

**CONTRIBUCION ESPECIAL A FAVOR DE LAS COMISIONES DE REGULACION DE SERVICIOS PUBLICOS – Finalidad. Base gravable. Sujeto pasivo. Tarifa**

La contribución se creó para recuperar los costos en que incurren las comisiones de regulación por los servicios que prestan, por lo que tales comisiones son el sujeto activo del tributo. Están obligadas a su pago, las entidades de servicios públicos sometidas a regulación. La base del tributo gravable son los gastos de funcionamiento de la entidad regulada, asociados al servicio de regulación, del año anterior al del cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de las comisiones. Y, la tarifa que se le aplica a la base, es la fijada por cada comisión sin que pueda exceder del 1%. La liquidación y recaudo de las contribuciones por el servicio de regulación corresponde a las comisiones de regulación (artículo 85 [num 85.5] de la Ley 142 de 1994).

**FUENTE FORMAL:** LEY 142 DE 1994 – ARTICULO 85 NUMERAL 85.5

**COMISION DE REGULACION – Naturaleza. Finalidad / COMISION DE REGULACION DE TELECOMUNICACIONES – Naturaleza. Función**

En general, las comisiones de regulación son unidades administrativas especiales, con independencia administrativa, técnica y patrimonial, adscritas al respectivo ministerio. Y, actúan como delegatarias de la función del Presidente de la República de señalar las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios (artículos 68 y 69 de la Ley 142 de 1994). Su función principal es regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos, cuando la competencia no sea, de hecho, posible Y, en los demás casos, la de promover la competencia entre quienes presten servicios públicos (artículo 73 ibídem). Por su parte, la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, hoy, Comisión de Regulación de Comunicaciones es una unidad administrativa especial sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones. Su función es promover la competencia, evitar el abuso de posición dominante y regular los mercados de las redes y los servicios de comunicaciones, con el fin que la prestación de los servicios sea económicamente eficiente, y refleje altos niveles de calidad (artículo 19 Ley 1341 de 2009).

**GASTOS DE ADMINISTRACION – Concepto / GASTOS DE ADMINISTRACION DE ENTES PRESTADORES DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Incluye los gastos de pensiones y amortización del cálculo actuarial / GASTOS EXTRAORDINARIOS – Concepto /CONTRIBUCION ESPECIAL – Base gravable / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Es la base gravable de la contribución especial e incluye todos los gastos relacionados con el desarrollo de la actividad básica o principal**

A su vez, según la descripción y dinámica de las cuentas del PGCP, los gastos de administración (grupo 51), dentro de los cuales se encuentran los gastos de pensiones, “son cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión.” Y, el grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios correspondiente a gastos de administración, incluye los gastos de pensiones y amortización del cálculo actuarial. Por su parte, el grupo 58 “otros gastos” se describe como las “cuentas representativas de los

gastos en que incurre el ente público que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas definidas anteriormente”. Y, la cuenta 58.10 describe los gastos extraordinarios como el “valor de los gastos incurridos por el ente público en actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que frente a actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia”. Ahora bien, el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base gravable para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no son solamente los que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, sino aquellos que le son concernientes

**GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Definición / EROGACIONES POR PENSIONES DE JUBILACION – Son gastos de funcionamiento / GASTOS POR PENSION DE JUBILACION – Contabilización / CONTRIBUCION ESPECIAL A FAVOR DE LAS COMISIONES DE REGULACION DE SERVICIOS PUBLICOS – Hace parte de la base gravable los gastos por pensión de jubilación**

Con fundamento en el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación la Sala precisó que los gastos de funcionamiento son erogaciones que tienen por objeto atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad las funciones asignadas en la Constitución Política y la ley. De manera coherente, sostuvo que las erogaciones por pensiones de jubilación son gastos de funcionamiento, porque hacen parte de las necesidades que debe atender la entidad prestadora del servicio público, dado que se realizan como contraprestación por los servicios que recibe, ya sea por una relación laboral o a través de contrato, “lo cual incluye [...] garantizar el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que determina la ley 100 de 1993. De manera que si la empresa tiene esta carga pensional es fundamentalmente con el factor humano, entre otros, que una empresa prestadora de servicios funciona”. Así pues, aunque el gasto por pensiones de jubilación no tenga relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, sí tiene relación con este y sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión. En consecuencia, es un gasto de funcionamiento. De otra parte, los conceptos de la Contaduría General de la Nación citados en los actos acusados corroboran que los gastos por pensiones de jubilación pueden registrarse como gastos administrativos o de operación y que de ninguna manera son gastos extraordinarios, susceptibles de registrarse en la cuenta 5810. No es cierto, entonces, que tales conceptos precisen que los gastos de pensiones son extraordinarios y que no tengan nada que ver con la actividad de la ETB, como erróneamente lo entendió esta. En suma, como los gastos por pensiones sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de LA COMISIÓN, y, por lo mismo, de la base para liquidar la contribución a favor de aquella, se impone confirmar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejera Ponente (E): MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., doce (12) de mayo de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2005-00481-01(17588)**

**Actor: EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTA S.A. E.S.P.**

**Demandado: COMISION DE REGULACION DE TELECOMUNICACIONES**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 28 de agosto de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca. El fallo negó las súplicas de la demanda instaurada por la actora contra los actos por los cuales la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones le corrigió la autoliquidación de la contribución del 2004.

**ANTECEDENTES**

Por Resolución 891 de 4 de noviembre de 2003, la COMISIÓN DE REGULACIÓN DE TELECOMUNICACIONES<sup>1</sup> en adelante LA COMISIÓN, fijó la tarifa de la contribución que por el 2004 debían reconocerle y pagarle las entidades sometidas a regulación en virtud de la Ley 142 de 1994<sup>2</sup>.

El 28 de abril de 2004, la EMPRESA DE TELECOMUNICACIONES DE BOGOTÁ S.A. E.S.P., en adelante la ETB, presentó la autoliquidación de la contribución del 2004. En el formulario se determinó un gravamen de \$1.119.130.000 (folios 38 y 39 c.ppal).

Por Resolución 1097 de 27 de octubre de 2004, LA COMISIÓN modificó la autoliquidación de la ETB y le fijó un tributo de \$1.889.438.000. Lo anterior, porque dentro de los gastos de funcionamiento incluyó las pensiones de jubilación, que no fueron tenidos en cuenta por la ETB, dado esta los registró como gastos extraordinarios (folios 251 a 253 c.ppal).

Por Resolución 1110 de 24 de noviembre de 2004 LA COMISIÓN confirmó en reposición la Resolución 1097 (folios 262 a 266 c.ppal).

**DEMANDA**

La ETB pidió la nulidad de los actos que le modificaron la autoliquidación de la contribución. Como consecuencia, solicitó que se declare que la demandada desconoció la base gravable de la contribución (artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994); que se ordene a LA COMISIÓN que reconozca que la liquidación de la contribución a cargo de la ETB es de \$1.119.130.000 y que, dentro de los treinta días siguientes a la ejecutoria de la sentencia, devuelva, debidamente actualizado, el mayor valor pagado por concepto de los actos acusados (\$770.308.000). También pidió que se condenara en costas a la demandada.

---

<sup>1</sup> En virtud de la Ley 1341 de 2009, la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones cambió su nombre por Comisión de Regulación de Comunicaciones (CRC).

<sup>2</sup> La tarifa fue fijada en el 0.61% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el 2003, asociados a los servicios de telecomunicaciones (folios 34 a 37 c.ppal).

Invocó como violado el artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994, por las siguientes razones:

Con fundamento en la norma en mención, la base gravable de la contribución a cargo de la actora, está constituida por los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, esto es, al servicio de telecomunicaciones.

Dentro de tales gastos no se incluyen los relativos a las pensiones de jubilación, pues no son inherentes a la prestación del servicio de telecomunicaciones que presta la ETB.

Ello, porque no corresponden a erogaciones para generar ingresos, pues su objeto es garantizar a la población el amparo contra las contingencias derivadas de la invalidez, vejez y muerte. En consecuencia, los gastos por pensiones de jubilación no hacen parte de la base para calcular la contribución a favor de LA COMISIÓN.

No es razonable que un gasto no asociado al servicio de telecomunicaciones sirva de base para liquidar una contribución que se destina precisamente al funcionamiento de la entidad que regula la prestación de servicios de telecomunicaciones, con los que no tiene ninguna relación.

Los conceptos de la Contaduría General de la Nación que se citan en los actos acusados corroboran que unos son los gastos inherentes al desarrollo de la actividad de la empresa y otros los que se generan por mandato legal, como los relativos a la nómina de pensionados. También precisan que los gastos por pensiones de jubilación no constituyen costos de producción, porque los jubilados no intervienen en el proceso productivo de la entidad sometida a regulación.

A su vez, tales conceptos no pueden servir de soporte para interpretar el artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994 de manera contraria a su contenido.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

LA COMISIÓN se opuso a las pretensiones así:

Mediante Concepto 20046-47384 de 14 de septiembre de 2004, la Contaduría señaló que los gastos por pensiones de jubilación tienen el carácter de operacionales y deben registrarse como gasto administrativo o de operación. Por su parte, conforme al Plan General de Contabilidad Pública, los gastos de operación y administración son operacionales, porque coadyuvan al desarrollo de la actividad económica o cometido estatal.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 previó que la tarifa de la contribución se liquida con base en los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Dentro de estos gastos deben incluirse los de las pensiones de jubilación, porque el factor humano desde la creación de la empresa es indispensable para su desarrollo.

No obstante lo anterior, la ETB determinó la contribución a su cargo sin tener en cuenta que las pensiones de jubilación hacen parte de los gastos de funcionamiento y, por lo mismo, de la base de cálculo de la liquidación. Y, como hubo una indebida determinación del tributo, LA COMISIÓN modificó la autoliquidación de la demandante, pues debe recaudar la tarifa legalmente establecida.

LA COMISIÓN debe verificar que la información de los estados financieros con base en la cual se liquida la contribución se ajuste a las disposiciones legales y contables. Además, la demandada tiene la función de revisar que las autoliquidaciones del gravamen se ajusten a la ley.

Por último, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios ordenó la rectificación de los estados financieros de la ETB por el año 2005 que es el que se discute (sic). Lo anterior, para que se registrara el pago de nómina de pensionados como costos de producción de servicios públicos.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal negó las pretensiones de la actora, para lo cual reiteró las precisiones hechas por la misma Corporación dentro del proceso 2006-1004, que se resumen así:

Del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la Resolución 200513000011765 de 2005 y el concepto 310-53515 de 1996 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las normas del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos se concluye que el gasto para el pago de pensiones y la amortización del cálculo actuarial de estas son gastos administrativos que hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

En consecuencia, procedía la adición de la base para liquidar la contribución por el año 2005 (sic).

### **RECURSO DE APELACIÓN**

La ETB reiteró íntegramente los argumentos de la demanda.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La demandante insistió en los planteamientos de la demanda y del recurso y agregó:

Las pensiones de jubilación no hacen parte de la base para liquidar la contribución, porque no tienen relación directa con el desarrollo de las operaciones normales de la entidad ni con el giro ordinario de estas. En consecuencia, es indiferente si el gasto por pensiones de jubilación se registra como extraordinario o como de funcionamiento.

Si se mantienen los actos acusados se produce un desequilibrio económico de las empresas como la actora frente a otras empresas reguladas que no tienen carga pensional.

LA COMISIÓN reiteró los argumentos de la contestación y agregó:

Según los conceptos de la Contaduría General de la Nación y el Plan General de la Contabilidad Pública, los gastos pensionales son gastos operacionales de funcionamiento de la ETB y no gastos extraordinarios.

El desacuerdo de la ETB es frente al texto de la Ley 142 de 1994, aspecto que debe cuestionarse mediante la acción correspondiente. Debe condenarse a la

actora al pago de las costas y agencias en derecho por el recurso de apelación y por el trámite de primera instancia.

El Ministerio Público pidió que se confirmara la sentencia apelada por las siguientes razones:

Conforme al artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la contribución es un porcentaje referido a los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.

De acuerdo con las normas contables (Decreto 2649 de 1993 y el Plan de Contabilidad para Entidades Prestadoras de Servicios Públicos Domiciliarios), el Consejo de Estado ha señalado que los gastos de funcionamiento son los propios de la operación u ordinarios y se contraponen a los extraordinarios o no operacionales. En consecuencia, los gastos de funcionamiento no abarcan todos los conceptos de gastos incluidos en la definición contable general.

A su vez, en el plan de contabilidad dirigido a los entes prestadores de servicios públicos se prevé que los gastos pensionales hacen parte de la cuenta 5102 “contribuciones imputadas”.

Como en la Resolución 891 de 2003 LA COMISIÓN estableció que dentro de los gastos de funcionamiento están los administrativos, que se relacionan con el grupo 5102, los gastos por pensiones forman parte de la base gravable para la liquidación de la contribución del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

Los gastos por pensiones no son extraordinarios, pues existe una cuenta específica para su contabilización. Además, el registro contable no es discrecional de la entidad.

De acuerdo con la sentencia de 17 de abril de 2008 exp.15771, los gastos por pensiones son gastos administrativos que hacen parte de la base gravable de la contribución en mención.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

La Sala decide si se ajustan a derecho los actos por los cuales LA COMISIÓN corrigió la autoliquidación de la contribución especial hecha por la ETB por el año 2004. En concreto, precisa si los gastos por pensiones de jubilación hacen parte o no de la base gravable del citado tributo.

Pues bien, en lo que interesa al proceso, en virtud del artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994, se creó una contribución especial a favor de las comisiones de regulación de servicios públicos y a cargo de las entidades sometidas a su regulación. El tributo se previó en los siguientes términos:

**“ARTÍCULO 85. CONTRIBUCIONES ESPECIALES.** Con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión, y los de control y vigilancia que preste el Superintendente, las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia, estarán sujetas a dos contribuciones, que se liquidarán y pagarán cada año conforme a las siguientes reglas:

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de

funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

85.2. La superintendencia y las comisiones presupuestarán sus gastos cada año y cobrarán dentro de los límites que enseguida se señalan, solamente la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir su presupuesto anual.

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada una de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

[...]"

La contribución se creó para recuperar los costos en que incurren las comisiones de regulación por los servicios que prestan, por lo que tales comisiones son el sujeto activo del tributo. Están obligadas a su pago, las entidades de servicios públicos sometidas a regulación.

La base del tributo gravable son los gastos de funcionamiento de la entidad regulada, asociados al servicio de regulación, del año anterior al del cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de las comisiones. Y, la tarifa que se le aplica a la base, es la fijada por cada comisión sin que pueda exceder del 1%.

La liquidación y recaudo de las contribuciones por el servicio de regulación corresponde a las comisiones de regulación (artículo 85 [num 85.5] de la Ley 142 de 1994).

En general, las comisiones de regulación son unidades administrativas especiales, con independencia administrativa, técnica y patrimonial, adscritas al respectivo ministerio. Y, actúan como delegatarias de la función del Presidente de la República de señalar las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios<sup>3</sup> (artículos 68 y 69 de la Ley 142 de 1994).

**Su función principal es** regular los monopolios en la prestación de los servicios públicos, cuando la competencia no sea, de hecho, posible Y, en los demás casos, la de promover la competencia entre quienes presten servicios públicos (artículo 73 ibídem).

Por su parte, la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, hoy, Comisión de Regulación de Comunicaciones<sup>4</sup> es una unidad administrativa especial sin personería jurídica, adscrita al Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones<sup>5</sup>. Su función es promover la competencia, evitar el abuso de posición dominante y regular los mercados de las redes y los servicios de comunicaciones, con el fin que la prestación de los servicios sea económicamente eficiente, y refleje altos niveles de calidad (artículo 19 Ley 1341 de 2009).

---

<sup>3</sup> Artículo 370 de la Constitución Política.

<sup>4</sup> Artículo 1 de la Ley 1341 de 2009

<sup>5</sup> Conforme el artículo 16 de la Ley 1341 de 2009, el nuevo nombre del Ministerio de Comunicaciones es el de Ministerio de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones.

Pues bien, en ejercicio de las facultades del artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994, LA COMISIÓN expidió la Resolución 891 de 4 de noviembre de 2003, “por medio de la cual se establece la tarifa de contribución para la vigencia del 2004 (folios 31 a 37 c. ppal). El artículo 1 de la Resolución dispuso:

“Artículo Primero. Fijar la tarifa de contribución que deben reconocer y pagar a la Comisión de Regulación de Telecomunicaciones, las entidades sometidas a la regulación por la Ley 142 de 1994 por el año 2004, en el 0.61% del valor de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año 2003, asociados a los servicios de telecomunicaciones, según los estados financieros que deben poner a disposición de la Comisión y de acuerdo con el Anexo No 2 de la presente resolución, que contiene el formulario único de autoliquidación y el instructivo pertinente. [...]”.

Pues bien, en cumplimiento de la citada resolución, el 28 de abril de 2004, la ETB<sup>6</sup> presentó a LA COMISIÓN, el formulario de la contribución por el año 2004, copia de sus estados financieros a 31 de diciembre de 2003 y el anexo I con el detalle de las cuentas 51 (gastos de administración) y 58 (ajuste de ejercicios anteriores)<sup>7</sup>.

La ETB determinó la contribución en \$1.119.130.000 (folio 39) y dentro de la base de cálculo no tuvo en cuenta los gastos por pensiones de jubilación (folios 243 y 244 c. ppal). Lo anterior, porque los registró en la cuenta PUC 581090 “otros gastos extraordinarios” y no como gastos de administración (cuenta PUC 510206).

Mediante los actos acusados, LA COMISIÓN corrigió la autoliquidación de la ETB y la determinó en \$1.889.438.000, pues adicionó la base gravable con los gastos por pensiones de jubilación, dado que estos hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio de telecomunicaciones.

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad Pública PGCP<sup>8</sup>, aplicable a la actora<sup>9</sup> define los gastos así:

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

---

<sup>6</sup> Que es una empresa de servicios públicos dedicada a la prestación y organización de servicios y actividades de telecomunicaciones tales como telefonía básica local y de larga distancia, servicios móviles, portadores, teleservicios, telemáticos, de valor agregado, servicios satelitales y de televisión en sus diferentes modalidades, servicios de Internet y los demás relacionados en su objeto social (folios 267 a 318 c. ppal).

<sup>7</sup> Folios 38 a 243 c. ppal.

<sup>8</sup> Resolución 400 de 2000 de la Contaduría General de la Nación, modificada por las Resoluciones 365 de 2001, 63 de 2002, 178, 235, 236, 328 y 337 de 2004. En virtud de la Resolución 555 de 2006, se derogaron, a partir del 1 de enero de 2007, “el Catálogo General de Cuentas contenido en el Plan General de Contabilidad Pública que se adoptó mediante la Resolución 400 de 2000, y las resoluciones que lo hayan modificado además de las que sean contrarias, sin perjuicio del cumplimiento de los plazos y requisitos que estén vigentes para el reporte de la información contable correspondiente al año 2006”.

<sup>9</sup> Artículo 2 ibídem.



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

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

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

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

A su vez, según la descripción y dinámica de las cuentas del PGCP, los **gastos de administración** (grupo 51), dentro de los cuales se encuentran los gastos de pensiones, *"son cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento en desarrollo de actividades que sin tener relación directa con el cometido estatal del ente público, sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión."*

Y, el grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios<sup>10</sup> correspondiente a gastos de administración, incluye los gastos de pensiones y amortización del cálculo actuarial.

Por su parte, el grupo 58 "otros gastos" se describe como las *"cuentas representativas de los gastos en que incurre el ente público que por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas definidas anteriormente"*. Y, la cuenta 58.10 describe los **gastos extraordinarios** como el *"valor de los gastos incurridos por el ente público en actividades que no corresponden a su cometido estatal y se originan en operaciones y transacciones de carácter extraordinario, entendiéndose como tales aquellas que frente a actividades normales, no ocurren con relativa frecuencia"*.

Ahora bien, el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 señala que la base gravable para liquidar la contribución es el valor de **los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación**.

**Los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación**, no son solamente los que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, sino aquellos que le son concernientes<sup>11</sup>.

Con fundamento en el Diccionario de Términos de Contabilidad Pública de la Contaduría General de la Nación<sup>12</sup>, la Sala precisó que los gastos de

<sup>10</sup> Contenido en la Resolución SSPD 006572 de 4 de septiembre de 2001, que se expidió para actualizar el Plan de Contabilidad Pública conforme a las normas y metodología establecidas en la Resolución 400 de 2000 de la Contaduría General de la Nación.

<sup>11</sup> Sentencia de 17 de abril de 2008, exp. 15771 C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>12</sup> Edición 1998.

funcionamiento son erogaciones que tienen por objeto **atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad** las funciones asignadas en la Constitución Política y la ley<sup>13</sup>.

De manera coherente, sostuvo que las erogaciones por pensiones de jubilación son gastos de funcionamiento, porque **hacen parte de las necesidades que debe atender la entidad prestadora del servicio público**, dado que se realizan como contraprestación por los servicios que recibe, ya sea por una relación laboral o a través de contrato, *“lo cual incluye [...] garantizar el amparo contra las contingencias derivadas de la vejez, la invalidez y la muerte, mediante el reconocimiento de las pensiones y prestaciones que determina la ley 100 de 1993. De manera que si la empresa tiene esta carga pensional es fundamentalmente con el factor humano, entre otros, que una empresa prestadora de servicios funciona”*<sup>14</sup>.

Así pues, aunque el gasto por pensiones de jubilación no tenga relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, sí tiene relación con este y sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión. En consecuencia, es un gasto de funcionamiento<sup>15</sup>.

Además, al ser la carga pensional una obligación ineludible para la entidad prestataria de los servicios públicos domiciliarios, está asociada o relacionada al **giro ordinario de los negocios de la empresa**, esto es, al servicio sometido a regulación de la entidad<sup>16</sup>. Lo anterior significa que los gastos de pensiones de jubilación son **gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación** (artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994).

A su vez, los gastos por pensiones de jubilación no son gastos extraordinarios (cuenta 581090), como erróneamente los contabilizó la ETB, puesto que se causan regularmente en el periodo contable, tienen relación con el cometido estatal y existen cuentas específicas para su registro.

De otra parte, los conceptos de la Contaduría General de la Nación citados en los actos acusados<sup>17</sup> corroboran que los gastos por pensiones de jubilación pueden registrarse como gastos administrativos o de operación y que de ninguna manera son gastos extraordinarios, susceptibles de registrarse en la cuenta 5810. No es cierto, entonces, que tales conceptos precisen que los gastos de pensiones son extraordinarios y que no tengan nada que ver con la actividad de la ETB, como erróneamente lo entendió esta.

Tampoco es cierto que los conceptos de la Contaduría General de la Nación desconozcan el texto del artículo 85 [num 85.2 ] de la Ley 142 de 1994. Sencillamente, previa consulta de LA COMISIÓN<sup>18</sup> y con base en las normas contables para las entidades públicas, señalan cómo deben registrarse los gastos por pensiones de jubilación de la ETB. En ningún momento están fijando el alcance del artículo 85 [num 85.2 ] de la Ley 142 de 1994, pues, además, no es una función que le competa a la Contaduría<sup>19</sup>.

---

<sup>13</sup> Sentencia de 17 de abril de 2008, exp. 15771 C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

<sup>14</sup> *Ibíd*em

<sup>15</sup> *Ibíd*em

<sup>16</sup> *Ibíd*em

<sup>17</sup> Folios 246 a 248 y 262 a 266 c.ppal

<sup>18</sup> Folios 242 y 256.

<sup>19</sup> Entre otras funciones, la Contaduría General de la Nación es la autoridad doctrinaria en materia de interpretación de las **normas contables** del sector público (artículo 2 lit j) de la Ley 298 de 1996)

Por lo demás, los conceptos en mención no fueron la base de los actos demandados. Su fundamento fue el artículo 85 [num 85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que la actora determinó incorrectamente la base gravable de la contribución a cargo de LA COMISIÓN. Cosa distinta es que los citados conceptos hayan servido de apoyo a la demandada para concluir que la ETB determinó indebidamente la base de cálculo del tributo.

En suma, como los gastos por pensiones sí hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de LA COMISIÓN, y, por lo mismo, de la base para liquidar la contribución a favor de aquella, se impone confirmar la sentencia apelada que negó las pretensiones de la demanda.

Por último, no procede la condena en costas a la parte vencida en el proceso, porque su conducta no fue temeraria ni actuó de mala fe (artículo 171 del Código Contencioso Administrativo).

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

#### **FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia de 28 de agosto de 2008 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca en el proceso de nulidad y restablecimiento del derecho de la referencia.

**NIÉGASE** la condena en costas.

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

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**