obligada a pagar la suma de \$191.187.000, 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 motiva de este fallo, y **ÓRDENASE** a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, devolver a AES CHIVOR & CIA S.C.A. E.S.P. el valor pagado en exceso por la contribución especial año 2007, por la suma de \$302.235.000, reconociendo además los intereses legales del 6% anual, según lo previsto en el artículo 1617 del código civil.

CUARTO: No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.”

Para tomar dicha decisión se apoyó en la normativa relacionada con la materia, esto es, la Constitución (artículo 338), la Ley 142 de 1994 (artículos 3, 79 y 85) y el Decreto 990 de 2002 (artículo 7), y en lo expuesto por esta Sección respecto a qué se entiende por gastos de funcionamiento³.

Igualmente, fundamentó la decisión en la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 23 de septiembre de 2010, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, mediante la cual se 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, contenida en la Resolución No. SSPD 20051300033635 de 2005, la cual constituye soporte normativo de los actos administrativos demandados.

En virtud de ello, concluyó que se debían excluir de la liquidación de la base gravable de la contribución especial de AES CHIVOR, los gastos relativos a impuestos, contribuciones, tasas, provisiones, depreciaciones, amortizaciones, intereses, comisiones, otros gastos extraordinarios y ajustes por diferencia en cambio.

Por tanto, manifestó que *“el valor de la contribución debe liquidarse disminuyendo de la base gravable las cuentas de gastos anteriormente señaladas, monto sobre*

³ Sentencia del 9 de noviembre de 2001, Expediente 11790 y, sentencia del 17 de abril de 2008, Expediente 15771

el cual se le aplicará la tarifa aplicada por la Ley 142 de 1994, y señalada por la parte actora en el escrito de demanda, esto es el 1% sobre los gastos de funcionamiento, y no el 0.411% aplicada por la Superintendencia en la Liquidación Oficial objeto de estudio”.

Bajo dichos parámetros, realizó una nueva liquidación de la siguiente manera:

CTA.	DETALLE DE LAS CUENTAS	LIQUIDACIÓN S.S.P.D.	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL
5101	SUELDOS Y SALARIOS	5.018.920.404	5.018.920.404
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	1.697.847.370	1.697.847.370
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	578.853.530	578.853.530
5104	APORTES SOBRE LA NÓMINA	102.379.360	102.379.360
5111	GENERALES	6.878.408.547	6.878.408.547
5120	IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS	2.917.929.131	0
5304	PROVISIÓN DEUDORES	238.405	0
5309	PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES	33.137.000	0
5313	PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES/PE	47.350.435.933	0
5317	PROVISIONES DIVERSAS	85.115.000	0
5345	AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES	286.799.695	0
5801	INTERESES	51.377.777.961	0
5803	AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO	-2.231.856.079	0
5805	FINANCIEROS	1.178.890.240	1.178.890.240
5810	EXTRAORDINARIOS	4.591.228.345	3.663.431.582
5815	AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES	-16.334.976	0
	TOTAL BASE	119.849.769.866	19.118.731.000
	POR TARIFA	0,4117%	1%
	VALOR LIQUIDACIÓN CONTRIBUCIÓN 2007	493.422.000	191.187.000

Finalmente expresó que “si bien en la liquidación que realiza la sociedad actora y que milita a folio 435 del expediente, se concluye que la contribución a 2007 debe tener como base la suma de \$17.194.338.434, en ella se incluye como valores de liquidación los impuestos, contribuciones y tasas, los cuales según la sentencia referida no hacen parte de los gastos de funcionamiento, y excluye todos los gastos extraordinarios, de los cuales según la sentencia en cita, sólo no hacen parte los otros gastos extraordinarios”.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la Superintendencia de Servicios Públicos interpone recurso de apelación, por los siguientes argumentos:

A partir de la sentencia del 23 de septiembre de 2010, por medio de la cual la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del inciso 6º de las descripción de la Clase 5 –Gastos, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, quedó un vacío normativo, ya que no existe norma que defina, limite o autorice de manera expresa el concepto “*gastos de funcionamiento asociados al servicio*” y, por ende, no hay claridad sobre las cuentas contables que deben incluirse en la base gravable para liquidar la Contribución Especial de la Ley 142 de 1994.

Ello, por cuanto la sentencia solamente afirmó que no todos los gastos de la cuenta 5 –Gastos, y las del grupo 75 –Costos de producción, son gastos de funcionamiento, sin que se hiciese precisión acerca de qué gastos debían considerarse de funcionamiento, para efectos de incluirse en la base gravable de la contribución.

No obstante, de la lectura de dicha providencia, puede concluirse que “*las erogaciones incluidas en el grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones; provisiones para inversiones, deudores, inventarios, para responsabilidades, obligaciones fiscales, contingencias, las depreciaciones de propiedades, planta y equipo, para bienes adquiridos en leasing y las amortizaciones de bienes entregados a terceros y el servicio de la deuda e inversión, son los conceptos que **NO** deben incluirse dentro de la base gravable para liquidar la contribución especial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios*”.

Por lo anterior, se concluye que el Tribunal realizó una interpretación errónea de la sentencia del Consejo de Estado, toda vez que no existe ningún sustento jurídico para excluir de la base gravable de la contribución, la cuentas 5120 –Impuestos, tasas y contribuciones y 5810 –Extraordinarios, especialmente la subcuenta “*ajustes por diferencia en cambio*”.

El Tribunal confunde las cuentas de provisiones para “*obligaciones fiscales*” con la cuenta 5120 –Impuestos, tasas y contribuciones. Ni dicha cuenta, ni el rubro “*otros*”

gastos extraordinarios – Cuenta 5810”, fueron expresamente excluidas por la sentencia del Consejo de Estado, razón por la cual deben ser tomadas para realizar la liquidación de la contribución, a saber:

COD. CONT.	DETALLES DE LAS CUENTAS DEL GRUPO 5	LIQUIDACIÓN S.S.P.D.	LIQUIDACIÓN TRIBUNAL	LIQUIDACIÓN FINAL APLICANDO LA SENTENCIA DEL CONSEJO DE ESTADO
5101	SUELDOS Y SALARIOS	5.018.920.404	5.018.920.404	5.018.920.404
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	1.697.847.370	1.697.847.370	1.697.847.370
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	578.853.530	578.853.530	578.853.530
5104	APORTES SOBRE LA NÓMINA	102.379.360	102.379.360	102.379.360
5111	GENERALES	6.878.408.547	6.878.408.547	6.878.408.547
5120	IMPUESTOS, CONTRIBUCIONES Y TASAS	2.917.929.131	0	2.917.929.131
5304	PROVISIÓN DEUDORES	238.405	0	0
5309	PROVISIÓN PARA RESPONSABILIDADES	33.137.000	0	0
5313	PROVISIÓN PARA OBLIGACIONES FISCALES/PE	47.350.435.933	0	0
5317	PROVISIONES DIVERSAS	85.115.000	0	0
5345	AMORTIZACIÓN DE INTANGIBLES	286.799.695	0	0
5801	INTERESES	51.377.777.961	0	0
5803	AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO	-2.231.856.079	0	0
5805	FINANCIEROS	1.178.890.240	1.178.890.240	1.178.890.240
5810	EXTRAORDINARIOS	4.591.228.345	3.663.431.582	4.591.228.345
5815	AJUSTE DE EJERCICIOS ANTERIORES	-16.334.976	0	0
	TOTAL BASE	119.849.769.866	19.118.731.000	22.964.456.927
	POR TARIFA	0,4117%	1%	1%
	VALOR LIQUIDACIÓN CONTRIBUCIÓN 2007	493.422.000	191.187.000	229.644.569,27

De acuerdo con la sentencia del Consejo de Estado, existen gastos que contablemente se incluyen en las cuentas 5-Gastos y 75 –Costos de producción, que no corresponden al giro normal del negocio, sino que constituyen expensas extraordinarias.

No obstante, ello no sucede con los impuestos, contribuciones y tasas, *“ya que estas sí tienen el carácter de una erogación ordinaria, necesaria e inescindible, ligado directamente con el desarrollo del objeto social de los entes prestadores de*

servicios públicos domiciliarios, lo mismo se predica de los gastos extraordinarios que siguen siendo gastos necesarios para el desarrollo del objeto social”.

Al respecto, debe tenerse en cuenta el concepto No. 20046-47384 del 14 de septiembre de 2004, expedido por la Contaduría General de la Nación, en el que se afirmó que los impuestos hacen parte de los gastos esenciales de las entidades.

El pago de impuestos se requiere de manera necesaria para la ejecución y cumplimiento de las obligaciones derivadas del objeto social, además que es una actividad normalmente ejecutada dentro del objeto principal del ente económico, razón por lo que, se repite, debe incluirse dentro de la base gravable de la Contribución Especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

1.- Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en términos generales, reiteró los argumentos del recurso de apelación.

Expuso que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca le dio un alcance erróneo a la nulidad decretada en la sentencia del 23 de septiembre de 2010 por el Consejo de Estado, ya que dicha providencia sólo excluyó algunos conceptos para la determinación de la base gravable de la Contribución Especial, lo que no ocurrió con la cuenta 5120 prevista para impuestos, tasas y contribuciones.

Igualmente, expresa que el Tribunal omitió la aplicación del precedente sentado en las sentencias del 17 de abril de 2008 (Exp. 1577) y 13 de octubre de 2006 (Exp. 13631), en las que se definió por parte del Consejo de Estado el alcance del concepto “*gastos de funcionamiento*”, el cual se refiere a todos aquellos gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes, como ocurre, precisamente, con los impuestos, tasas y contribuciones.

2.- Aes Chivor & Cía S.C.A. E.S.P.

La sociedad actora, en sus alegatos de conclusión en segunda instancia, reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Adicionalmente, manifestó que la sentencia del 23 de septiembre de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado constituye un criterio auxiliar de la actividad judicial que permite darle unidad a lo dispuesto en la Ley 142 de 1994.

Así pues, concluyó que, de conformidad con el criterio de interpretación establecido en dicha sentencia sobre el concepto de *“gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación”*, liquidar una contribución sobre el valor total de los impuestos sufragados por la empresa, *“es a todas luces arbitrario e injustificado, porque los impuestos, tasas o contribuciones no son un gasto de funcionamiento ya que la empresa puede dejar de pagarlos, haciéndose acreedora de las sanciones, intereses y demás a que haya lugar, sin que esto implique necesariamente que deje de funcionar o realizar su actividad económica”*.

Para la sociedad, los impuestos, tasas y contribuciones (Cuenta 5120) y la totalidad de la cuenta de gastos extraordinarios (Cuenta 5810) no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, porque no están relacionados con la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, ni son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, de manera que deben excluirse para efectos de calcular la Contribución Especial.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no emitió concepto en el trámite de segunda instancia.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, le corresponde a la Sección determinar si la Cuenta 5120 –Impuestos, tasas y contribuciones, y la totalidad de la Cuenta 5810 –Extraordinarios, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, deben ser incluidas en la base gravable para efectos de liquidar la Contribución Especial prevista en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, a cargo de Aes Chivor & Cía S.C.A. E.S.P. por el año gravable 2007.

Para resolver el problema jurídico, se analizará el precedente jurisprudencial sobre la materia y el concepto de “*gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*”, para, luego, pasar a estudiar el caso concreto.

2. Contribución Especial consagrada en la Ley 142 de 1994 a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios

La Ley 142 de 1994, “*por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones*”, en el artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos de los servicios de control y vigilancia prestados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de financiar su funcionamiento.

La recuperación de dichos costos, en virtud del artículo 85 *ibídem*, se realiza por medio del recaudo de una Contribución Especial por parte de la Superintendencia y a cargo de las entidades vigiladas.

Contribución Especial que se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, **asociados al servicio vigilado**, del año inmediatamente anterior, a una tarifa entre 0.1 y 1%, que es determinada anualmente por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79.4⁴ de la Ley 142 de 1994.

De los elementos de la Contribución Especial, es relevante para el debate que nos ocupa, el de la base gravable que, como se indicó, está conformada por los

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...”

gastos de funcionamiento asociados al servicio público domiciliario objeto de vigilancia y control por la Superintendencia, razón por la cual se pasará a analizar qué se entiende por dicho concepto.

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

3.1.- Aunque el Diccionario de Términos Contables contenido en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios define los “*gastos de funcionamiento*” como “*erogaciones que tienen por objeto atender las necesidades de los órganos para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y la ley*”, este concepto resulta amplio e impreciso para efectos de determinar la base gravable de la Contribución Especial.

Por tal razón, la Sección Cuarta de esta Corporación, ante la ausencia de una descripción legal concreta, ha definido en sus providencias el concepto de “*gastos de funcionamiento*”.

Así, en sentencia del 9 de noviembre de 2001, expediente 11790, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, al decidir sobre la legalidad del artículo 5º de la Resolución No. 25 de 1998 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, se definieron los “*gastos de funcionamiento*”, como “*aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico*”

En el mismo sentido se encuentra la ^{definición} dada en la sentencia del 17 de abril de 2008, expediente 15771, Consejera Ponente: María Inés Ortiz Barbosa, en la cual, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD 001350 del 5 de mayo de 2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en lo concerniente a la base para liquidar la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, expresó lo siguiente:

“Cuando el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados

al servicio sometido a regulación, no se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, pues estos son los gastos de operación definidos así, por el Sistema Nacional de Contabilidad Pública, sino a los gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes". (Subraya la Sala)

3.2.- Por su parte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante Resolución No. 20051300033635 de 2005, entendió por gastos de funcionamiento los que *"corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 –Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de producción, y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso"*.

Dentro de la Clase 5 –Gastos, que es la que interesa para el caso concreto, se clasifican los grupos y sus respectivas cuentas, de la siguiente manera:

- Grupo 51. Administración
- Grupo 53. Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones
- Grupo 58. Otros gastos
- Grupo 59. Cierre de ingresos, gastos y costos

Sin embargo, como lo expuso el *a-quo*, esta Sección, en la sentencia del 23 de septiembre de 2010⁵, anuló el inciso 6º de la descripción de la clase 5 –Gastos, contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, que, precisamente, equiparaba el concepto de *"gastos de funcionamiento"*, a todos los grupos y las cuentas contenidas en la Clase 5-Gastos.

Esta anulación fue decretada en vista de que no todo gasto puede ser considerado como de funcionamiento para efectos de establecer la base gravable de la Contribución Especial.

Se dijo en aquella oportunidad:

⁵ Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16874

“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 causadas⁶ 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.

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 inescindible⁷ con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control,

⁶ **Nota de la cita jurisprudencial.** El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

⁷ **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”.

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.” (Subrayas propias)

3.3.- De acuerdo con la jurisprudencia transcrita, se concluye que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 -Gastos, hacen parte del concepto de “gastos de funcionamiento”, especialmente las del Grupo 53 referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, y aquellas otras, que sin estar especificadas expresamente en la sentencia, no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios públicos domiciliarios que prestan las empresas.

Así también lo sostuvo esta Corporación en sentencia del 26 de enero de 2012⁸, en la que se declaró la legalidad condicionada del artículo 1° 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 2007⁹, en cuanto dispuso que la expresión “gastos de funcionamiento” allí contenida, debía 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.

3.4.- Para la Sala es claro que los efectos de la sentencia de nulidad del 23 de septiembre de 2010 (expediente 16874), que anuló el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos, del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución 20051300033635 de 2005, afectan la situación que se estudia en esta sentencia, que se encontraba *subjudice* y, por lo mismo, no podía considerarse como consolidada o definida.

⁸ Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16841

⁹ 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).

En el caso concreto, el efecto es inmediato y, por lo tanto, la definición de “*gastos de funcionamiento*” contenida en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, resulta inaplicable por haber sido declarada nula.

3.5.- Según la posición sentada por esta Sección en la mencionada sentencia de nulidad, la cual ha sido reiterada de manera uniforme en años posteriores¹⁰, se concluye que los gastos contenidos en las cuentas 5304 –Provisión para deudores, 5313 -Provisión para obligaciones fiscales, 5330 -Depreciación de propiedades, planta y equipo, 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.

3.6.- Igual consideración merecen las cuentas 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas¹¹, 580107 Obligaciones Financieras de Crédito, 5802 Comisiones, 5803 Ajuste por diferencia en Cambio¹² y, 5810 Otros gastos extraordinarios, en vista de 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.

3.7.- Respecto de la cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, se pronunció la Sección en la sentencia del 14 de octubre de 2010¹³, en la que se anularon 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-200513000 11765 del 17 de junio de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

¹⁰ Al respecto se pueden consultar, entre otras, las siguientes sentencias: 13 de junio de 2013, expediente 18828, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E); 20 de junio de 2013, expediente 18930, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E) y; 3 de julio de 2013, expediente 19017, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez (E).

¹¹ Sobre esta cuenta se hizo mención específica en la sentencia de la Sección Cuarta de esta Corporación del 25 de abril de 2013, expediente 18931, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

¹² 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

Se dijo en esa oportunidad:

“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.

(...)

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.

¹³ Consejero Ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, expediente: 16650

3.8.- De la anterior cita jurisprudencial, concluye la Sala que, además del Grupo 53 - Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, la Cuenta 5810 – Otros gastos extraordinarios, contenida en el Grupo 58 -Otros gastos, no puede ser incluida en la base gravable de la Contribución Especial, en tanto no es un gasto de funcionamiento asociado al servicio vigilado.

Ello, por cuanto, los “gastos de funcionamiento”, se refieren 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”¹⁴.

Al respecto, debe tenerse en cuenta que la Cuenta 5810 –Otros gastos extraordinarios, conforme con la definición dada por el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, “registra el valor de los gastos incurridos por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios **en actividades, que no corresponden a su objeto social** y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que, frente a las actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia”¹⁵.

Cuenta de la cual hacen parte las siguientes subcuentas:

- 581004 Donaciones
- 581005 Gastos legales
- 581006 Pérdidas en siniestros
- 581010 Pérdida en escisiones
- 581027 Pérdida en recursos naturales renovables
- 581028 Pérdida en venta de terrenos
- 581029 Pérdida en venta de propiedad planta y equipo
- 581030 Pérdida en venta de intangibles
- 581032 Intereses
- 581033 Pérdida en baja de propiedades planta y equipo

¹⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 23 de septiembre de 2010. Expediente 16874. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

581034 Pérdida en baja de otros activos
581035 Pérdida en titularización de activos
581036 Incentivos tributarios
581037 Derechos condonados
581038 Costas y procesos judiciales
581041 Impuestos Asumidos
581089 Bienes transferidos para proyectos especiales
581090 Otros gastos extraordinarios

En consecuencia, al no hacer parte de las actividades que se desarrollan dentro del objeto social de la empresa, no pueden ser tomadas como base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial de la Ley 142 de 1994.

3.9.- Respecto de la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, es importante tener en cuenta que, si bien el pago de tributos es una obligación legal que es esencial para la subsistencia de la entidad, como lo sostiene el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006¹⁶, no es menos cierto que dicho gasto no tiene una relación inescindible con el servicio público domiciliario que se presta, en tanto no es una actividad que se ejecute en desarrollo del objeto social de la empresa.

No puede perderse de vista que los tributos que pagan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios¹⁷, salvo las contribuciones especiales de la Ley 142 de 1994, tienen hechos generadores diferentes a la prestación de los servicios públicos, lo que demuestra que su causación no depende, ni se relaciona de manera ineludible, obligatoria o necesaria, con la ejecución del objeto social de las empresas prestadoras de servicios públicos.

3.10.- Pero, si las consideraciones anteriores no fueran suficientes, para la Sala es claro que establecer el pago de una contribución, tomando como base gravable lo pagado por concepto de otros tributos e, incluso por la misma contribución en el periodo gravable anterior, constituye una doble tributación para un mismo hecho económico, la cual está proscrita por nuestra Constitución, en virtud de los

¹⁵ Página 525 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios

¹⁶ El concepto se encuentra a folios 352 a 358 del expediente

¹⁷ En el caso concreto se trata de las contribuciones a la superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Comisión de Regulación (cuentas 512004 y 512005), impuesto de industria y comercio (cuenta 512009), impuesto sobre vehículos automotores (cuenta 512011), impuesto al patrimonio (cuenta 512023), gravamen a

principios de equidad y progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 ibídem.

Ello, por cuanto se *“desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica [no, el monto de lo pagado en tributos] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”*¹⁸.

En ese orden de ideas, la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, tampoco puede ser tomado como parte de la base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial, en tanto, como se explicó, no hace parte de los gastos de funcionamiento de la empresa, asociados al servicio regulado, esto es, a la prestación de los servicios públicos domiciliarios.

4. Análisis del caso concreto

De conformidad con las premisas sentadas, debe confirmarse la sentencia que declaró la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, toda vez que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se excedió en su facultad impositiva, ya que liquidó la Contribución Especial a cargo de Aes Chivor & Cía S.C.A. E.S.P., por el año gravable 2007, sobre una base gravable que no está prevista en la Ley 142 de 1994.

Cabe anotar que en la liquidación efectuada por el Tribunal debió haberse excluido la totalidad de la Cuenta 5810 –Extraordinarios, y aplicar la tarifa fijada por el ente de control en el artículo 1º de la Resolución SSPD-20071300016655 de junio 26 de 2007¹⁹, esto es, es 0.4117% y no 1% como lo sostuvo el Tribunal.

los movimientos financieros (cuenta 512024), impuesto de timbre (cuenta 512025) e impuesto notariales (cuenta 512026), tal como consta en la Liquidación Oficial de Revisión a folio 195 del expediente.

¹⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de febrero de 2002, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522), Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

¹⁹ Dicho artículo fue declarado ajustado a derecho, con interpretación condicionada, por la sentencia del 26 de enero de 2012, Consejera Ponente: Martha Teresa Briceño de Valencia, expediente 16841. Se dijo en la sentencia: *“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*

Sin embargo, la Sala no efectuará una nueva liquidación, ya que esos puntos no fueron objeto de la apelación de la Superintendencia, como tampoco el pago de los intereses ordenados, amén de que la sociedad actora, a quien le perjudicaba la liquidación en los términos realizados por el Tribunal, no recurrió la providencia.

En virtud de lo anterior, la Sala procederá a confirmar la sentencia recurrida.

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

F A L L A

1.- Por las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia, se **CONFIRMA** la providencia del 10 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, Subsección A.

2.- Se **RECONOCE** personería para actuar al abogado Gonzalo Enrique Díaz Soto, como apoderado judicial de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los términos del poder conferido, que obra a folio 7 del cuaderno 2.

3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen. Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ
Presidente de la Sección

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. (Resaltos propios)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ