

**ACCION DE NULIDAD – La ausencia de un acápite de hechos no genera nulidad. Objeto / EXCEPCION DE INEPTA DEMANDA POR FALTA DE CAPITULO DE HECHOS – No procede en las acciones de nulidad simple**

Sobre el particular se debe precisar que el ejercicio de la acción de simple nulidad prevista en el artículo 84 del C.C.A. supone un control abstracto de legalidad, en el que predomina la confrontación entre la norma demandada y la norma superior presuntamente vulnerada, de manera que los hechos que dieron lugar a la expedición, alcance y posibles modificaciones, en esta clase de acciones, no son presupuestos obligatorios en la demanda, pues la labor del juez contencioso es la de analizar el texto de las normas invocadas en la demanda, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia sobre este asunto. De manera que la ausencia de un acápite en el escrito de la demanda referido a los “Hechos” es un requisito cuya ausencia no genera ineptitud sustantiva de la demanda, tratándose de una acción de simple nulidad, no prosperando entonces la excepción planteada.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO – ARTICULO 84

**SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS – Funciones / SERVICIOS PUBLICOS – Marco legal / CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Son exigidas por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios a los entes prestadores de tales servicios / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – El Congreso fija los parámetros para su establecimiento / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Constituye la base gravable de la contribución especial / TARIFA DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – El límite máximo del 1 por ciento del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo / ESTADOS FINANCIEROS – Son los que determinan el monto a cobrar a cada una de las empresas prestadoras de servicios públicos**

La facultad de inspección, control y vigilancia de las entidades que prestan los servicios públicos ha sido encargada a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, como desarrollo de la función de policía administrativa que la propia Constitución Política dispuso en el artículo 370, Capítulo 5 del Título XII. La Ley 142 de 1994 constituye el marco regulatorio de los servicios públicos domiciliarios y de las actividades que realizan las personas prestadoras de esos servicios en Colombia. La disposición prescribe la facultad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y de las Comisiones de Regulación para exigir a los entes prestadores de tales servicios el cobro de contribuciones especiales, como una forma de recuperar los costos incurridos en los servicios de regulación de las comisiones, así como para ejercer las labores de control y vigilancia. Igualmente, la Ley determina los parámetros generales para el establecimiento de la base gravable de la contribución especial y fija la tarifa, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, en el sentido de que corresponde al Congreso establecer directamente los elementos de la obligación tributaria, en este caso, de una contribución. En efecto, respecto de la base gravable de las contribuciones especiales, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece que está constituida por los gastos de funcionamiento asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo. Entonces, el monto a cobrar a cada una de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios dependerá de la información contenida en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios

Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 1% del valor determinado como base impositiva.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 370 / LEY 142 DE 1994

**BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – Son los gastos de funcionamiento de las entidades sometidas a regulación / TARIFA DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – Se aplica sobre los gastos de funcionamiento**

La base gravable que fija la Ley 142 de 1994, para calcular las contribuciones a cargo de los entes sujetos a ellas, son los gastos de funcionamiento de las entidades sometidas a regulación de las Comisiones de Regulación y al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos, siendo esos gastos el único parámetro sobre el que se aplican las tarifas determinadas en cada caso por los sujetos activos de las contribuciones. Por lo tanto, es necesario tener claridad sobre el alcance y contenido de tal concepto contable con el fin de que la base gravable de las contribuciones sea claramente determinable.

**PLAN DE CONTABILIDAD PARA ENTES PRESTADORES DE SERVICIOS PUBLICOS DOMICILIARIOS – Normas contables de los prestadores públicos, mixtos o privados / GASTOS – Definición. Cuentas que lo componen / JURISPRUDENCIA – Criterio auxiliar de la actividad judicial / GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – No aparecen como una clase de gastos. Definición jurisprudencial / GASTOS OPERACIONALES U ORDINARIOS – Son los gastos de funcionamiento**

Teniendo como fundamento el artículo 354 de la Carta y la Ley 298 de 1996, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, conocido como el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, para armonizar las normas contables de los prestadores públicos, mixtos o privados y en particular, para sentar las bases para el registro en la contabilidad de los hechos económicos. Este Plan de Contabilidad está compuesto por el marco conceptual, el modelo instrumental y el manual de procedimiento. Dentro del Capítulo de Normas Técnicas Específicas, el numeral 4.2.8.4.2 define los “Gastos”, así: “Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes. También corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en el período contable, necesarios para la obtención de bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión operacional u administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio”. El modelo instrumental concebido para mejorar la calidad, transparencia, comparabilidad, armonización y unificación del sistema contable del sector de servicios públicos domiciliarios, está compuesto por: a) el catálogo de cuentas y b) las descripciones y dinámicas. Dentro del catálogo de cuentas, la Clase 5 - Gastos tiene como Grupo de Cuentas las de administración (51), provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (53), otros gastos (58) y cierre de ingresos, gastos y costos (59). Del anterior recuento normativo contable, aplicable a los entes públicos mixtos y privados prestadores de servicios públicos domiciliarios, se establece que ni en el Plan General de la Contabilidad

Pública contenido en la Resolución 354 de 2007 de la Contaduría General de la Nación, ni en el Modelo Instrumental del Plan de Contabilidad para los Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, aparecen los “gastos de funcionamiento” como una clase de gastos, lo que revela que el concepto no ha sido considerado como criterio contable para agrupar los distintos conceptos de gastos. 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 lo tanto, será necesario acudir a otros elementos conceptuales para encontrar un criterio auxiliar que ayude en la interpretación del término “gastos de funcionamiento”. Esta Corporación ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el alcance del término “gastos de funcionamiento” en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, Expediente 11790, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa. Por tanto, ante la ausencia de normativa contable que defina con claridad lo que debe entenderse por el término “gastos de funcionamiento” y los conceptos que involucra, la Sala acogerá la noción que ha desarrollado la jurisprudencia y, en consecuencia, el presente proceso se decidirá bajo tales parámetros, es decir, que los gastos de funcionamiento tienen que ver con 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.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 230 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 354 / LEY 298 DE 1996 / RESOLUCION 354 DE 2007

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la definición de gastos de funcionamiento se cita la sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 9 de noviembre de 2001, Rad. 11790, M.P. María Inés Ortiz Barbosa

**CLASE 5 GASTOS – Definición. Cuentas que la compone / CLASE 75 COSTOS DE PRODUCCION – Concepto. Cuentas que la componen / CLASE 5 GASTOS: GRUPO 53: PROVISIONES, AGOTAMIENTO, DEPRECIACIONES Y AMORTIZACIONES – No corresponden a la definición de gastos de funcionamiento porque no representan un flujo de salida de recursos / COSTOS DE PRODUCCION – Definición. No forma parte de la base gravable de la contribución especial / COSTOS – La ley 142 de 1994 no los equipara al concepto de gastos de funcionamiento / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – Está compuesta por rubros que representan erogaciones efectivas de recursos**

El aparte acusado señala que para los efectos previstos en las Leyes 142 y 143 de 1994, los gastos de funcionamiento corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 - Costos de Producción y las exclusiones que se hagan en los actos administrativos que expida la autoridad competente. La descripción de la Clase 5 – Gastos señala: “La constituyen las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios

necesarios para su operación y funcionamiento”. Por su parte, el Grupo 75 – Costos de Producción, también señalado en el aparte acusado, hacen referencia a “las cuentas representativas de los costos incurridos por los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en la prestación de servicios públicos de acuerdo con su objeto social”. Por su parte, el Grupo 75 – Costos de Producción, también señalado en el aparte acusado, hacen referencia a “las cuentas representativas de los costos incurridos por los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en la prestación de servicios públicos de acuerdo con su objeto social”. 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.

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

**GASTOS DE FUNCIONAMIENTO – Incluye las erogaciones causadas relacionadas con la prestación de los servicios públicos / BASE GRAVABLE DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL – La conforma sólo los gastos que tengan**

**una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan los entes prestadores / GASTOS DE COMERCIALIZACION, INVESTIGACION Y FINANCIACION – No forman parte de la base gravable de las contribuciones especial / CALCULO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES – Sólo tienen en cuenta los gastos de funcionamiento definidos jurisprudencialmente / CONTRIBUCIONES ESPECIALES – En tiempo de paz sólo el congreso puede crearlas**

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

**NORMA DEMANDADA: RESOLUCION 20051300033635 DE 2005 (28 DE DICIEMBRE) SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - INCISO 6° DE LA DESCRIPCION 5 ANULA DO**

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

## SECCION CUARTA

**Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

Bogotá, D.C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil diez (2010)

**Radicación número: 11001-03-27-000-2007-00049-00(16874)**

**Actor: JAIME ANDRES GIRON MEDINA**

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PUBLICOS  
DOMICILIARIOS**

### FALLO

Decide la Sala la demanda en acción de simple nulidad interpuesta contra el inciso 6° de la Descripción 5 Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante la Resolución N° 20051300033635 de 2005, expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

### EL ACTO ACUSADO

El texto de la norma demandada es el siguiente:

**“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”.*

### LA DEMANDA

El actor invoca como normas violadas los artículos 209 y 338 de la Constitución Política, 85 de la Ley 142 de 1994 y 330 de la Resolución 354 de 2007 (Plan General de la Contabilidad Pública) y el numeral 4.8.2.6.2.2 de la Resolución

20051300033635 (Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios).

El concepto de violación se sintetiza así:

Al señalarse que los gastos de funcionamiento son todos los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos con las adiciones del Grupo 75 – Costos de producción, se excede el alcance del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, ya que esta norma, al determinar la base para el cálculo de la contribución, únicamente se refiere a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación. Por tanto, el error en que incurrió la Superintendencia consistió en que los gastos de funcionamiento no son todos los que se contabilizan en las cuentas de la Clase 5 – Gastos, y mucho menos aquellos que se contabilizan en el Grupo 75 – Costos de Producción.

El término “gasto” es el género y, por tanto, engloba los “gastos de funcionamiento”, expresión esta última que fue precisada en la sentencia del Consejo de Estado, Expediente 11790.

En el glosario del Plan de Contabilidad están las definiciones de los distintos tipos de gastos, pero “gastos de funcionamiento” son sólo una clase de ellos, por lo que no guarda coherencia con la Ley 142, ni con el mismo Plan de Cuentas, que se asimilen los “gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación” a los gastos de la Clase 5 y costos de producción (Grupo 75). Si fuera cierto que “gastos de funcionamiento” son todos aquellos incluidos en las cuentas de la Clase 5, ningún sentido tendría que el legislador haya precisado que sólo los asociados al servicio sometido a regulación hacen parte de la base para la determinación de la contribución especial.

Conforme al Presupuesto de Gastos del Plan de Contabilidad, es claro que el concepto de “gastos”, además de gastos de funcionamiento, contempla los gastos por servicio de la deuda, gastos de inversión y disponibilidad final, así el Plan de Contabilidad resulta violado por la norma que se demanda por indebida aplicación.

El aparte acusado carece de motivación, porque no guarda armonía con las normas expedidas por la Contaduría General de la Nación, el Reglamento General de la Contabilidad y demás disposiciones aplicables al sector de servicios públicos domiciliarios, pues la íntima relación que se exige entre motivos o decisiones no está presente en la Resolución demandada.

Al establecer la norma demandada que los gastos de funcionamiento, para efectos de la Ley 142, serán todos aquellos de las cuentas de la Clase 5 y del Grupo 75, está señalando una premisa errada para la determinación de la tarifa de la contribución especial, ya que fija una base gravable diferente a la que señaló el Legislador, vulnerando los principios de legalidad y de reserva de ley que orientan nuestro sistema tributario.

### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El apoderado de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, al contestar la demanda, plantea las siguientes excepciones:

*Inepta demanda por falta de requisitos formales:* Porque no se cumplió con el requisito señalado en el numeral 3º del artículo 137 del C.C.A., de señalar los “hechos” que sirven de fundamento a la acción; y

*Inexistencia de causal de nulidad:* Porque como se demostrará, no existe causal de nulidad contenida en el bloque de legalidad que sea predicable del acto acusado.

En cuanto al fondo del asunto, el actor incurre en una equivocación al interpretar el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, porque lo que establece dicha ley es la exclusión de la base de la contribución de los gastos asociados a servicios que prestan las entidades sometidas a su vigilancia que no se encuentran sometidos a su regulación.

Dado que la Ley 142 de 1994 no distingue cuando se hace referencia a los gastos asociados a la prestación del servicio sometido a regulación, debe entenderse que todos los gastos reflejados por la empresa sometida a la vigilancia de la Superintendencia tienen una asociación (directa o indirecta) al servicio sometido a regulación.

El acto demandado no excede bajo ninguna circunstancia el alcance de la Ley 142 de 1994, simplemente aplica los criterios allí establecidos conforme a los cuales sólo se consideran como base de la contribución, los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de regulación y no a los servicios prestados, pero que no estén sometidos a la misma.

Atendiendo conceptos doctrinarios, los gastos representan todas las erogaciones que realizan las empresas para cumplir las actividades señaladas en su objeto social para funcionar, definición acogida por el Consejo de Estado en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, Expediente 11790.

El demandante desconoce dos supuestos básicos que no pueden perderse de vista en el análisis de los cargos propuestos: (i) que las empresas tienen un objeto social establecido en sus estatutos y, por lo tanto, no pueden desplegar ninguna actividad que exceda o se extralimite de su objeto social. Entonces, bajo el entendimiento del concepto de funcionamiento aceptado por el Consejo de Estado, no es posible que la empresa realice gastos que no sean de funcionamiento, pues de lo contrario sería aceptar que las empresas pueden desarrollar actividades y hacer erogaciones para propósitos distintos a su objeto social y, (ii) para que las empresas puedan desplegar su objeto social, están obligadas a cumplir ciertos requisitos legales y a realizar ciertos aportes y contribuciones para que el Estado les permita realizar su actividad, aunque no estén directamente asociados al ciclo productivo.

De otra parte, no se configura una indebida aplicación de las normas del Plan de Contabilidad, porque en razón del objeto social de las empresas sometidas a la vigilancia de la Superintendencia, todos los gastos en que incurre están sujetos al cumplimiento de su objeto social y deben considerarse como gastos operacionales, es decir, de funcionamiento. Por tanto, se incurre en una confusión en los términos gasto de operación y gasto operacional.

Frente a la alegada falta de motivación de la resolución demandada, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 dispuso la obligación de las entidades sometidas a regulación de pagar contribuciones especiales a favor de las Comisiones y de la Superintendencia, luego, según la doctrina generalizada, para la expedición del acto administrativo se dio una motivación completa, verídica e idónea en cuanto al órgano competente, expresión de la voluntad o decisión estatal, el objeto específico, el cumplimiento de formalidades y la causa o motivación del acto.

## ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** manifestó que la contestación de la demanda no es la oportunidad procesal para alegar en la demanda que no se señalaron los “hechos”, ya que la pretensión se centra en argumentaciones jurídicas en las que en nada influyen situaciones fácticas. La ineptitud de la demanda se debió alegar como una excepción previa que, de acuerdo con los artículos 97 del C.P.C. y 143 del C.C.A., amerita un recurso contra el auto admisorio de la demanda.

Si fuera cierto que todos los gastos en que incurre un ente sometido a la vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos son de funcionamiento, relacionados con el servicio regulado, qué necesidad tendría el legislador para ser específicamente preciso en decir cuáles gastos comprenden la base gravable de la contribución especial, además que la misma Contaduría General de la República y el PUC de la mencionada Superintendencia han distinguido especies del género gastos.

La Superintendencia de Servicios Públicos incluyó gastos que no responden a lo ordenado por el artículo 85.2 de la Ley 142, siendo éstos únicamente aquellos relacionados con el servicio objeto de regulación y no todos los gastos, como lo asevera la demandada, porque, de ser así, se estaría modificando la base gravable de la contribución.

La **parte demandada** sostiene que no existe causal de nulidad en los actos atacados, toda vez que se encuentra con absoluta nitidez la competencia del funcionario que los expidió y la observancia de las normas superiores en las que se funda el reconocimiento del derecho de audiencia y defensa del particular afectado y con una motivación verídica y acertada.

Como la Ley 142 de 1994 no distingue cuando se hace referencia a los gastos asociados a la prestación del servicio sometido a regulación, debe entenderse que todos los gastos reflejados por la empresa sometida a la vigilancia de la Superintendencia tienen una asociación (directa o indirecta) al servicio sometido a regulación.

El **Ministerio Público**, al rendir su concepto, precisa el alcance de la expresión “gastos de funcionamiento” e invoca el artículo 27 del Código Civil. Para ello transcribe las definiciones que del término “gastos” traen el artículo 40 del Decreto 2649 de 1993, el numeral 4.2.8.4.2 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios y el concepto de “gastos de funcionamiento” expresado en la sentencia del Consejo de Estado del 9 de noviembre de 2001. Indica que las partes no han cuestionado que todas las cuentas del Grupo 5 de gastos, contemplan más de las cuentas que se consideran “gastos de funcionamiento”, es decir, que la demandada acepta que la cuenta de gastos es genérica y dentro de la misma se incluyen diferentes denominaciones de gastos como quedó plasmado en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

El Consejo de Estado limitó los gastos de funcionamiento a los operacionales u ordinarios, diferenciándolos de los extraordinarios o no operacionales, de donde se concluye que los de funcionamiento no abarcan todos los conceptos de gastos incluidos en la definición contable para este grupo, aplicándose también para el ámbito presupuestal y fiscal.

En consecuencia, el aparte demandado afecta directamente la base gravable de la contribución establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, porque permite extenderla a hechos a que no se refiere la norma y, por lo tanto, viola el artículo 338 de la Constitución Política, que consagra el principio de legalidad de los tributos, al excederse en sus facultades de reglamentación.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Decide la Sala la legalidad del inciso 6° de la descripción de la Clase 5 - Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios contenido en la Resolución N° 2005130 0033635 del 28 de diciembre de 2005, en cuanto señala la base para la liquidación de la contribución a la Superintendencia de Servicios Públicos por parte de las entidades sometidas a su inspección y vigilancia.

El inciso demandado hace parte de la descripción de la Clase 5 - Gastos del Plan Único de Cuentas y se refiere al concepto de “*gastos de funcionamiento*” de los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios utilizado en las Leyes 142 y 143 de 1994 y las demás normas que las modifiquen o adicionen. La norma acusada señala que los *gastos de funcionamiento* corresponden a los contabilizados en las cuentas de la clase 5 - Gastos y las cuentas del Grupo 75 - Costos de Producción, así como las exclusiones que hagan los actos administrativos que expida la entidad competente.

El demandante considera que la expresión demandada viola los artículos 85 de la Ley 142 de 1994, 330 del Plan General de Contabilidad Pública Resolución 354 de 2006, el numeral 4.8.2.6.2.2. del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios y los artículos 209 y 338 de la Constitución Política, porque para efectos de liquidar las contribuciones especiales de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la base allí establecida está dada por “*el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” y el acto acusado, para los mismos efectos, dispone que los *gastos de funcionamiento* son todos los contabilizados en las cuentas de la clase 5 – Gastos más las adiciones del Grupo 75 – Costos de Producción, lo que excede lo dispuesto por la ley que establece el tributo.

### **Excepciones**

Antes de abordar los aspectos de fondo planteados por el demandante, la Sala se pronunciará sobre la excepción de inepta demanda que invoca la demandada, con fundamento en que se echa de menos el acápite “Hechos” que exige como requisito el artículo 137 del Código Contencioso Administrativo.

Sobre el particular se debe precisar que el ejercicio de la acción de simple nulidad prevista en el artículo 84 del C.C.A. supone un control abstracto de legalidad, en el que predomina la confrontación entre la norma demandada y la norma superior presuntamente vulnerada, de manera que los hechos que dieron lugar a la expedición, alcance y posibles modificaciones, en esta clase de acciones, no son presupuestos obligatorios en la demanda, pues la labor del juez contencioso es la de analizar el texto de las normas invocadas en la demanda, tal como lo ha reconocido la jurisprudencia sobre este asunto<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Sentencia del 14 de agosto de 1995, Exp. 5179, M.P. Dr. Álvaro Lecompte Luna.

De manera que la ausencia de un acápite en el escrito de la demanda referido a los "Hechos" es un requisito cuya ausencia no genera ineptitud sustantiva de la demanda, tratándose de una acción de simple nulidad, no prosperando entonces la excepción planteada.

En cuanto a la excepción de inexistencia de causal de nulidad, la Sala observa que está relacionada con los argumentos para controvertir los argumentos de fondo de la demanda, cuyo estudio se realiza a continuación.

### **Análisis de fondo**

De conformidad con el artículo 365 de la Carta Política, "[l]os servicios públicos estarán sometidos al régimen jurídico que fije la ley, podrán ser prestados por el Estado, directa o indirectamente, por comunidades organizadas, o por particulares. En todo caso, el Estado mantendrá la regulación, el control y la vigilancia de dichos servicios".

La facultad de inspección, control y vigilancia de las entidades que prestan los servicios públicos ha sido encargada a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, como desarrollo de la función de policía administrativa que la propia Constitución Política dispuso en el artículo 370, Capítulo 5 del Título XII, así:

*"Corresponde al Presidente de la República **señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten.**"*  
(Negrillas fuera de texto).

De la norma se establece que son funciones constitucionales del Presidente de la República señalar -conforme a la ley- los preceptos para la administración y control de los servicios públicos domiciliarios y ejercer, a través de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, inspección y vigilancia a las entidades encargadas de prestar esos servicios<sup>2</sup>.

La Ley 142 de 1994<sup>3</sup> constituye el marco regulatorio de los servicios públicos domiciliarios y de las actividades que realizan las personas prestadoras de esos servicios en Colombia y, para el caso que se analiza, resulta pertinente transcribir el artículo 85 ibídem., que establece:

**"ARTICULO 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:

---

<sup>2</sup> Los servicios sometidos a regulación son los enunciados en el artículo 1º de la Ley 142 de 1994, entre ellos, los de alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y la telefonía local móvil en el sector rural.

<sup>3</sup> "Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones". Esta Ley ha sido modificada y adicionada entre otras por las Leyes 177 de 1994, 223 de 1995, 383 de 1997, 508 de 1999, 632 de 2000, 689 de 2001, 732 de 2002, 812 de 2003, 1117 de 2006.

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". (Negrillas de la Sala).***

La disposición prescribe la facultad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y de las Comisiones de Regulación<sup>4</sup> para exigir a los entes prestadores de tales servicios el cobro de *contribuciones especiales*, como una forma de recuperar los costos incurridos en los servicios de regulación de las comisiones, así como para ejercer las labores de control y vigilancia.

Igualmente, la Ley determina los parámetros generales para el establecimiento de la base gravable de la contribución especial y fija la tarifa, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política, en el sentido de que corresponde al Congreso establecer directamente los elementos de la obligación tributaria, en este caso, de una contribución.

En efecto, respecto de la *base gravable* de las contribuciones especiales, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece que está constituida por los *gastos de funcionamiento* asociados al servicio de regulación de la entidad contribuyente, obtenidos en el año anterior al que se hace el cobro. En cuanto a la tarifa, el precepto mencionado dispone que tendrá como límite máximo el 1% del valor establecido para cada ente vigilado como base gravable del tributo.

Entonces, el monto a cobrar a cada una de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios dependerá de la información contenida en los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 1% del valor determinado como base impositiva.

Ahora bien, la base gravable que fija la Ley 142 de 1994, para calcular las contribuciones a cargo de los entes sujetos a ellas, son los **gastos de funcionamiento** de las entidades sometidas a regulación de las Comisiones de Regulación y al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos,

---

<sup>4</sup> El artículo 69 de la Ley 142 de 1994 creó las Comisiones de Regulación de: a) Agua Potable y Saneamiento Básico; b) Energía y Gas Combustible y c) Regulación de Telecomunicaciones que más adelante se denominó de Comunicaciones (Ley 1341 de 2009). Por regulación de servicios públicos domiciliarios se entiende, según el numeral 14.18 de la Ley 142 de 1994, como *“a facultad de dictar normas de carácter general o particular en los términos de la Constitución y de esta ley, para someter la conducta de las personas que prestan los servicios públicos domiciliarios a las reglas, normas, principios y deberes establecidos por la ley y los reglamentos”*.

siendo esos gastos el único parámetro sobre el que se aplican las tarifas determinadas en cada caso por los sujetos activos de las contribuciones. Por lo tanto, es necesario tener claridad sobre el alcance y contenido de tal concepto contable con el fin de que la base gravable de las contribuciones sea claramente determinable.

El artículo 354 de la Carta Política señala que le corresponde al Contador General de la Nación *“uniformar, centralizar y consolidar la contabilidad pública, elaborar el balance general y determinar las normas contables que deben regir en el país, conforme a la ley”* lo que implica señalar los principios, pautas, criterios y lineamientos generales a los cuales deben sujetarse los entes públicos, cualquiera que sea el orden territorial al que pertenezcan. El anterior precepto constitucional ha sido desarrollado por la Ley 298 de 1996<sup>5</sup>.

En efecto, la Contaduría General de la Nación, en uso de sus atribuciones, expidió la Resolución 354 de 2007<sup>6</sup> en la que adopta el Plan General de Contabilidad Pública, conformado por el Manual de Procedimientos y la Doctrina Contable Pública, y establece que el Régimen de Contabilidad Pública debe ser aplicado por los organismos y entidades que integran las distintas ramas del poder público en sus diferentes niveles y sectores.

El Plan General de Contabilidad Pública define los gastos<sup>7</sup>, así:

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

Por su parte, el numeral 283 *ibídem* enseña que el reconocimiento de los gastos debe hacerse según los principios de devengo o causación y medición, de modo que refleje sistemáticamente la situación de la entidad contable pública. El numeral 284 clasifica los gastos en: administrativos, operativos, gastos estimados, transferencias, gasto público social, operaciones interinstitucionales y otros gastos. El numeral 413 establece las clases de cuentas y entre ellas están: 5. Gastos, 6. Costos de ventas y de operación, 7. Costos de producción.

Precisamente, teniendo como fundamento el artículo 354 de la Carta y la Ley 298 de 1996<sup>8</sup>, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005, conocido como el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, para armonizar las normas contables de los prestadores públicos, mixtos o privados y en particular, para sentar las bases para el registro en la contabilidad de los hechos económicos.

---

<sup>5</sup> La Ley 298 de 1996 “por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política, se crea la Contaduría General de la Nación como una Unidad Administrativa Especial adscrita al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y se dictan otras disposiciones sobre la materia.

<sup>6</sup> “Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, se establece su conformación y se define el ámbito de aplicación”. Esta Resolución deroga la Resolución 222 de 2006 “Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública, y se define su ámbito de aplicación”.

<sup>7</sup> 2.9.1.4.2 Gastos

<sup>8</sup> Introducción del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios. (fl. 19)

Este Plan de Contabilidad está compuesto por el marco conceptual, el modelo instrumental y el manual de procedimiento<sup>9</sup>. Dentro del Capítulo de Normas Técnicas Específicas, el numeral 4.2.8.4.2 define los “Gastos”, así:

*“Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes.*

*También corresponden a los importes monetarios no recuperables en que incurren los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios en el período contable, necesarios para la obtención de bienes y servicios requeridos en el normal desarrollo de las actividades básicas y complementarias adelantadas en cumplimiento de la gestión operacional u administrativa, susceptibles de reducir el patrimonio”.* (Subrayas de la Sala).

El modelo instrumental concebido para mejorar la calidad, transparencia, comparabilidad, armonización y unificación del sistema contable del sector de servicios públicos domiciliarios, está compuesto por: a) el catálogo de cuentas y b) las descripciones y dinámicas. Dentro del catálogo de cuentas, la Clase 5 - Gastos tiene como Grupo de Cuentas las de administración (51), provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones (53), otros gastos (58) y cierre de ingresos, gastos y costos (59).

Del anterior recuento normativo contable, aplicable a los entes públicos mixtos y privados prestadores de servicios públicos domiciliarios, se establece que ni en el Plan General de la Contabilidad Pública contenido en la Resolución 354 de 2007 de la Contaduría General de la Nación, ni en el Modelo Instrumental del Plan de Contabilidad para los Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, aparecen los “gastos de funcionamiento” como una clase de gastos, lo que revela que el concepto no ha sido considerado como criterio contable para agrupar los distintos conceptos de gastos.

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 lo tanto, será necesario acudir a otros elementos conceptuales para encontrar un criterio auxiliar que ayude en la interpretación del término “gastos de funcionamiento”.

---

<sup>9</sup> El Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios debe ser aplicado por los siguientes servicios: acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada local, telefonía de larga distancia nacional e internacional, la telefonía local móvil en el sector rural o sus respectivas actividades complementarias.

Esta Corporación ha tenido la oportunidad de pronunciarse sobre el alcance del término “gastos de funcionamiento” en la sentencia del 9 de noviembre de 2001, Expediente 11790, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, que al decidir sobre la legalidad de los artículos 1°, 4°, 5° y el artículo 6° de la Resolución 500 del 3 de Agosto de 1995 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, indicó:

*“Respecto a la tarifa máxima para liquidar la citada Contribución equivalente al 1% de **los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación**, la Sala observa:*

*La expresión “funcionamiento” significa: Acción y efecto de funcionar. Funcionar. Ejecutar una persona, máquina, etc. Las funciones que le son propias. De donde se deduce que los Gastos de Funcionamiento son aquellos flujos de salida de recursos que generan disminuciones del patrimonio realizados para ejecutar o cumplir las funciones propias de su actividad, lo que en términos técnico contables simbolizan los Gastos Operacionales u Ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico...”<sup>10</sup>*

Igualmente, la Sala en sentencia del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, al decidir una demanda contra apartes de la Resolución SSPD 001350 del 5 de mayo de 2004 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios<sup>11</sup>, 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).*

Por tanto, ante la ausencia de normativa contable<sup>12</sup> que defina con claridad lo que debe entenderse por el término “gastos de funcionamiento” y los conceptos que involucra, la Sala acogerá la noción que ha desarrollado la jurisprudencia<sup>13</sup> y, en consecuencia, el presente proceso se decidirá bajo tales parámetros, es decir, que los *gastos de funcionamiento* tienen que ver con 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

---

<sup>10</sup> En este sentido se dio una interpretación literal de la expresión, de conformidad con el artículo 28 del Código Civil, que indica: “*las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal*”. (Resalta la Sala).

<sup>11</sup> “Por la cual se fija la tarifa de contribución especial a las entidades prestadoras de servicios públicos domiciliarios correspondiente al año 2004, se establece el procedimiento para su liquidación y recaudo y se dictan otras disposiciones”.

<sup>12</sup> Cabe aclarar que para efectos presupuestales, el Decreto 4579 de 2006 “Por el cual se liquida el Presupuesto General de la Nación para la vigencia fiscal de 2007, se detallan las apropiaciones y se clasifican y definen los gastos” en su artículo 40 define los gastos de funcionamiento 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” y los clasifica en gastos de personal, gastos generales, transferencias corrientes, transferencias de capital y gastos de comercialización y producción”.

<sup>13</sup> Art. 230 C.P.

decir los normalmente ejecutados *dentro del objeto social principal del ente económico* o, lo que es lo mismo, los gastos asociados al servicio sometido a regulación, de manera que deberán excluirse aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario.

Ahora bien, el aparte acusado señala que para los efectos previstos en las Leyes 142 y 143<sup>14</sup> de 1994, los *gastos de funcionamiento* corresponden a los contabilizados en las cuentas de la Clase 5 – Gastos, con las adiciones de las cuentas del grupo 75 - Costos de Producción y las exclusiones que se hagan en los actos administrativos que expida la autoridad competente.

La descripción de la *Clase 5 – Gastos* señala: “*La constituyen las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios necesarios para su operación y funcionamiento*”<sup>15</sup>. Dentro de esta Clase se clasifican los siguientes grupos y sus respectivas cuentas, así:

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

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

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

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

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

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

**“CLASE 5. GASTOS. GRUPO 58. OTROS GASTOS.** Cuentas representativas de los gastos en que incurre el ente prestador de servicios públicos domiciliarios, que

---

<sup>14</sup> La Ley 143 de 1994 establece “el régimen para la generación, interconexión, transmisión, distribución y comercialización de electricidad en el territorio nacional, se conceden unas autorizaciones y se dictan otras disposiciones en materia energética”.

<sup>15</sup> Fl. 310 vto.

por su naturaleza no son susceptibles de clasificarse en algunas de las cuentas definidas anteriormente.

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

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

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

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

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

7505	Servicios Personales
7510	Generales
7515	Depreciaciones
7516	Arrendamientos
7520	Amortizaciones
7525	Agotamiento
7530	Costo de bienes y servicios públicos para la venta
7535	Licencias, Contribuciones y regalías
7536	Consumo de insumos indirectos
7540	Ordenes y Contratos de mantenimiento y reparaciones
7542	Honorarios
7545	Servicios Públicos
7550	Materiales y Otros Costos de Operación
7555	Costo de Pérdidas en Prestación del Servicio de Acueducto
7560	Seguros
7565	Impuestos y Tasas
7570	Órdenes y Contratos por Otros Servicios
7595	Transferencia mensual de costos por clase de servicio (CR)

Para la Sala es evidente que no corresponden a la definición que la jurisprudencia de esta Sección ha desarrollado de *gastos de funcionamiento*, las erogaciones incluidas en el Grupo 53 referidas a *provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones*, porque no representan salidas de recursos para lograr el funcionamiento de la entidad.

En similar sentido, incluir como base gravable de la contribución, conceptos como provisiones para inversiones, deudores, inventarios, para responsabilidades, obligaciones fiscales, contingencias o tener en cuenta las depreciaciones de propiedades, planta y equipo, para bienes adquiridos en leasing y las amortizaciones de bienes entregados a terceros, entre otros, tampoco encajan en el concepto de “funcionamiento” y más bien pertenecen a la órbita de los “gastos

teóricos” de obligatoria utilización en la práctica contable para registrar hechos económicos que no representan un flujo de salida de recursos.

En el aparte demandado se señala igualmente que para liquidar las contribuciones deberá tenerse en cuenta “las adiciones de las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción”. Para la Sala este grupo de cuentas tampoco debe integrar la base de las contribuciones a que se refiere la Ley 142 de 1994 por lo siguiente:

Según el numeral 4.2.8.4.3 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, los Costos “*representan erogaciones y cargos asociados, clara y directamente con la prestación de los servicios públicos domiciliarios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos*” y en cuanto a los costos de producción dice que “*comprenden las erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la producción, la prestación de servicios de los cuales el ente prestador de servicios públicos domiciliarios obtiene sus ingresos, en desarrollo de su función u objeto social*”.

De lo anterior se tiene que si bien los costos de producción comprenden las erogaciones asociadas clara y directamente con la producción o la prestación de servicios de los cuales el ente prestador obtiene sus ingresos, lo que los haría, en principio, integrantes de la base gravable, al realizar una interpretación gramatical y conforme al sentido técnico de las palabras a voces de los artículos 27 a 29 del Código Civil, la noción de costos no se puede equiparar a la de *gastos de funcionamiento* por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994, ya que de haber sido esa la intención del legislador así lo hubiera contemplado legalmente, teniendo en cuenta el fundamento contable que tiene la base gravable comentada.

Al analizar el contenido del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, se encuentra que al igual que la Clase 5 – Gastos, el catálogo contiene cuentas que no corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento, criterio previsto por el legislador como base gravable de la contribución a cargo de los entes prestadores de servicios públicos y comisiones de regulación, ya que algunos de estos rubros no representan erogaciones efectivas de recursos, que es el parámetro adoptado para determinar la base gravable del tributo previsto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La noción de gastos de funcionamiento debe incluir las erogaciones causadas<sup>16</sup> o pagadas durante el período contable que estén relacionadas con la prestación de los servicios públicos de cada ente prestador, lo que implica que no hagan parte de tales gastos los recursos que el ente destine para otros efectos, tales como, servicios de la deuda e inversión.

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

---

<sup>16</sup> El numeral 4.2.7.2 de la Resolución 20051300033635 de 2005 de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contenido dentro de las Normas Técnicas Generales establece la “contabilidad de causación o por acumulación” según el cual “los entes prestadores de servicios públicos domiciliarios deben reconocer en el período en el cual se realizan los hechos financieros y económicos, y no cuando se pague o se reciba el efectivo o su equivalencia”.

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 inescindible<sup>17</sup> con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación de los entes encargados de tal función constitucional y legal.

Por todo lo anterior, el aparte demandado de la Resolución 20051300033635 de 2005 vulnera lo señalado en el artículo 85.1 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, al incluir dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, todas las cuentas de la clase 5 – Gastos, así como las cuentas del grupo 75 – Costos de Producción, pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstas encuadran dentro del concepto “*gastos de funcionamiento*” que expresamente señaló el legislador.

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

---

<sup>17</sup> 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*”.

constitucional, aspecto por el cual también prosperan las pretensiones de la demanda.

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,

**FALLA**

**ANÚLASE** 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 expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, cuyo texto es el siguiente:

*“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”.*

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**