



Ministerio de Minas y Energía

COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS -CREG-

RESOLUCIÓN No. 039 DE 2012

(22 MAR. 2012)

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de
la Resolución CREG 175 de 2011

LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS -CREG-

En uso de sus facultades legales, en especial las conferidas por las Leyes 142 de 1994 y 143 de 1994, y en desarrollo de los decretos 1524 y 2253 de 1994,

CONSIDERANDO:

Que de acuerdo con el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, con el fin de recuperar los costos del servicio de regulación que preste cada comisión a las entidades sometidas a su regulación, estas estarán sujetas a una contribución que se liquidará y pagará cada año conforme a las reglas establecidas, en el numeral 2 y el parágrafo 2 de esta misma disposición;

Que la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- tiene a su cargo la liquidación del monto de la contribución que se aplica a cada una de las entidades sujetas a su regulación, de acuerdo con lo señalado en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y en los Artículos 20 y 21 del Decreto 2461 de 1999, para los subsectores de energía eléctrica y de gas combustible, cuya tarifa máxima no puede ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, con exclusión de los factores señalados en las Leyes 142 y 143 de 1994;

Que mediante resolución CREG-175 del 22 de diciembre de 2012, se revocaron parcialmente las resoluciones CREG-142 y CREG 143 de 2011;

Que el artículo 1 de la resolución CREG-175 del 22 de diciembre de 2012, revocó el artículo 5 de la resolución CREG- 142 de 2011 señalando que el monto total de la contribución que deben pagar las entidades sujetas a regulación de la Comisión de Regulación de Energía y Gas, en el año 2011, es del 0,757% del valor de los gastos de funcionamiento de la entidad sujeta a regulación, con exclusión de los factores establecidos en la Ley. El monto correspondiente a cada Entidad será determinado con base en los estados

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

financieros correspondientes al año 2010 como lo ordenan las normas legales vigentes;

Que el artículo 3 de la resolución CREG-175 del 22 de diciembre de 2012, revocó el artículo 1 de la resolución CREG- 143 de 2011 señalando que las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P debían pagar la suma de \$3.607.204.945 por concepto de contribución especial para el año 2011;

Que las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P fueron notificadas personalmente de la resolución CREG-175 de 2011 el día 10 de enero de 2012;

Que encontrándose dentro del término legal, mediante escrito presentado en la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- bajo radicado número E-2012-000284 el día 17 de enero de 2012, el Representante Legal de las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P, presentó recurso de reposición contra la resolución CREG-175 de 2011;

Que mediante la presente resolución, procede esta Comisión a resolver este recurso en contra de la Resolución CREG 175 de 2011 en sus artículos 1 y 3, con base en las siguientes consideraciones;

I. EL RECURSO DE REPOSICIÓN

1. PROCEDENCIA DEL RECURSO

El recurrente presentó el recurso de reposición contra los artículos 1 y 3 de la resolución CREG-175 de 2011, proferida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG-, por medio de la cual se revocan parcialmente las resoluciones CREG 142 de 2011 y CREG 143 de 2011, relacionadas con la contribución especial señalada para el año 2011.

El recurso fue interpuesto dentro del término legal, esto es, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación, de acuerdo con el plazo establecido en el artículo 51 del Código Contencioso Administrativo, que para el caso de Empresas Publicas de Medellín se surtió de manera personal el día 10 de enero de 2012, previa notificación personal de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 44 del Código Contencioso Administrativo.

Es así que, al dar cumplimiento a los requisitos previstos en el artículo 52 del Código Contencioso Administrativo, se admite este recurso, por lo que se procede a resolver de fondo y pronunciarse respecto de las inconformidades planteadas por el recurrente, motivando los aspectos de hecho y de derecho que la sustentan.

2. RAZONES Y FUNDAMENTOS DEL RECURSO DE REPOSICIÓN

Los fundamentos que soportan el recurso de reposición son presentados por el recurrente con los siguientes fines:

- a. Se declare la nulidad de lo actuado.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

- b. En caso de no acceder a la petición anterior, se repongan los artículos 1 y 3 de la resolución CREG-175 del 22 de diciembre de 2011 expedida por la Comisión de Regulación de Energía y Gas, en lo atinente a la liquidación de EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.
- c. Como consecuencia de lo anterior se ordene la liquidación de la contribución objeto del recurso de reposición con exclusión de la base de la partida correspondiente a los impuestos, contribuciones y tasas Cuenta 5120, por lo tanto deberá excluirse de la base gravable la suma de \$80.001.625.431 y en consecuencia se determine un nuevo valor a pagar por la contribución de \$3.001.592.640.
- d. En caso de ser procedente la petición, se ordene la devolución del saldo de \$638.968.229 pagado en exceso, de conformidad con el Decreto 1000 de 1997.

Los fundamentos del recurrente se exponen a continuación:

Argumenta el recurrente que:

- “
1. Revisada la base gravable de la contribución, tomada en cuenta por la CREG para efectuar la liquidación, de acuerdo con la información financiera suministrada por Empresas Públicas de Medellín E.S.P. a través del Sistema Único de Información -SUI-, y que corresponde a las cifras extractadas fielmente de los libros de contabilidad de esta Entidad, se encuentra lo siguiente:
 - a. El saldo de las cuentas que conforman el grupo 51-Gastos de administración para los servicios de energía y gas natural- al 31 de diciembre de 2010 fue de \$476.513.202.746
 - b. El saldo de las cuentas del Grupo 51, incluye el saldo de la cuenta 5120 – Impuestos contribuciones y tasas para los servicios de energía y gas natural- que para el 31 de diciembre de 2010 fue de \$80.001.625.431.
 - c. De acuerdo con lo anterior es claro que la CREG ha incluido dentro de la base gravable para la liquidación, el saldo de la cuenta 5120 correspondiente a los impuestos, contribuciones y tasas, rubro este que no puede ser parte de dicha base por cuanto no es uno de los “gastos de funcionamiento” que señala el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, según lo ha reiterado la jurisprudencia nacional (...). ”
 2. El tema relacionado con la base gravable para la liquidación de la contribución consagrada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, aplicable a la “contribución especial” que liquidan tanto la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios como las Comisiones de Regulación, ha sido ya objeto de debate en la jurisdicción contencioso administrativa, la cual mediante Sentencia del Consejo de Estado la decidió en los siguientes términos:

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

"ante la ausencia normativa contable que defina con claridad lo que debe entenderse por el término 'gastos de funcionamiento' y los conceptos que involucra...', debe acogerse la noción que ha desarrollado la jurisprudencia y, en consecuencia, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios para efectos de la determinación de la base para la liquidación de la contribución especial establecida en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, acoge la siguiente definición de "gastos de funcionamiento", entendiendo como tales aquellos que '... 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'

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 o pagadas durante el periodo 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 [...].

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

[...]De la lectura del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, antes trascrito, 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 6º de la descripción de la clase 5 — gastos y en las cuentas del grupo 75 de la Resolución 20051300033635 de 2005 vulnera lo dispuesto en el artículo 85 numeral 85.2 inciso 2º 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 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 2º 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" (Consejo de Estado, Sentencia del 23 de septiembre de 2010, Expediente 16874).

3. Mediante providencia de fecha 14 de octubre del año 2010, Expediente 16650, el Consejo de Estado realizó un análisis de la base gravable de la contribución de la Superintendencia del año 2005 y anuló las expresiones "Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios" por la siguiente razón:

"...como las cuentas de Clase 5-GASTOS incluyen las cuentas del GRUPO 51. ADMINISTRACIÓN y del GRUPO 58 OTROS GASTOS, que a su vez incluye la CUENTA 5810-OTROS GASTOS EXTRAORDINARIOS, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, todas las cuentas de la Clase 5-Gastos, así como la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios; pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto "gastos de funcionamiento" que expresamente señaló el legislador".

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

4. En relación con la inclusión dentro de la base de liquidación del rubro correspondiente a los impuestos u obligaciones de tipo fiscal ha señalado el consejo de Estado, citado en sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, lo siguiente:

"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 este sentido, la Sala encuentra que se deben excluir de la liquidación de la base gravable de la contribución especial de la sociedad accionante, los gastos relativos a impuestos, contribuciones, tasas, provisiones, depreciaciones, amortizaciones, intereses, comisiones otros gastos extraordinarios y ajustes por diferencia en cambio" (Sentencia 10 de agosto de 2011, Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "A").

5. En igual sentido es clara la Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, quien retomando la citada Sentencia del Consejo de Estado señala:

"... En sentido similar del contenido del fallo tantas veces citado, la cuenta 5120 impuestos, contribuciones y tasas, no debe formar la base gravable de la "contribución especial año 2009", en la medida que el pago de impuestos no puede ser considerado como un gasto de funcionamiento, en virtud que no corresponde a una erogación relacionada con la prestación del servicio público domiciliario, pues aquél se puede prestar sin haber cancelado previamente los tributos, con lo cual estos gastos no conforman una relación necesaria e inescindible con el servicio público prestado, por ello dejan de ser gastos de funcionamiento.

Adicionalmente el incluir el pago de impuestos para el cálculo de la base gravable de la contribución, genera una cascada impositiva, en la medida que sobre hechos generadores de impuestos (predial, renta, ica, etc), que ya fueron cancelados, se toman tales sumas para volverlas a gravar, lo cual atenta contra los principios de equidad y justicia tributaria, amén que estaría creando ex lege un hecho generador sobre el cual la SSPD no tiene competencia

En consecuencia, la actualización del valor de la contribución debe ser calculada extrayendo de la base gravable las cuentas del Grupo 51 de administración, lo relativo a impuestos, tasas y contribuciones, del Grupo 53 provisiones, depreciaciones..." (Sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección "B", marzo 18 de 2011).

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

6. En la anterior cita sostiene el Tribunal que "... la Sala no puede dejar pasar por alto la actual condición de ilegalidad que detentan los actos acusados, al tener una base gravable creada por parte de la autoridad administrativa en abierta vulneración del artículo 338 Superior y el Artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tal como se hizo [sic] evidenció en la Sentencia del H. Consejo de Estado que igualmente se refleja en los actos acusados".
7. Como consecuencia de lo anterior, y en consideración a que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P a la fecha del presente recurso ya ha realizado el pago de la contribución determinada por la CREG con la base gravable por ella determinada, procede en este evento la devolución del pago de lo no debido, según el Decreto 1000 de 1997, de acuerdo con el siguiente cálculo, solicitud que se hará a través de este recurso:

Cuenta	Concepto	Valor
51	Base según CREG	476.513.202.746
	Tarifa según Resolución CREG142-2011	0,764%
	Contribución Resolución CREG143-2011 (pagada)	3.640.560.869
	Tarifa según Resolución CREG175-2011	0,757%
	Contribución Resolución CREG175-2011	3.607.204.945

Cuenta	Concepto	Valor
51	Gastos de Administración Energía y Gas 2010	476.513.202.746
5120	Impuestos contribuciones y tasas Energía y Gas 2010	(80.001.625.431)
	Total Base según EPM	396.511.577.315
	Tarifa según Resolución CREG175-2011	0,757%
	Contribución Según EPM	3.001.592.640

Mayor valor pagado	638.968.229
---------------------------	--------------------

8. Violación artículo 95, numeral 9 y artículo 338 de la Constitución Política.

Conforme a lo dispuesto en el artículo 95, numeral 9 de la constitución Política todos los ciudadanos deben contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad.

Por su parte, refiriéndose a la facultad impositiva, el artículo 338 de la carta prevé que la ley puede permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten, pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de su reparto, deben ser fijados por la ley.

Esta norma instituye la consagración del principio de legalidad de los tributos, en virtud del cual, todos los elementos constitutivos de los tributos deben estar claramente establecidos en la ley.

En este punto, el principio de legalidad es reiterado por la corte constitucional mediante Sentencia C-452 de 2003, Magistrado Ponente Jaime Córdoba Triviño, quien consideró que la facultad de las

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

superintendencias y órganos de control para aprobar normas en materia contable está supeditada a la Constitución y la ley y a las normas que determine el contador General de la nación.

Para el caso que nos ocupa, la Ley 142 de 1994 previó en el artículo 85 el tributo, estableciendo que 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.

Así las cosas, es claro que todo acto administrativo que expida la CREG y que considere en la base gravable gastos que no sean de funcionamiento o aquellos que siéndolos no estén asociados al servicio, están excediendo el marco legal que regula su expedición y en ese orden de ideas adolecen de nulidad. En este estado se encuentra la Resolución No. 175 de 2011 objeto de este recurso de reposición.

9. Falta de Motivación Art.35 del código Contencioso Administrativo.

La falta o falsa motivación la define la jurisprudencia al expresar que “*Los motivos de un acto administrativo, son los antecedentes de hecho y de derecho que conducen a la expedición del acto, son las circunstancias que llevan a la administración a expresar su voluntad y por lo tanto su existencia real fundamenta la legalidad de la misma. Entonces, cuando no existe correspondencia entre la decisión que se adopta y los motivos que en el acto se aducen como fundamento de la misma, o cuando los motivos que se expresan en el acto como fuente de la misma no son reales o no existen, o están maquillados, se presenta un vicio que invalida el acto administrativo, el de la falsa motivación*” (Consejero ponente: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ, julio 10 de 2002).

En el acto administrativo objeto del presente recurso, no existe una determinación precisa de los elementos cuantitativos con los cuales la CREG determinó la forma de liquidación de la contribución.

La Resolución solo cita las normas sobre las cuales se basa el pago, sin que se indique los elementos tomados por la Comisión para la liquidación y cobro de la contribución a las empresas de servicios públicos.

El cobro exige la determinación explícita de la forma en que la CREG determinó la base gravable y liquidó la contribución.

Es importante anotar que el hecho de que la CREG mencione en las liquidaciones las normas aplicables, no sanea el vicio de falta de motivación, por cuanto no justifica por si sola la expedición de un acto administrativo.

Lo anterior en relación con los actos administrativos en general. Ahora bien, para los actos tributarios consistentes en liquidaciones oficiales, el Estatuto Tributario es más detallado y exige una serie de información que deben contener:

ARTICULO 712. CONTENIDO DE LA LIQUIDACIÓN DE REVISIÓN. La liquidación de revisión, deberán contener:

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

- a. *Fecha: en caso de no indicarse, se tendrá como tal la de su notificación.*
- b. *Periodo gravable a que corresponda.*
- c. *Nombre o razón social del contribuyente.*
- d. *Número de identificación tributaria.*
- e. *Bases de cuantificación del tributo.*
- f. *Monto de los tributos y sanciones a cargo del contribuyente.*
- g. *Explicación sumaria de las modificaciones efectuadas, en lo concerniente a la declaración*
- h. *Firma o sello del control manual o automatizado.*

La liquidación objeto de este recurso en momento alguno ha desarrollado los elementos de cuantificación del tributo por cuanto el hecho de señalar una suma determinada como base de la liquidación en manera alguna comporta la explicación siquiera sumaria de los elementos o cuentas o partidas que se incluyen o excluyen en dicha determinación, con lo cual se está prescindiendo varios de los elementos de la liquidación oficial acabados de listar, y se incurre en una causal de nulidad como la que se invoca.

Igualmente este acto administrativo ha omitido el nombre y razón del contribuyente por cuanto, tal vez por efectos de una mal entendida economía procesal, se ha incluido dentro del acto liquidatario todo el universo de empresas reguladas y no se ha expedido y notificado una resolución a cada una de las empresas, como procede legalmente, so pena de nulidad del acto.”

II. CONSIDERACIONES DE LA CREG

De acuerdo con los argumentos del recurrente, estos se circunscriben a dos aspectos fundamentales:

1. Este considera que los impuestos tasas y contribuciones no constituyen gastos de funcionamiento.
2. Existió falsa motivación al expedirse el Acto Administrativo que señaló la contribución especial.

1. LOS IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE GASTOS DE FUNCIONAMIENTO.

Para dilucidar el primer planteamiento del recurso de reposición, la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG efectuará un análisis acerca de los Gastos de Funcionamiento y sus componentes, de acuerdo con lo expuesto por la jurisprudencia administrativa del Honorable Consejo de Estado.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

La contribución que se liquidó en el acto administrativo recurrido, fue establecida por la Ley 142 de 1992 "Ley de servicios públicos domiciliarios" artículo 85, de acuerdo con los criterios del numeral 2 y parágrafo 2 de esta disposición, a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- y a cargo de las entidades sometidas a su regulación, con el fin de recuperar los costos de los servicios de regulación que presta la Entidad.

La Contribución a favor de la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG-, constituye un tributo que como tal, es obligatorio para todas las sociedades sometidas a regulación. Esta obligación fiscal a cargo de las entidades reguladas tiene prevista una sanción moratoria en caso de retardo en su cancelación lo que denota su carácter coercitivo. Como se puede apreciar la Contribución va dirigida a un sector específico, como lo son las entidades reguladas por la CREG y su recaudo tiene como destinación cubrir sus gastos de funcionamiento.

La liquidación de la contribución se efectuó teniendo en cuenta los Gastos de Funcionamiento, de acuerdo con la información del el reporte de estados financieros presentados por las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., los cuales, se elaboran teniendo en cuenta la norma contable expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

Dentro de estos se incluyeron, los impuestos tasas y contribuciones, los cuales se encuentran en la subcuenta 5120 de la cuenta 51 del Grupo 5 de la norma contable de servicios públicos.

Es cierto como lo señala el recurrente que el saldo de las cuentas que conforman el grupo 51 Gastos de Administración con corte a 31 de diciembre de 2010 asciende a la suma de \$476.513.202.746, de acuerdo con el reporte del SUI y con la certificación allegada por EPM.

Así mismo, dentro de los Estados Financieros, las cuentas del grupo 51 incluye la subcuenta 5120 -Impuestos contribuciones y tasas para los servicios de energía y gas natural- y que para el recurrente, asciende a la suma de \$80.001.625.43, como se muestra a continuación:

ENERGÍA ELÉCTRICA						GAS NATURAL						TOTAL GASTOS DE ADMINISTRACIÓN 2 SECTORES								
EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.	Servicio: ENERGÍA	Año: 2010	Periodo: Anual	SALDOS SIN AJUSTE POR INFLACION			SALDOS CON AJUSTE POR INFLACION			EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.	Servicio: GAS NATURAL	Año: 2010	Periodo: Anual	SALDOS SIN AJUSTE POR INFLACION			SALDOS CON AJUSTE POR INFLACION			
				Código	Descripción	Cuenta Cte.	Cuenta NO Cte.	Total	Cuenta Cte.	Cuenta NO Cte.	Total			Cuenta Cte.	Cuenta NO Cte.	Total	Cuenta Cte.	Cuenta NO Cte.	Total	
5	GASTOS	.00	.00	\$ 1.142.317.531.610,00		.00	.00	.00	5	GASTOS	.00	.00	\$ 60.406.391.507,00		.00	.00	.00	\$ 1.202.813.923.117,00		
51	ADMINISTRACIÓN	.00	.00	\$ 447.031.881.843,00		.00	.00	.00	51	ADMINISTRACIÓN	.00	.00	\$ 29.481.320.903,00		.00	.00	.00	\$ 476.513.202.746,00		
5101	SUELDOS Y SALARIOS	.00	.00	\$ 89.291.222.621,00		.00	.00	.00	5101	SUELDOS Y SALARIOS	.00	.00	\$ 9.697.388.559,00		.00	.00	.00	\$ 59.598.911.180,00		
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	.00	.00	\$ 108.700.106.678,00		.00	.00	.00	5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	.00	.00	\$ 2.566.242.549,00		.00	.00	.00	\$ 111.296.349.227,00		
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	.00	.00	\$ 14.401.224.298,00		.00	.00	.00	5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	.00	.00	\$ 1.619.004.267,00		.00	.00	.00	\$ 16.110.228.585,00		
5104	APORTES SOBRE LA NOMINA	.00	.00	\$ 2.916.538.774,00		.00	.00	.00	5104	APORTES SOBRE LA NOMINA	.00	.00	\$ 323.619.862,00		.00	.00	.00	\$ 3.240.158.636,00		
5111	GENERALES	.00	.00	\$ 153.224.119.372,00		.00	.00	.00	5111	GENERALES	.00	.00	\$ 13.651.810.315,00		.00	.00	.00	\$ 166.875.929.687,00		
5120	IMPLOS CONTRIBUCIONES Y TASAS	.00	.00	\$ 78.408.378.100,00		.00	.00	.00	5120	IMPLOS CONTRIBUCIONES Y TASAS	.00	.00	\$ 1.683.266.331,00		.00	.00	.00	\$ 80.001.625.431,00		
TOTAL CUENTA 51						\$ 2.038.381.286.298,00									\$ 118.468.033.313,00			\$ 2.155.840.328.609,00		

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

De acuerdo con lo planteado por el recurrente, la cuenta 5120 correspondiente a los impuestos, contribuciones y tasas, no puede ser parte de la base gravable para la liquidación de la contribución especial, por cuanto no es uno de los "gastos de funcionamiento" que señala el Artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 señala:

"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 aquél 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.

(...)

Parágrafo 2º Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia."

La Comisión de Regulación de Energía y Gas- CREG-, para llevar a cabo la contribución especial se fundamentó en la información del Registro Único de Prestadores de Servicios Públicos -RUPS-.

Posteriormente, la CREG verificó la información reportada por las empresas en el Sistema Único de Información -SUI, y mediante oficio enviado a cada una de las empresas en el mes de mayo de 2011, por lo que solicitó, mediante comunicación suscrita por el representante legal, contador y revisor fiscal (cuando la empresa estuviera obligada a tener este último), se confirmaran los valores reportados correspondientes a la cuenta 51 -Gastos de Administración.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

Las Empresas Públicas de Medellín, a través de su Gerente General y el Subdirector de Contaduría, certificaron mediante oficio radicado en la CREG bajo el número E-2011-005543 del 8 de junio de 2011 que el saldo de las cuentas que conforman el Grupo 51- Gastos de Administración para el servicio de Energía Eléctrica a 31 de diciembre de 2010, fue de \$447.031.881.843. De la misma forma, mediante oficio radicado en la CREG el día 28 de junio de 2011 radicado bajo el número de radicado E-2011-006204, certificaron que el saldo de las cuentas que conforman el Grupo 51- Gastos de Administración para el servicio de Gas Natural a 31 de diciembre de 2010, fue de \$29.481.320.903.

Ahora bien, al analizar el concepto de “gastos de funcionamiento”, se debe tener en cuenta que el Honorable Consejo de Estado al anular algunas disposiciones de la norma contable determinó los criterios de lo que se debe entender por gastos de funcionamiento.

Lo anterior, debido a que éste concepto a juicio de este Tribunal, carece de definición, en la medida que el legislador en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, al limitar la base de la contribución a los gastos de funcionamiento, excluye la posibilidad de entender que éste se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos”, conforme a lo que trae la norma contable expedida por la SSPD.

El concepto de “gastos de funcionamiento” de acuerdo con la norma contable a juicio de esa Alta Corporación¹, resulta amplio e impreciso para efectos de determinar la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, por lo que esta acude a otros elementos conceptuales para encontrar un criterio auxiliar que ayude en la interpretación del término “gastos de funcionamiento”, con el fin de que la base gravable de las contribuciones sea claramente determinable.

En virtud de lo anterior, el Honorable Consejo de Estado, en sentencia 16874 de 2010, establece para el caso de la contribución del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, los criterios de lo que se debe entender como “gastos de funcionamiento” cuando expresa lo siguiente:

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

(..)

¹Sobre este punto expone el Honorable Consejo de Estado: “.... 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.”

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

"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 con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación de los entes encargados de tal función constitucional y legal." (Resaltado fuera de texto)

Lo anterior, reiterado dentro de la sentencia 16650 de 2010, cuando expresa:

"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." (Resaltado fuera de texto)

Sin embargo, se debe tener en cuenta que dentro de esta sentencia, lo cual, fue reiterado por esa misma Corporación en la sentencia 16650 del mismo año, al anular las expresiones "(Grupo 51 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos)" y "5810 "Otros Gastos Extraordinarios", contenidas en el numeral 1 del artículo 2 y el numeral 2 del artículo 3, de la norma contable en materia de servicios públicos, no anuló la referencia a la cuenta 5120, expresamente los impuestos, tasas y contribuciones dentro del concepto de gastos de funcionamiento, por lo que excluyó otra serie de gastos de acuerdo con la norma contable.

Esto, debido a que el Honorable Consejo de Estado en estas sentencias 16874 y 16650 de 2010, 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 de esta norma contable **contiene cuentas que no corresponden a la definición jurisprudencial de gastos de funcionamiento.**

De acuerdo con esto, al momento de analizar los estados financieros de las empresas, incluyendo aquellas subcuentas que hacen parte de los "gastos de funcionamiento", no se excluyó la totalidad de las subcuentas de la clase 5, de la cual hacen parte los impuestos, las tasas y las contribuciones de la cuenta 5120, cuando expresa lo siguiente:

"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

(..)

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

En ese orden de ideas, como las cuentas de Clase 5-Gastos incluyen las cuentas del Grupo 51. Administración y del Grupo 58. Otros Gastos, que a su vez incluye la cuenta 5810-Otros Gastos Extraordinarios, para la Sala los apartes demandados de la Resolución SSPD-2005 13000 11765 de 2005 vulneran lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, porque incluyeron dentro de la base gravable de las contribuciones a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos y de las Comisiones de Regulación, todas las cuentas de la Clase 5-Gastos, así como la cuenta 5810 - Otros Gastos Extraordinarios; pues, como se explicó, no todas las cuentas de gastos allí previstos encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” que expresamente señaló el legislador.”² (Resaltado fuera de texto)

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

De acuerdo con lo expuesto, el argumento de las Empresas Públicas de Medellín E.S.P, obedece a una interpretación de la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, relativa a que los impuestos, tasas y contribuciones no recaen dentro de los criterios jurisprudenciales, de lo que debe entenderse como gastos de funcionamiento.

El considerar que los impuestos, las tasas y las contribuciones no se pueden incluir dentro de la base gravable de la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, con fundamento en que estos se excluyen de aquellos gastos que comprenden las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, de acuerdo con el Consejo de Estado obedece a una interpretación subjetiva hecha por el recurrente.

Esto debido a que, en primer lugar, el Honorable Consejo de Estado no ha excluido la cuenta 5120 de la norma contable con fundamento en que esta no constituye un gasto de funcionamiento, por lo que dejó en cabeza de las Entidades que realizan la supervisión, vigilancia y control, así como en este caso la regulación, analizar qué gastos de los comprendidos en las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliario, hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades obligadas a su pago, sujeto a los lineamientos hechos por la jurisprudencia.

Es por esto que, a juicio de esta Comisión la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado debe entenderse y tenerse en cuenta de forma integral y sistemática, toda vez, que dentro de sus fallos, para cada caso concreto se han expuesto elementos, al momento de determinar si un gasto debe entenderse como gasto de funcionamiento.

² Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencias 16874 y 16650 de 2010.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

Lo anterior, debido a que el precedente establecido por el Honorable Consejo de Estado se sujeta a un análisis de cada concreto, de que los gastos de los comprendidos en las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, puedan entenderse como gastos de funcionamiento a tenerse en cuenta dentro de la base de la contribución.

Los criterios expuestos por el Consejo de Estado no excluyen *per se* todas las cuentas de la clase 5, como lo pretende hacer ver el recurrente al sustentar su recurso de acuerdo con la jurisprudencia administrativa, bajo la consideración de que los impuestos, las tasas y las contribuciones no hacen parte de la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad.

Esto debido a que el recurrente no referencia criterios que igualmente fueron expuestos por el Honorable Consejo de Estado, al momento de establecer si se está en presencia de un gasto de funcionamiento, ya que no solo se refiere solamente a aquellos gastos que están directamente dirigidos al desarrollo de la operación básica o principal de la entidad, **sino a los gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes.**

De acuerdo con lo anterior, el Consejo de Estado ha establecido la procedencia de aquellos gastos que sirven de apoyo para el cumplimiento de la misión de la Entidad, no limitándolos a aquellos gastos operacionales y directos como pretende hacerlo ver el accionante cuando expone:

"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.

Los gastos de funcionamiento son aquellas erogaciones que tiene por objeto atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y en la Ley;

(..)

De acuerdo con lo anterior, 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."³

Es por esto que no se pueden excluir de forma directa aquellas erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario, como

³ Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil, César Hoyos Salazar, 8 de febrero 2001, Expediente 1323

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

un criterio jurisprudencial absoluto, debido a que si bien, el criterio de gastos de funcionamiento incluye aquellas erogaciones causadas relacionadas con la prestación de los servicios públicos, no excluye aquellos gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes.

Lo que excluye la jurisprudencia del Honorable Consejo de Estado, es la posibilidad de entender que el concepto de "gastos de funcionamiento" se refería a todo lo que involucra el concepto general de "gastos" del Plan de Contabilidad de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

A juicio de esta Comisión, los impuestos, las tasas y las contribuciones representan erogaciones efectivas de recursos que de manera indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, los cuales si bien, pueden no estar directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes; razón por la cual, fueron tenidas en cuenta dentro de la base de la contribución, de conformidad con la Resolución CREG 175 de 2011.

Lo anterior, debido a que el Honorable Consejo de Estado dentro de los criterios que igualmente deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar los gastos de funcionamiento ha expuesto:

"La Sala, en la sentencia que se reitera, consideró que el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 al señalar que la base para liquidar la contribución es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, no se refirió 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".

Señaló que los gastos de funcionamiento corresponden a aquellas erogaciones que tienen por objeto atender las necesidades de las entidades para cumplir a cabalidad con las funciones asignadas en la Constitución Política y en la Ley;...."⁴

Es por esto que, existen gastos que si bien no tienen una relación directa con el cometido de las empresas respecto de la prestación del servicio público, sí sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y, por tal razón, es un gasto de funcionamiento.

No existe un desconocimiento de la jurisprudencia administrativa por parte de esta Comisión a la hora de establecer la base de la contribución y los criterios que de esta hacen parte, ya que considera que esta cumple los presupuestos establecidos por el Honorable Consejo de Estado.

Así mismo, se deben tener en cuenta elementos que el Honorable Consejo de Estado igualmente ha establecido en relación con los tributos, como

⁴ Consejo De Estado, Sala de lo contencioso administrativo, Sección cuarta, Consejero Ponente: William Giraldo Giraldo, Bogotá, D.C., cuatro (4) de febrero de dos mil diez (2010), Radicación: 25000-23-27-000-2006-01004-01-17206.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

erogaciones o expensas que no están directamente relacionadas con la prestación del servicio, si se necesitan para ejecutar o cumplir las funciones y obligaciones propias de la actividad, es decir, que le son concernientes.

De acuerdo con lo anterior, el Honorable Consejo de Estado ha considerado que las contribuciones que se pagan a las Superintendencias *hacen parte de los egresos que con el fin de dar cumplimiento a disposiciones legales de carácter obligatorio deben cumplir las personas jurídicas, la cual, para efectos impositivos, guarda relación de causalidad con la actividad productora de renta, esto es, con el objeto social, ya que si bien no tiene una relación directa con el ingreso obtenido en desarrollo de su actividad, es evidente que si forma parte de las expensas necesarias que a manera de gasto o deducción deben cumplir los entes comerciales.*⁵

Esta premisa debe ser aplicada de forma sistemática, con la expuesta para aquellos gastos dentro de la base de la contribución, que se deben entender como "gastos de funcionamiento", bajo el entendido de que los tributos hacen parte de una erogación efectiva de recursos que de manera indirecta se utiliza para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad o los cuales si bien, pueden no estar directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes, se relaciona con la relación de causalidad que tienen las contribuciones para el impuesto de renta.

De esto se puede concluir, que existe un criterio necesario e inescindible común en ambos casos para el ejercicio de la actividad, en este caso la prestación de los servicios públicos, el cual, para el pago de la contribución para efectos de su deducibilidad en el impuesto de renta, *se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad*, así como los impuestos, las tasas y las contribuciones como gastos de funcionamiento dentro de la base de la contribución, *implica una erogación indirecta de recursos que se utiliza para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad.*

Esto permite que se pueda deducir el pago de las contribuciones del impuesto de renta, así mismo, que estas puedan ser incluidas en la base de la contribución a la que hace referencia el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, ya que si bien es cierto, de todas formas el bien o servicio se produciría, no se estaría dando cumplimiento con todos los pagos que implica desarrollar esta actividad económica, lo cual, se adecua a lo expuesto por el Honorable Consejo de Estado, ha aquellos gastos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes.

Lo anterior, debido a que ambas se entienden como erogaciones necesarias para la cabal ejecución de la actividad económica, donde la relación del gasto no es indispensable o directa, tal como lo pretende hacer ver el recurrente, limitando los gastos a una relación directa con la actividad económica, por lo

⁵ Consejo De Estado, Sala De Lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta, Consejero Ponente: Juan Ángel Palacio Hincapié Bogotá, D.C., octubre trece (13) de dos mil cinco (2005). radicación número: 11001-03-27-000-2002-00116-01(13631) acumulado con al número: 11001-03-27-000-2003-00073-01(14122)

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

que solo bastará con que la realización o causalidad, en este caso, con los gastos de funcionamiento sea indirecta, necesaria y normalmente acostumbrada, para la procedencia tanto para ser deducible en el impuesto de renta y para este caso de su inclusión dentro de la base de la contribución.

En virtud de lo expuesto, los impuestos, las tasas y las contribuciones dentro de la base gravable de la contribución, se ajusta a lo dispuesto por la jurisprudencia administrativa de lo que debe entenderse como gasto de funcionamiento, al igual que esta Comisión procedió en los términos de la exigencia hecha por ese Alto Tribunal, analizar qué gastos de los comprendidos en las cuentas de la Clase 5-Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliario, hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades obligadas a su pago, excluyendo aquellas que no se enmarcan dentro de estos criterios.

En virtud de lo expuesto, este acto no puede recaer en la causal de falsa motivación, toda vez que, la causa o motivo, es decir, las circunstancias de hecho u de derecho que le sirven de fundamento, se han ajustado a la Constitución, a lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y al criterio auxiliar expuesto por la jurisprudencia administrativa, respecto de lo que debe ser considerado como gasto de funcionamiento.

Por esto, es errónea la argumentación del recurrente, en considerar falsa motivación que dentro de la Resolución CREG 175 de 2011, se incluyeron gastos que no son de funcionamiento o como éste mismo lo expone "no estén asociados al servicios"; como se ha expuesto, no existe falsedad en los hechos ni en los criterios para incluir los impuestos, las tasas y las contribuciones dentro de las gastos de funcionamiento, de la misma forma que no se desvía de la realidad jurídica con la que se expidió el acto.

2. LA FALSA MOTIVACIÓN EN EL CASO CONCRETO.

Para fundamentar la existencia de falsa motivación, el recurrente citó como violados los artículos 95 numeral 9 y 338 de la Constitución Política de Colombia. La presunta violación a los mandatos de rango constitucional, son definidos por el recurrente de la siguiente manera:

"La Ley 142 de 1994 previó en el Artículo 85 el tributo, estableciendo que 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."

Así las cosas, es claro que todo acto administrativo que expida la CREG y que considere en la base gravable gastos que no sean de funcionamiento o aquellos que siéndolos no estén asociados al servicio, están excediendo el marco legal que regula su expedición y en ese orden de ideas adolecen de nulidad. En este estado se encuentra la Resolución Nro. 175 de 2011 objeto de este recurso de reposición."

Señala el recurrente, que en el acto administrativo recurrido, no existe una determinación precisa de los elementos cuantitativos con los cuales la CREG determinó la forma de liquidación de la contribución.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

Este argumento confunde la falsa motivación con la falta de motivación, ya que este último se entiende como la omisión en hacer expresos o manifiestos en el acto administrativo los motivos del mismo. Lo anterior, debido a que este no realiza un análisis de la realidad fáctica y jurídica del acto, con miras a establecer su veracidad, sino que se plantea un problema de valoración del cuerpo del acto o su contenido, sobre si se expresan o indican las razones de su expedición, como lo sería la falta de los elementos cuantitativos que éste aduce.

El recurrente desconoce, que no siempre es necesaria la motivación del acto para la validez del acto mismo, sin embargo, en el caso concreto además de estar motivado, los motivos existen y corresponden a los previstos en el ordenamiento jurídico, específicamente en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, al igual, los motivos se entienden implícitos en el acto mismo.

Así mismo, es importante señalar, que los elementos cuantitativos son los que se encuentran determinados en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, que es la que señala la forma como debe llevarse a cabo la liquidación de las contribuciones especiales. Señala la Ley:

"Artículo 85"

(...)

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.

(...)

85.4. El cálculo de la suma a cargo de cada contribuyente, en cuanto a los costos de regulación, se hará teniendo en cuenta los costos de la comisión que regula el sector en el cual se desempeña; y el de los costos de vigilancia, atendiendo a los de la Superintendencia.

(...)

Parágrafo 2º *Al fijar las contribuciones especiales se eliminarán, de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos; en las empresas*

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

del sector eléctrico, las compras de electricidad, las compras de combustibles y los peajes, cuando hubiere lugar a ello; y en las empresas de otros sectores los gastos de naturaleza similar a éstos. Estos rubros podrán ser adicionados en la misma proporción en que sean indispensables para cubrir faltantes presupuestales de las comisiones y la superintendencia."

De la misma forma, el artículo 21 de la Ley 143 de 1994 establece la forma como debe realizarse la liquidación de la contribución especial de las empresas reguladas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG-

"ARTICULO 21. LIQUIDACION DE LA CONTRIBUCION PARA EL SECTOR ELECTRICO. De conformidad con lo dispuesto en la Ley 143 de 1994; las entidades que desarrollen actividades en cualquiera de las etapas del servicio de energía eléctrica y que se encuentren sujetas a regulación, pondrán a disposición de la Comisión de Regulación de Energía y Gas, los estados financieros correspondientes al año anterior a aquél en que se haga el cobro, acompañados del dictamen del Revisor Fiscal.

Las empresas estatales harán entrega de tales estados financieros, a más tardar, el 31 de marzo de cada año. Por su parte, las empresas privadas lo harán, a más tardar, el 30 de abril del año respectivo.

PARAGRAFO 1o. Para fijar la contribución especial, se excluirán de los gastos de funcionamiento, los gastos operativos, las compras de electricidad, las compras de combustible y los peajes cuando hubiere lugar a ello, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley 143 de 1994.

Para los efectos anteriores, la base gravable sobre la cual se liquida la contribución, estará conformada por:

1. La sumatoria de los gastos administrativos, las provisiones, agotamientos, depreciaciones, amortizaciones y otros gastos.
2. Para la determinación de la base gravable, se tendrán en cuenta las definiciones contenidas en el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, expedido por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

PARAGRAFO 2o. El monto de la contribución que le corresponde pagar a cada entidad o empresa del subsector de energía eléctrica, será liquidado por la Comisión de Regulación mediante acto administrativo que será notificado a las personas obligadas a su pago, con sujeción a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo.

Una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro de los treinta (30) días calendario siguientes. Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora aplicable al impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones establecidas en la Ley 142 de 1994.

PARAGRAFO 3o. Los contribuyentes a más tardar el 28 de febrero de cada año, deberán cancelar a título de anticipo en las entidades financieras, que para el efecto informe la Comisión, el 60% del valor de la contribución liquidada el año inmediatamente anterior.

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

"Las contribuciones deberán ser pagadas dentro del plazo señalado en el parágrafo anterior, descontando la suma consignada como anticipo."

Los elementos del tributo se encuentran establecidos en la Ley, por lo que en ningún momento esta Comisión al momento de establecer la base gravable de la contribución ha realizado una ampliación ilegal de ésta, como lo pretende hacer ver el recurrente.

De la misma forma, el argumento expuesto en relación con que las Resoluciones CREG 142, 143 y 175 de 2011, no existe una determinación precisa de los elementos cuantitativos con los cuales la CREG determinó la forma de liquidación de la contribución, no es válido, toda vez que 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 Comisiones*, sin que en ningún caso pueda sobrepasar el 1% del valor determinado como base impositiva.

Lo anterior significa que la CREG, en ningún momento fija los elementos del tributo, al igual que se sujeta a estas disposiciones en cuanto al procedimiento que se llevará a cabo para liquidar la contribución, no obstante, mediante Documento CREG-113 del 20 de octubre de 2011 se señaló el procedimiento para el caso de la contribución del año 2011 llevó a cabo la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG- en aplicación del precitado artículo 85, para calcular el factor que se aplicaría para liquidar la contribución especial. El documento se encuentra publicado en la página web de la CREG y hace el siguiente análisis cuantitativo que muestra la forma en que se llevó a cabo la liquidación:

CONCEPTO	VALOR
Gastos de Funcionamiento	7.793.000.000,00
(+) Presupuesto Inversión	8.486.000.000,00
Total Presupuesto	16.279.000.000,00
(-) Traslado excedentes financieros SSPD(Ley 812 de 2003)	765.000.000,00
Total Presupuesto Neto	15.514.000.000,00
Factor	0,00764

sector	Gastos de administración	Contribución
ENERGIA ELECTRICA	1.619.731.790.971,62	12.374.750.884,00
GAS NATURAL	358.505.898.618,44	2.738.985.069,00
GLP	52.516.250.630,68	401.224.154,00
Total	2.030.753.940.220,74	15.514.960.107,00

Para el caso de las Empresas Públicas de Medellín, el cálculo de la contribución que se señaló en la resolución CREG-143 de 2011, teniendo en cuenta el factor ya explicado se obtuvo de la siguiente manera:

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	X	FACTOR	=	VALOR CONTRIBUCIÓN AÑO 2011
(\$476.513.202.746)		(0,00764)		(\$3.640.560.869)

Teniendo en cuenta que las resoluciones CREG 142 y CREG 143 de 2011 tuvieron que ser revocadas parcialmente por presentarse error aritmético en su cálculo, el factor se volvió a calcular de la siguiente forma:

CONCEPTO	VALOR
Gastos de Funcionamiento	7.793.000.000,00
(+) Presupuesto Inversión	8.486.000.000,00
Total Presupuesto	16.279.000.000,00
(-) Traslado excedentes financieros	
SSPD(Ley 812 de 2003)	765.000.000,00
Total Presupuesto Neto	15.514.000.000,00
Factor	0,757%

sector	Gastos de administración	Contribución
ENERGIA ELECTRICA	1.632.294.234.374,24	12.356.467.350,00
GAS NATURAL	359.355.797.177,44	2.720.323.384,00
GLP	57.569.654.962,68	435.802.287,00
Total	2.049.219.686.514,36	15.512.593.021,00

Para el caso de las Empresas Públicas de Medellín, el cálculo de la contribución señalado en la resolución CREG-175 de 2011, teniendo en cuenta el factor ya explicado se obtuvo de la siguiente manera:

GASTOS DE ADMINISTRACIÓN	X	FACTOR	=	VALOR CONTRIBUCIÓN AÑO 2011
(\$476.513.202.746)		(0,757%)		(\$3.607.204.945)

Por lo anterior, debe señalarse que no es el Acto Administrativo en si mismo el que justifica su expedición, sino que su fundamento y justificación se encuentran señalados en las Leyes 142 y 143 de 1994.

Como segundo aspecto de la falsa motivación, señala el recurrente que el Estatuto Tributario exige una serie de información que deben contener las liquidaciones oficiales, y transcribe el artículo 712 del Estatuto Tributario. Al respecto afirma que la liquidación objeto de recurso de reposición no desarrolla los elementos de cuantificación del tributo y que el hecho de señalar una suma determinada como base de liquidación no comporta la explicación siquiera sumaria de los elementos o cuentas o partidas que se incluyen o excluyen en

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

dicha determinación, con lo que se prescinde de varios elementos de la liquidación oficial y se incurre en una causal de nulidad del Acto Administrativo.

Al respecto, es importante señalar lo siguiente:

Los tributos se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones y se pueden definir de la siguiente forma, de acuerdo con la Sentencia C-545 de 1994 con ponencia del Magistrado Fabio Morón Díaz:

IMPUESTOS: Representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado.

TASAS: Tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."

CONTRIBUCIONES: Todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.

CONTRIBUCIONES ESPECIALES: Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas.

De acuerdo esta clasificación, las normas procedimentales del Estatuto Tributario Nacional son aplicables a los impuestos del orden nacional y a los impuestos de orden territorial, en virtud de lo dispuesto en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 para éste último. Es por esto, que el tributo a que hace referencia el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, no se clasifica como un impuesto del orden nacional y territorial, sino como una contribución especial, la cual, escapa a la aplicación de las normas procedimentales del Estatuto Tributario Nacional.

El artículo 712 del Estatuto Tributario, citado por el recurrente, señala el contenido que deberá contener la Liquidación de Revisión, entendiéndose por tal la que propone o elabora la Administración de Impuestos una vez el contribuyente ha presentado su respuesta al requerimiento especial, liquidación en la cual la DIAN modifica algunos valores inicialmente declarados por el contribuyente.

Y se entiende por Requerimiento Especial, el Acto Administrativo que profiere la DIAN en el cual plantea las glosas que considera que el contribuyente debe corregir en vista que las inconsistencias es que este presuntamente incurrió al elaborar y presentar su declaración tributaria. Es por esto que el contenido de la Liquidación Oficial de Revisión, hace parte de un proceso de fiscalización de los tributos nacionales o territoriales, que realiza la administración tributaria propia de la discusión que se tiene del contenido de una declaración presentada por los contribuyentes.

Lo anterior permite concluir que no existe falsa motivación, toda vez que el recurrente confunde los conceptos liquidación de revisión, con la liquidación de

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

la contribución especial, así como el contenido que debe tener este acto administrativo, lo cual, demuestra que no existe una presunta omisión de los requisitos señalados en el artículo 712 del Estatuto Tributario, en la medida que éste no aplica para las contribuciones especiales que deben pagar las empresas reguladas por la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG.

Finalmente, señala el recurrente que la Resolución CREG-175 de 2011, omitió el nombre y razón del contribuyente, y atribuye este hecho a una posible mal entendida economía procesal por parte de la CREG, por cuanto se ha incluido del Acto Administrativo y no se ha expedido y notificado una resolución a cada una de las empresas, como, según Empresas Públicas de Medellín, procede legalmente, so pena de nulidad.

Al respecto cabe manifestar que tanto la resolución que señala el factor con el cual se liquida el factor de las empresas reguladas, como la que señala el valor que cada una de esas empresas reguladas debe pagar a la CREG, son Actos Administrativos de carácter particular, pues tienen como destinatarios a cada una de las empresas las cuales se encuentran plenamente identificadas, por ello crean, modifican, extinguen o afectan situaciones jurídicas.

De acuerdo con la Teoría General del Acto Administrativo, este es la declaración de voluntad de una autoridad administrativa, proferida en la forma determinada por la ley o el reglamento, que estatuya sobre relaciones de derecho público, en consideración a determinados motivos, con el fin de producir efectos jurídicos para la satisfacción de un interés administrativo y que contenga por objeto crear, modificar o extinguir una situación jurídica subjetiva.

Dentro de la clasificación de los actos administrativos pueden ser de carácter general o de carácter particular y concreto así:

Son actos administrativos de carácter general los que recaen sobre un grupo general o indeterminado de personas, o cuando el texto del Acto Administrativo no especifica a quien va dirigido.

Son Actos Administrativos de carácter particular y concreto los que recaen sobre un sujeto pasivo determinable, lo cual no significa que la administración únicamente deba hacer alusión a un solo individuo o persona, ya que puede recaer sobre 1 ó más personas y conservar las características de un acto administrativo particular, por citar un ejemplo, esto puede suceder cuando se otorga una pensión a una persona, o cuando se les da a más de una persona.

Por lo tanto, siempre que los afectados por el acto estén nominalmente identificados, individualizados, el acto es particular independientemente del numero de personas afectadas. Sobre éste punto el Honorable Consejo de Estado ha expuesto:

La diferencia entre los actos de contenido particular y general depende del grado de indeterminación que tengan los sujetos destinatarios del mismo, como lo ha precisado esta Sala: 'Para diferenciar un acto administrativo general de uno particular es necesario tener presente los siguientes aspectos: El acto administrativo se entiende, entre otras perspectivas, como una decisión adoptada o expedida en función administrativa a través de la cual la autoridad crea,

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

modifica o extingue una posición de una persona o conjunto de personas determinadas o indeterminadas frente a una norma de derecho (situación jurídica). El acto singular o particular no necesariamente tiene un destinatario único, por cuanto puede ir dirigido tanto a una persona como a un grupo determinado de personas; en tanto que el acto general se expide siempre para un grupo indeterminado de personas a quienes se les crea, modifica o extingue una situación jurídica, dependiendo de las conductas o roles que ellas mismas asuman'.⁶

El hecho de no expedir una resolución para cada una de las empresas, señalando el factor que se aplica y el valor de la contribución que deben pagar, no vicia de nulidad el acto administrativo, pues se trata de un acto administrativo expedido dentro de una misma actuación administrativa para todas las Entidades reguladas. Igualmente, este argumento no se encausa en la falsa motivación, ya que como se ha hecho referencia, no realiza un análisis de la realidad fáctica y jurídica del acto, con miras a establecer su veracidad, sino que se plantea un problema de valoración del cuerpo del acto, como de las formalidades para su expedición.

De acuerdo con lo anterior, se desestiman los argumentos expuestos por Empresas Públicas de Medellín E.S.P y se confirmará la resolución CREG-175 de 2011.

La Comisión de Regulación de Energía y Gas, en su sesión 516, llevada a cabo el día 22 de marzo de 2012, acordó expedir esta resolución.

Por las razones expuestas, la Comisión de Regulación de Energía y Gas -CREG-,

R E S U E L V E:

ARTÍCULO 1. CONFIRMAR, en todas sus partes, la resolución CREG-175 de 2011, con fundamento en las razones expuestas en la parte motiva de este proveído.

ARTÍCULO 2. En virtud de lo anterior **SEÑALAR** que la contribución especial que deben pagar las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., correspondiente a la contribución especial para el año 2011 es por valor de TRES MIL SEISCIENTOS SIETE MILLONES DOSCIENTOS CUATRO MIL NOVECIENTOS CUARENTA Y CINCO PESOS M/CTE (\$3.607.204.945).

ARTÍCULO 3. DECLARAR que las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., pagaron la suma de TRES MIL SEISCIENTOS CUARENTA MILLONES QUINIENTOS SESENTA MIL OCHOCIENTOS SESENTA Y NUEVE PESOS M/CTE (\$3.640.560.869) por concepto de la contribución especial señalada en la resolución CREG-143 de 2011.

⁶

Consejo de estado, Sala de lo contencioso administrativo, Sección segunda, Subsección "A", Consejero ponente: Alfonso Vargas Rincón Bogotá, D.C, cuatro (4) de marzo de dos mil diez (2010) Radicación número: 11001-03-25-000-2003-00360-01(3875-03)

Por medio de la cual se resuelve un recurso de reposición en contra de la Resolución CREG 175 de 2011

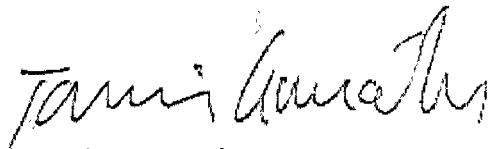
ARTÍCULO 4. DEVOLVER a las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., la suma de TREINTA Y TRES MILLONES TRESCIENTOS CINCUENTA Y CINCO MIL NOVECIENTOS VEINTICUATRO PESOS M/CTE (\$33.355.924) por concepto del mayor valor pagado, de acuerdo con lo señalado en el artículo 5 de la resolución CREG-175 de 2011.

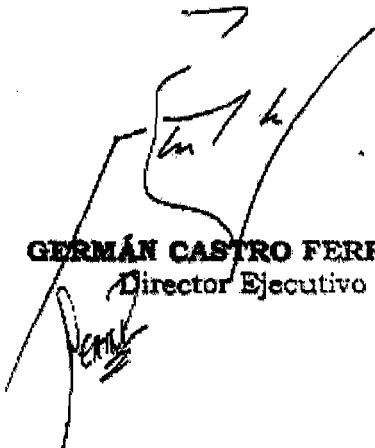
ARTÍCULO 5. NOTIFICAR al representante legal de las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. el contenido de la presente resolución, conforme con lo establecido en los artículos 44 y 45 del Código Contencioso Administrativo.

ARTÍCULO 6. Contra la presente resolución no procede recurso alguno, quedando por lo tanto agotada la vía gubernativa.

NOTIFIQUESE Y CÚMPLASE

Dada en Bogotá D.C, a los 22 MAR. 2012


TOMÁS GONZÁLEZ ESTRADA
Viceministro de Energía
Delegado del Ministro de Minas y
Energía
Presidente


GERMÁN CASTRO FERREIRA
Director Ejecutivo