

GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado / CONTRIBUCION ESPECIAL – Tarifa / CONTRIBUCION ESPECIAL A LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Determinación

Los gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado, sin embargo, la SSPD amplió la base gravable de la contribución fijada por el legislador, al incluir todas las cuentas de la clase 5-Gastos y del grupo 75 costos de producción, con violación de los artículos 338, 95.9 y 363 constitucionales. Es de tener en cuenta que las sentencias que dicta la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en materia de simple nulidad tienen efecto de cosa juzgada “erga omnes”, al ser anulada una norma que sirve de fundamento a otro acto administrativo sometido a control judicial de legalidad, obliga al obedecimiento del precedente judicial y a declarar su nulidad, independientemente que este último acto haya perdido su fuerza ejecutoria por desaparición del fundamento jurídico para su expedición. Aclara la Sala, que si bien le asiste la razón a la parte demandante para decretar la nulidad de la expresión “gastos de funcionamiento” del artículo 1º del acto acusado, sin embargo, para efectos de su aplicación, se declarará la legalidad condicionada en el sentido de que los “gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente,” son aquellos asociados al servicio sometido a regulación conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Igualmente precisa la Sala que con base en la norma citada, la tarifa aplicable para liquidar la contribución especial corresponde al 0.4117% de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente. Del tenor literal de la norma, se tiene le legislador, para liquidar la contribución de un determinado año, toma en cuenta los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado de la entidad contribuyente del año precedente, en este caso para la contribución del año 2007 el artículo 1º acusado tomó como período de los gastos a considerar el año 2006, sin que exista violación al artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 motivo suficiente para negar por este aspecto las súplicas de la demanda. Lo anterior, es suficiente para acceder parcialmente a las súplicas de la demanda, por lo cual se releva de analizar los demás cargos de la demanda y argumentos de la defensa.

NOTA DE RELATORIA: Se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 23 de septiembre de 2010, Rad. 16874, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

NORMA DEMANDADA: RESOLUCION SSPD-20071300016655 DE 2007 (Junio 26) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS - ARTÍCULO 1 (No anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C. veintiséis (26) de enero de dos mil doce (2012)

Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00045-00(16841)

Actor: JAIME ANDRES GIRON MEDINA

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS

FALLO

Decide la Sala la demanda en acción de simple nulidad parcial contra el artículo 1° de la Resolución SSPD-20071300016655 de junio 26 del 2007 expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (en adelante SSPD o SUPERINTENDENCIA).

EL ACTO DEMANDADO

El texto de la norma acusada es el siguiente:

RESOLUCIÓN NÚMERO SSPD-20071300016655 DE 2007
(Junio 26)

por medio de la cual se establece la tarifa de la Contribución Especial
para la vigencia 2007

(...)

RESUELVE

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).

(...)

LA DEMANDA

JAIME ANDRÉS GIRÓN MEDINA solicitó se declare la nulidad del aparte subrayado porque viola los artículos 85.2 de la Ley 142 de 1994 de 1994 y 95-9 y 338 de la Constitución Política.

El concepto de violación se sintetiza así:

1. Indebida aplicación del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece las contribuciones especiales que por concepto de control y vigilancia deben pagar a la Superintendencia de Servicios Domiciliarios las entidades sometidas a su vigilancia y control, y previó que la tarifa máxima de cada contribución no podría ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a su regulación de la entidad contribuyente, que es un límite para establecer el valor de la contribución.

La SSPD señaló en el acto acusado como base para el cálculo de la contribución, los gastos de funcionamiento contabilizados en las cuentas de la Clase 5 (Gastos) con las adiciones del Grupo 75 (costos de producción), con lo cual se excedió el alcance del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que solo se refirió a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, mientras que en la norma demandada, se incluyeron todos los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, prescindiendo de la expresión asociados al servicio sometido a regulación, sin observar que los gastos de funcionamiento no son todos los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 (Gastos), y las del Grupo 75 (Costos de Producción).

2. Indebida interpretación del concepto gastos de funcionamiento

Los conceptos de “gastos de funcionamiento” y “asociados al servicio sometido a regulación” son ontológicamente distintos, ahora bien, según la jurisprudencia del Consejo de Estado¹ ante la ausencia de definición legal aplicable a la noción “gastos de funcionamiento” y a pesar que estos y los operacionales son análogos, concluyó, que los “gastos de funcionamiento” asociados al servicio sometidos a regulación son aquellos inherentes o inseparables del respectivo servicio.

La SSPD erró al considerar que son un mismo concepto los gastos de funcionamiento y los gastos de funcionamiento asociados al servicio y por eso el acto acusado clasificó como gastos de funcionamiento todos aquellos rubros pertenecientes a las cuentas de la clase 5 del Plan de Cuentas para entidades prestadoras de servicios públicos.

El glosario del Plan de Contabilidad define las distintas clases de gastos, siendo claro, que no todos los gastos son de funcionamiento y que en su conjunto estén asociados al servicio sometido a regulación. La norma demanda no guarda coherencia con la Ley 142 de 1994 ni con el mismo Plan de Cuentas, al señalar que los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación” se asimilan a los gastos de la (Clase 5) y costos de producción (Grupo 75), pues de ser cierto que los “gastos de funcionamiento” serían todos aquellos incluidos en las cuentas de la Clase 5 y ningún sentido tendría que el legislador precisara que sólo los asociados al servicio sometido a regulación hacen parte de la base para determinar la contribución especial.

3. Indebida modificación de la base gravable

El legislador fijó en la Ley 142 de 1994 la tarifa y la base gravable de la contribución, por lo cual la SSPD no tenía competencia ni facultad para regular estos aspectos según indica el artículo 338 constitucional, así toda variación que se incorpore a estos elementos viola el orden jurídico

4. Falsa y Falta de motivación

La SSPD modificó la base gravable para el cálculo de la contribución del año 2007, al incluir como gastos asociados al servicio todas las partidas de la clase 5, sin que hubiese explicado los motivos para ello, cuando en años anteriores se limitaba a las cuentas 51, 53, y 58 con unas claras excepciones, además, se limitó a hacer un recuento normativo, sin explicación de su contenido, las que además no le permitían modificar la base gravable.

¹ Sentencia de 19 de noviembre de 2001 Exp. 11790 C.P. María Inés Ortiz Barbosa

La Administración incurrió en falsa motivación porque de forma equivocada buscó justificar el acto, bajo la tesis que con la nueva metodología adoptada para el año 2007 se evitaban criterios subjetivos y discrecionales para liquidar la contribución al implementarse un procedimiento automatizado y reglado, sin embargo, ello no explica por qué se modificó la base gravable contra prohibición legal, y de aceptarse lo expuesto, la entidad estaría alegando su propia culpa.

5. Violación de los principios de legalidad y de reserva de la ley

La SSPD se extralimitó en sus funciones, cuando para el cálculo de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, decidió vía resolución crear una base gravable distinta a la autorizada por el legislador, por ello violó el principio de legalidad y reserva de la ley en materia impositiva.

6. Violación a los principios de justicia y equidad

La SSPD procedió injustamente en el acto acusado del año 2007, al incluir para su determinación todos los gastos de la Clase 5 y los costos de producción Grupo 75, cuando solo podía incorporar como gastos los de las cuentas 51, 53 y 58, por ello, se impuso una obligación mayor a la legal de contribuir a los gastos del estado, por fuera de los principios de justicia, equidad y reserva de ley que orientan nuestro sistema tributario.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

Mediante auto de 24 de octubre de 2007 fue negada por la Sala, al considerar que "la alegada contradicción no resulta manifiesta por cuanto, el precepto acusado no puede analizarse de manera aislada de los demás artículos que integran la Resolución SSPD-20071300016655 de junio 26 del 2007.

COADYUVANCIA

El ciudadano Juan Carlos Bejarano Rodríguez, en representación de la Asociación Nacional de Empresas de Servicios Públicos -ANDESCO, **coadyuvó la demanda** y adujo que la SSPD en la resolución que se impugna cambió de manera significativa la forma de liquidar la contribución de la vigencia 2007, pues modificó la base gravable para incluir la totalidad de las cuentas 5 (gastos) del Plan Único de Cuentas para prestadores de servicios públicos domiciliarios.

La nulidad se sustenta en el desconocimiento del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que fija una contribución especial a favor de la SSPD, cuyo fin es recuperar los costos del servicio de regulación que preste la entidad, para lo cual, en el acto demandado se incluyeron todos los gastos de funcionamiento, los costos de producción, las depreciaciones, las provisiones, entre otros conceptos, realizados en el periodo anual respectivo, a la tarifa del 1%.

Si bien la Constitución otorga en materia de contribuciones la competencia a las autoridades administrativas para fijar directamente la tarifa del tributo, ello no significa que la cuantificación del gravamen sea discrecional o que la delegación de esta competencia se extienda a otros elementos del tributo como la base gravable. Así, como es obligatorio acatar el principio de legalidad en materia tributaria, igual debe acontecer con los principios de justicia, equidad y progresividad.

En este caso existe una competencia compartida entre el legislador y la SSPD para establecer los elementos de la contribución, por ello, para la Administración se torna más exigente la motivación de los actos administrativos, pues se trata de un tributo con una serie de restricciones constitucionales derivadas de los principios de legalidad, justicia y equidad. Además, por ser un tributo de carácter "contraprestacional directo" exige que se sustente detalladamente cuál es el costo del servicio que se va a recuperar, la forma como se aplicó la metodología para efectuar el reparto y las razones técnicas que se tuvieron para establecer la fórmula.

La SSPD en la Resolución SSPD-200713000016655 de 26 de junio de 2007, se limitó a efectuar un recuento de las normas que la habilitaban para su expedición, sin definir los elementos de fondo del tributo, tampoco explicó de forma razonada los aspectos cualitativos y cuantitativos que la autorizaban a cambiar la forma de calcular la contribución, ni indicó el procedimiento de liquidación utilizado para dicho cobro.

La demandada, al fijar la contribución, desconoció el artículo 338 constitucional, porque modificó la base gravable establecida por el legislador en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. La base de la contribución está constituida por los gastos de funcionamiento asociados al servicio, sin embargo de este concepto específico del legislador se pasó a la generalización de todos los gastos, con lo cual, el gasto de funcionamiento asociado al servicio es igual a cualquier gasto de funcionamiento.

Al incluir la totalidad de las cuentas 5 (gastos) en la base gravable se violan los principios de progresividad, justicia y equidad, por cuanto algunos rubros no tienen en cuenta la real capacidad económica del contribuyente, al no considerar si estos corresponden a gastos de funcionamiento y si están asociados al servicio materia de vigilancia.

En la resolución acusada se estableció la tarifa para la vigencia 2007, pero el tributo se tasó en el mes de julio del mismo año, y por ser una contribución de período la norma debía entenderse expedida para el año 2008, en aplicación del principio de seguridad jurídica, según el cual, los cambios que afecten un "impuesto" de período debe aplicarse en el siguiente.

Se vulneró el principio de confianza legítima, a pesar de la emisión legal del acto, al cambiarse la forma como históricamente la SSPD liquidaba dicha contribución. En esta oportunidad se expidió un acto en mitad de la vigencia y la liquidación se hace con base en unos factores que fueron tenidos en cuentas en años anteriores.

El ciudadano José Camilo Manzur en representación de la Asociación Colombiana de Distribuidores de Energía Eléctrica Públicos -ASOCODIS, **coadyuvó la demanda** y afirmó que la intención de la Ley 142 de 1994, en cuanto a la base gravable de las contribuciones especiales, fue la de incluir únicamente aquellos gastos asociados con el servicio sometido a regulación, por ello no hacen parte de la base gravable los gastos no asociados con el servicio objeto de regulación por parte de la SSPD.

Los conceptos de gastos de funcionamiento y gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación son distintos, pues de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, se puede inferir que los gastos de funcionamiento y gastos operacionales son términos semejantes, siendo importante identificar dentro de las cuentas de gastos de funcionamiento cuáles están asociadas al servicio sometido a regulación, para así determinar el valor de la contribución especial.

La SSPD varió la base gravable determinada por el legislador sin tener competencia para ello, pues la autorización para fijar la tarifa de la contribución debía sujetarse a las limitaciones del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, es decir, sin superar el 1% del valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sujeto a control.

Alegó la falta de motivación o falsa motivación, por cuanto la Superintendencia en la resolución acusada no expuso las razones que fundamentan el hecho de haber modificado de forma arbitraria de un año a otro la base de la liquidación de la contribución especial, la cual incluyó para el año 2007 todas las partidas de la clase 5, que no se habían tenido en cuenta en el año 2006. Así mismo, las consideraciones de la resolución solo hacen una descripción de las normas que tratan la contribución especial, pero no se explicó la forma de determinar dicha base.

La demandada debió acatar la Ley 142 de 1994 sin modificar el contenido del numeral 2 del artículo 85, al establecer vía resolución una base de liquidación distinta a la legal, por tanto, vulneró el principio de legalidad y reserva de la ley.

Para el año 2006, la SSPD mediante Resolución 20061300018335, estableció que por gastos de funcionamiento se entenderían los incluidos en las cuentas 51, 53 y 58 del Plan Único de Cuentas; sin embargo, en la resolución acusada modificó la base para liquidar la contribución especial, al determinar para el año 2007 que los gastos serían todos los de la clase 5 y los costos de producción del grupo 75, evidenciándose vulneración al principio de justicia.

CONSTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios guardó silencio.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El **demandante** solicita ante la falta de contestación de la demanda, se tenga, como un indicio grave en contra de la demandada, según el artículo 95 del Código de Procedimiento Civil.

Reitera los cargos de la demanda en el sentido de que la base gravable de los actos acusados no es la establecida en la Ley 142 de 1994, por cuanto incluyó todos los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, cuando la base debía restringirse a los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

El **coadyuvante**, en representación de ANDESCO reiteró lo expuesto inicialmente en contra de la resolución demandada.

La **Superintendencia** se pronunció de manera amplia ante la falta de contestación de la demanda, se opuso a las pretensiones y los escritos de coadyuvancia.

-Indebida aplicación del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994

La SSPD dio estricto cumplimiento a la ley, porque al fijar el valor de la contribución del año 2007, aplicó la resolución SSPD 20051300033635 (Plan de Contabilidad de Prestadores Privados), que ordenó incluir en la base gravable los gastos de la clase 5, y excluir algunos componentes de dicha cuenta como lo

ordena la norma, por tanto, la SSPD en el año 2007 no estaba obligada a excluir de la base gravable de la contribución los impuestos por ser gastos de funcionamiento, y en todo caso puede excluir o no de la base gravables rubros que constituyan gastos porque para ello tiene una facultad discrecional.

La demandante distinguió, a diferencia del legislador, entre gastos de funcionamiento y gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación para limitar su alcance, cuando lo cierto es, que cualquier gasto asociado a un servicio regulado hace parte de la base gravable de la contribución, pero no lo será el gasto asociado a un servicio no sometido a regulación. Es decir, son dos las condiciones fijadas por el legislador para que el gasto de funcionamiento sea parte de la base gravable, su relación de asociación con la actividad del prestador y que sea un servicio regulado, por cuanto, los operadores pueden realizar cualquier actividad que esté en su objeto social y que corresponda o no a un servicio regulado por la Superintendencia, por ello, la comparación de la demandante fue errónea al no incluir la frase completa que el legislador uso para fijar la base gravable de la contribución.

-Indebida interpretación del concepto gastos de funcionamiento

La demandada afirmó, con base en el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, el Concepto 105 de 24 de noviembre de 2006 del Concejo Técnico de Contaduría y fallos de esta Corporación², que los gastos de funcionamiento son erogaciones hechas por las empresas para cumplir las actividades de su objeto social, conocidos contablemente como gastos operacionales u ordinarios, es decir, los normalmente ejecutados por cuenta de la actividad social principal del ente económico, como entre otros, honorarios, impuestos, arrendamientos, seguros, administración. Por tanto, como los gastos que una empresa realiza son para cumplir con su objeto social dichas expensas serán de funcionamiento, lo contrario equivaldría a reconocer que incurre en gastos por fuera del contrato social.

Como el tributo en discusión es una contribución, la Superintendencia estaba facultada para incluir o no en la base gravable los rubros de gastos de funcionamiento según el artículo 338 constitucional, sin contradecir lo ordenado por el legislador.

-Falsa motivación

En cuanto a este cargo, la SSPD afirmó que el acto acusado se expidió con base en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y el Decreto 990 de 2002, normas interpretadas de forma veraz, idónea e integral, con observancia del Plan Único de Cuentas para entidades prestadoras de servicios públicos, sin que la confusión de la demandante al no diferenciar entre gastos de funcionamiento y gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado, permita conclusiones erradas que excluyan de la base gravable los conceptos de la cuenta 5 de gastos del citado Plan de Cuentas, cuando estos guardan relación con el desarrollo del objeto social y las actividades sometidas a control de la Superintendencia. En consecuencia, los motivos que originaron el acto enjuiciado fueron reales y desarrollaron el espíritu del legislador.

-Violación de los principios de legalidad y reserva de la ley

² “Expedientes números 10051 y 11001”

No se configura la alegada violación a estos principios, por cuanto la Superintendencia obró conforme al artículo 338 constitucional. El artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 fijó la tarifa y la base gravable de la contribución, y la entidad se limitó a ejecutar el mandato del legislador al considerar que para el cálculo de la contribución debían incluirse los gastos de funcionamiento asociados a los servicios prestados sometidos a regulación, por tanto los gastos ajenos a la base gravable corresponden a servicios no regulados por la entidad, sin que hubiere extralimitación de funciones que violará el principio de legalidad.

-Violación de los principios de justicia y equidad

Carece de razón el cargo planteado, porque la Superintendencia no modificó la base gravable de la contribución fijada por el legislador, sino que se limitó a aplicar la misma base gravable, y si en un año fueron excluidos unos rubros no significa que en el siguiente debiera hacerse lo mismo, pues la Superintendencia estaba facultada según los artículos 338 superior y 85 de la Ley 142 de 1994, para fijarlos.

-Violación de los principios de buena fe y confianza legítima.

Estos principios constitucionales son relativos sin que su aplicación llegue a paralizar las actividades de la Administración, obligándola a petrificar normas y situaciones jurídicas, además, tales “postulados” deben ceder al entrar en conflicto con el principio de legalidad. Como el acto acusado se basa en la Ley 142 de 1994, el Decreto 990 de 2002 y el Plan de Contabilidad aplicable a los prestadores privados adoptado mediante Resolución N° 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia, no puede primar ni haber vulneración de los principios de buena fe y confianza legítima, por cuanto el contribuyente sabía de antemano las obligaciones “fiscales” a su cargo, sin que pudiese ser sorprendido por su imposición y el monto.

Finalmente, la demandada manifestó que este tributo es una contribución parafiscal especial, como sostuvo el Consejo de Estado al estudiar un caso análogo como fue la contribución a la Superintendencia de Sociedades.

El **Ministerio Público** solicitó desestimar las pretensiones de la demanda, por cuanto de la expresión “gastos asociados al servicio sometidos a regulación” del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 no significa que el legislador hubiera sustraído de los gastos de funcionamiento algunas cuentas del gasto en particular, por ello, en el Plan Único de Cuentas para las entidades prestadoras de servicios, se consideran gastos de funcionamiento 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 de liquidación.

De los antecedentes legislativos no se colige que el legislador hubiera creado una especie de clasificación de los “gastos de funcionamiento”, con “gastos asociados al servicio sometido a regulación”, por el contrario las erogaciones realizadas por las empresas del sector van destinadas a la prestación del servicio, por ello se requiere de autorización legal para excluir de estos gastos de funcionamiento algunos de ellos, lo que confirma que son gastos de funcionamiento los sufragados por las empresas en la prestación de los servicios públicos domiciliarios, por tanto, no se modificó la base gravable de la contribución.

No hubo falsa motivación, por cuanto para “determinar la tarifa” se tuvieron en cuenta los estados financieros sin superar el límite del 1% del artículo 85 de la

Ley 142 de 1994. Además, para la contribución del año 2007, se tomaron los gastos de funcionamiento del año 2006 sin alterar la periodicidad del tributo y finalmente la resolución atacada en su artículo 3º excluyó de la base gravable de la contribución el grupo 75 de costos, por lo cual, deben negarse las súplicas de la demanda.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala determinar la nulidad parcial del artículo 1º de la Resolución SSPD-200713000166555 de 2007, cuyo texto es el siguiente:

(...)

Artículo 1º. 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).

(...)

La Sala advierte que la pretensión de nulidad es parcial y se fundamentó en seis cargos, en los que se advierte que la ilegalidad del acto acusado obedece a que la SSPD modificó la base gravable de la contribución al interpretar de forma errada el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, pues en el aparte demandado “gastos de funcionamiento” incluyó todas las cuentas de la clase 5 de gastos y los costos de producción de la cuenta 75 del Plan de cuentas para entidades prestadoras de servicios públicos, lo que viola los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria. Además la parte demandante alega la falta y falsa motivación de los actos acusados, que se serán objeto de estudio.

Indebida interpretación del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994

En criterio de la demandante se violó el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al incluir en la base para liquidar la contribución especial de la Superintendencia de Servicios Públicos, todos los gastos de funcionamiento y los costos de producción del grupo 75, cuando la base gravable legal comprendía solo los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación que no son todos los gastos de funcionamiento, posición apoyada en similares términos por los coadyuvantes reconocidos en el proceso.

Para la demandada, en cambio, los únicos gastos de funcionamiento que no forman parte de la base gravable de la contribución, son los asociados a la prestación del servicio no sometido a regulación por parte de la Superintendencia, con lo cual todos los demás gastos deben hacer parte de la base gravable.

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

establecer la tarifa y base gravable de la contribución, el cual fue citado en el aparte demandado, punto central de la controversia y que establece:

(...)

“Que para todos los efectos previstos en las Leyes [142](#) y [143](#) de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicios públicos domiciliarios corresponden a los contabilizados en las cuentas de la clase 5 Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 Costos de Producción y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos, que expida la autoridad competente en cada caso, según lo descrito y **dispuesto en el Anexo 1 página 495 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios de la Resolución SSPD 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005;**

(...)

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

Como se advierte la SSPD para determinar los gastos de funcionamiento, hizo remisión al Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.³ No obstante, la anterior disposición fue declarada nula por la Sala⁴ en los siguientes términos:

“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 (...) 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:

³ “RESOLUCIÓN 20051300033635 de 2005.(28 de diciembre) 5.2 Catálogo de Cuentas. Clase 5. GASTOS. DESCRIPCION.“Para todos los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen, se entenderá que los gastos de funcionamiento de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios a los que las mismas se refieren, corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de producción, y las exclusiones que se hagan en los respectivos actos administrativos que expida la autoridad competente en cada caso”.

⁴Sentencia de 23 de septiembre de 2010. Exp. 16874. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

(...)

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.

(...)

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas⁵ 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.

(...)

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.”

En consecuencia, los gastos de funcionamiento que hacen parte de la base gravable de la contribución del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, son aquellos asociados a la prestación del servicio regulado, sin embargo, la SSPD amplió la base gravable de la contribución fijada por el legislador, al incluir todas las cuentas

⁵ 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”.

de la clase 5-Gastos y del grupo 75 costos de producción, con violación de los artículos 338, 95.9 y 363 constitucionales.

Es de tener en cuenta que las sentencias que dicta la Jurisdicción Contenciosa Administrativa en materia de simple nulidad tienen efecto de cosa juzgada "erga omnes"⁶, al ser anulada una norma que sirve de fundamento a otro acto administrativo sometido a control judicial de legalidad, obliga al obedecimiento del precedente judicial y a declarar su nulidad, independientemente que este último acto haya perdido su fuerza ejecutoria⁷ por desaparición del fundamento jurídico para su expedición⁸.

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

Es pertinente precisar que el otro elemento de censura consistió en que el artículo 1º acusado incluyó en la base gravable los costos de producción de la cuenta 75 del Plan único de cuentas citado, sin embargo, no le asiste razón a la demandante en su pedido de nulidad por cuanto el artículo 3º de la Resolución N° SSPD-200713000166555 de junio 26 de 2007⁹, estableció que para liquidar la contribución no se incluirían los costos de producción, por tanto no se analizará ese cargo. De otra parte, en el curso de la acción se admitió la intervención de dos coadyuvantes de la parte demandante, con similares razones, sin embargo, en el escrito de Andesco pretende la nulidad de la contribución del año 2007, por cuanto el acto demandado se expidió a mitad de período y por ello la modificación del tributo debió operar para el año siguiente.

⁶ Código Contencioso Administrativo. ARTÍCULO 175. COSA JUZGADA. El texto vigente hasta esta fecha es el siguiente:> La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada "erga omnes".

⁷ "ARTÍCULO 66. PÉRDIDA DE FUERZA EJECUTORIA. Salvo norma expresa en contrario, los actos administrativos serán obligatorios mientras no hayan sido anulados o suspendidos por la jurisdicción en lo contencioso administrativo, pero perderán su fuerza ejecutoria en los siguientes casos (...) 2. Cuando desaparezcan sus fundamentos de hecho o de derecho."(...)

⁸ Sentencia de Julio 15 de 2004. Expediente. 13088. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. "En efecto, en la práctica bien pudo haberse producido la expedición de actos administrativos creadores de situaciones jurídicas particulares y concretas con base en aquel del que se predica el fenómeno del DECAIMIENTO, por declaratoria de inexecutable de la ley o por declaratoria de nulidad de la norma sustento de derecho y, como quiera que tal fenómeno en nada afecta la validez del acto administrativo, no se afecta el principio de la presunción de legalidad del acto administrativo, ya que el juzgamiento de la legalidad de un acto administrativo debe hacerse con relación a las circunstancias vigentes al momento de su expedición. No hay, por lo tanto, razón alguna que imposibilite proferir fallo de fondo con respecto a la legalidad de un acto respecto del cual se ha producido el fenómeno del DECAIMIENTO, entendiendo que dicho fallo abarcará el lapso durante el cual dicho acto administrativo estuvo vigente, lapso durante el cual el acto administrativo gozó de presunción de legalidad. De acuerdo a lo anterior, a juicio de la Sala no procede el fallo inhibitorio con fundamento en los motivos expuestos por la Agencia Fiscal, pues no obstante la sentencia de inexecutable de los artículos en que se sustentó el Decreto acusado para su expedición, mientras el acto estuvo vigente produjo efectos y gozó de presunción de legalidad."

⁹ "ARTÍCULO 3o. CONCEPTOS NO INCLUIDOS EN LA BASE DE LIQUIDACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN. **Para efectos de determinar el valor de la base de liquidación de la contribución para el año 2007 se excluirá, de los Gastos de Funcionamiento a diciembre 31 de 2006, el Grupo 75 Costos de Producción.**" (negritas fuera de texto)

Para la Sala, este no fue un argumento expuesto por la parte demandante, y excede¹⁰ las facultades del coadyuvante del artículo 52 del C.P.C.¹¹, máxime que “*el coadyuvante no es autónomo de la parte a la que adhiere, no pudiendo por esta razón modificar las pretensiones ni proponer nuevos cargos pues para ello podría perfectamente instaurar su propia demanda*”¹².

La parte demandante, a pesar que en su libelo no expresa un argumento específico, pretende la nulidad de la última parte de la frase demandada, que se refiere a la fecha de causación de los gastos de la entidad contribuyente que correspondió al año 2006, que serviría para liquidar la contribución del año 2007.

Para resolver, es pertinente citar el inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 que establece:

(...)

“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.”

Del tenor literal de la norma, se tiene le legislador, para liquidar la contribución de un determinado año, toma en cuenta los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado de la entidad contribuyente del año precedente, en este caso para la contribución del año 2007 el artículo 1º acusado tomó como período de los gastos a considerar el año 2006, sin que exista violación al artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 motivo suficiente para negar por este aspecto las súplicas de la demanda.

Lo anterior, es suficiente para acceder parcialmente a las súplicas de la demanda, por lo cual se releva de analizar los demás cargos de la demanda y argumentos de la defensa.

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,

¹⁰Sentencia de 6 de Abril de 2011. Expediente 1687-07 C.P. Alfonso Vargas Rincón. “La Sala se abstiene de examinar la aludida pretensión, por antitécnica e improcedente, en consideración a que, el artículo 146 del C. C. A. dispone que en los procesos de simple nulidad (como lo es el presente), cualquier persona podrá pedir que se le tenga como parte coadyuvante o impugnadora, hasta el vencimiento del término para alegar en la primera o única instancia. El papel que cumple el coadyuvante, como su nombre lo indica, se circunscribe a contribuir con argumentos para enriquecer los planteamientos de la demanda, no para adicionar nuevas pretensiones involucrando otras normas acusadas. **De aceptar los planteamientos del coadyuvante en los términos expuestos, equivaldría, no solo una adición a la demanda, sino más bien una nueva demanda con todas sus formalidades, lo cual no es posible a través del instituto de la “coadyuvancia”.** (negrillas fuera de texto)

¹¹ ARTÍCULO 52. INTERVENCIONES ADHESIVAS Y LITISCONSORCIAL. <Artículo modificado por el artículo 1, numeral 19 del Decreto 2282 de 1989. El nuevo texto es el siguiente:> Quien tenga con una de las partes determinada relación sustancial, a la cual no se extiendan los efectos jurídicos de la sentencia, pero que pueda afectarse desfavorablemente si dicha parte es vencida, podrá intervenir en el proceso como coadyuvante, de ella, mientras no se haya dictado sentencia de única o segunda instancia.

El coadyuvante podrá efectuar los actos procesales permitidos a la parte que ayuda, en cuanto no estén en oposición con los de ésta y no impliquen disposición del derecho en litigio.(...)

¹² Sentencia de Octubre 28 de 2010 C.P. María Elizabeth García González. Radicación número 25000232400020050052101

FALLA

PRIMERO. **ACCÉDASE PARCIALMENTE** a las súplicas de la demanda y estese a lo resuelto por la Sala en sentencia de 23 de septiembre de 2010 expediente 16874, en cuanto a la interpretación de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado de que trata el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

SEGUNDO. **DECLARASE la legalidad condicionada** del artículo primero (1º) de la RESOLUCIÓN NÚMERO SSPD-20071300016655 de Junio 26 de 2007 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en el sentido de que la expresión “gastos de funcionamiento” debe entenderse como aquellos asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente, conforme lo dispone el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, base gravable a la cual se le aplicará la tarifa del 0.4117% como se explicó en la parte motiva de esta providencia.

TERCERO. En lo demás **NIÉGANSE** las súplicas de la demanda.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

