

NOTA DE RELATORIA: Mediante constancia secretarial de fecha 19 de julio de 2021, la cual se anexa en la parte final de esta providencia, se certifica la aceptación del impedimento manifestado por el conjuez CARLOS ALBERTO ATEHORTUA RIOS, para el estudio del presente proceso.

Sentencia SU011/20



Referencia: Expediente T-5.823.540

Acción de tutela interpuesta por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contra la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Actúan como terceros interesados las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. y la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado.

Magistrada Ponente:
CRISTINA PARDO SCHLESINGER.

Bogotá D.C., veintiuno (21) de enero de dos mil veinte (2020).

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en ejercicio de sus competencias constitucionales y legales, profiere la siguiente

SENTENCIA

Dentro del proceso de revisión del fallo dictado en segunda instancia por la Sección Primera del Consejo de Estado, en la acción de tutela instaurada por el la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios –SSPD- contra la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

I. ANTECEDENTES

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios promovió acción de tutela en contra de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, por estimar

vulnerados los derechos al debido proceso y al acceso a la administración de justicia, ya que la demandada incurrió en defectos sustanciales y de desconocimiento del precedente en la sentencia dictada el 5 de marzo de 2015, en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento radicado con el número 25000233700020120014601.

Para sustentar su solicitud de amparo se relatan los siguientes:

1. Hechos

1.1. Narra la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (en adelante SSPD) que en 2005 expidió la Resolución SSPD 20051300033635, por la cual se actualizó el Plan de Contabilidad para empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios y el Sistema Unificado de Costos y Gastos por actividades. Dicho acto sería aplicado a partir de 2006 a las empresas sometidas a la vigilancia y control de la Superintendencia.

1.2. Con fundamento en la Ley 142 de 1994 y en la anterior resolución, la SSPD liquidó la contribución a cargo de Empresas Públicas de Medellín (EPM) por los años 2008, 2009 y 2010 correspondiente a los servicios de alcantarillado, gas natural, acueducto y energía.

1.3. Los actos administrativos por medio de los cuales se hicieron tales liquidaciones quedaron en firme. Lo anterior, porque EPM no los demandó dentro del término establecido por el Código Contencioso Administrativo, permitiendo que se consolidara la situación jurídica producida por las mencionadas liquidaciones. Adicionalmente, la empresa procedió con el pago de las contribuciones especiales de esos años.

1.4. La Resolución SSPD 20051300033635 de 2005, mencionada en el primero de los hechos, fue demandada ante el Consejo de Estado. El 23 de septiembre de 2010 en sentencia de la Sección Cuarta se anuló parcialmente la disposición que se refería a la base para el cálculo de la contribución especial que deben pagar los prestadores de servicios públicos a la SSPD.

1.5. Por lo anterior, EPM solicitó a la Superintendencia que se ajustaran las contribuciones hechas y pagadas de los años 2008, 2009 y 2010. En consecuencia de tal reliquidación, pidió a la entidad que se devolviera lo pagado en exceso por las contribuciones especiales hechas en razón de los servicios de energía, acueducto, agua y alcantarillado.

1.6. La SSPD, argumentando que la sentencia de nulidad no tiene efectos retroactivos y que no afecta situaciones jurídicas consolidadas, negó tal solicitud en ambas instancias administrativas a través de los oficios 20115340891941 de noviembre de 2011 y 20105000259521 de abril de 2012.

1.7. Contra estos oficios EPM interpuso acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con el fin de que éstos quedaran sin efectos y que se ordenara

devolver las sumas pagadas en exceso, en el marco de las liquidaciones mencionadas.

1.8. El 17 de julio de 2013, en sentencia de primera instancia, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones de EPM. Lo anterior, porque las resoluciones que liquidaron las contribuciones de 2008, 2009 y 2010, constituyen actos administrativos debidamente ejecutoriados.

1.9. La empresa interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal siendo el caso conocido en segunda instancia por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Esta Corporación, en decisión del 5 de marzo de 2015 revocó la decisión de primera instancia y ordenó (i) declarar la nulidad de los oficios números 20115340891941 del 11 de noviembre de 2011 y 20125000259521 del 25 de abril de 2012, expedidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y; (ii) el pago de siete mil ciento setenta y dos millones ochocientos seis mil pesos (\$7.172.806.000) a título de restablecimiento en favor de Empresas Públicas de Medellín.

1.10. Dicho fallo se fundamentó en que el ordenamiento jurídico no tiene norma especial que regule el plazo para la devolución de sumas de dinero pagadas por contribución especial a la SSPD, en tal sentido el término aplicable sería el de la prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil¹, es decir 5 años. Adicionalmente, al haberse anulado el acto administrativo general que daba sustento a las resoluciones que liquidaron los pagos de 2008, 2009 y 2010, sobre tales disposiciones operó el decaimiento del acto administrativo, razón de más para establecer que no existía una situación jurídica consolidada. Por lo anterior, se concluyó por parte del alto Tribunal que *“mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro”*².

1.11. El 24 de marzo de 2015 la SSPD solicitó aclaración de esta providencia del Consejo de Estado, la cual fue negada mediante auto del 24 de julio de 2015, pero se adicionó lo concerniente a la condena en costas. Llevando a que la notificación final de la providencia se diera el 18 de agosto de 2015.

1.12. En razón de este fallo se ordenó a la Superintendencia devolver a EPM, a título de restablecimiento, la suma de siete mil ciento setenta y dos millones ochocientos seis mil pesos (\$7.172.806.000). Contra esta decisión, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios interpuso la presente acción de tutela.

1.13. Sostiene que la decisión judicial del Consejo de Estado es ostensiblemente violatoria de los derechos fundamentales al debido proceso y al acceso a la administración de justicia, por cuanto el fallo le dio a los oficios demandados un alcance que no tenían ya que estos no eran como tales actos

¹ *“Prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria. Modificado por el art. 8, Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10)”*.

² Sentencia del 5 de marzo de 2015, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

administrativos que llevaban a cabo las liquidaciones de las contribuciones de 2008, 2009 y 2010, sino el resultado de una solicitud de devolución de dineros a causa de la nulidad de la Resolución SSPD 20051300033635 de 2005.

1.14. Asimismo, afirma la accionante que se generó un defecto sustancial por indebida extensión de los efectos de la sentencia de nulidad de la precitada resolución a situaciones jurídicas consolidadas. Lo anterior, porque en el fallo que esta acción cuestiona, el Consejo de Estado afirmó que *“la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentran consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa”*.

1.15. Finalmente, la SSPD alega que se produjo un desconocimiento del precedente sobre la materia, porque la Corte Constitucional en sentencias C-584 de 2001 y C-430 de 2009 estableció que en materia tributaria priman los principios de situaciones jurídicas consolidadas y de presunción de legalidad de las normas que consolidan una obligación fiscal³.

1.16. En consecuencia, la Superintendencia solicita se deje sin efecto la sentencia del 5 de marzo de 2015, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, y se ordene dictar una nueva providencia que no incurra en los defectos identificados en esta.

2. Trámite procesal a partir de la acción de tutela.

La Sección Quinta del Consejo de Estado, por auto del 22 de septiembre de 2015, avocó conocimiento y corrió traslado a la Sección Cuarta de la misma Corporación para pronunciarse sobre los hechos referidos en la acción instaurada. Igualmente, procedió a vincular a Empresas Públicas de Medellín (EPM) y a ordenar al Tribunal Administrativo de Cundinamarca el envío del expediente 25000233700020120014601. En ese sentido, se describirá el contenido del expediente que dio lugar a la providencia en contra de la cual se interpuso la presente tutela, empezado por explicar la sentencia del 23 de septiembre de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, cuya decisión fundamentó la acción de nulidad y restablecimiento presentada por EPM.

2.1. Expediente 25000233700020120014601 contentivo del proceso ordinario de nulidad y restablecimiento que originó la sentencia del 5 de marzo de 2015 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

2.1.1. Sentencia del 23 de septiembre de 2010 expedida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la que se declara la nulidad simple de la Resolución N° 20051300033635 de la SSPD.

2.1.1.1. Esta decisión analizó la legalidad de la siguiente disposición:

³ También se observan las sentencias C-952 de 2007 y C-393 de 1996.

“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”.

2.1.1.2. El demandante señaló que al indicarse que los gastos de funcionamiento son todos los contabilizados en las cuentas de la Clase 5, 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. En ese sentido, el término “gasto” es un género que engloba los “gastos de funcionamiento”, que son una especie. En consecuencia, para el accionante la resolución de la Superintendencia fijó una base gravable diferente a la que estableció el Congreso en la Ley 142 vulnerando el principio de legalidad tributaria.

2.1.1.3. La SSPD planteó en oportunidad dos excepciones: inepta demanda por falta de requisitos formales e inexistencia de causal de nulidad. Para la entidad, 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 tienen una asociación (directa o indirecta) con servicio sometido a control. En efecto, consideró que el demandante desconoció que las empresas de servicios públicos tienen un objeto social delimitado. Por ello, todas las actividades que realizan y los gastos en los que incurren para llevarlas a cabo, están encaminados a cumplir con su función y, por tanto, son de funcionamiento. Asimismo, a su juicio, la demanda olvidó que las empresas deben cumplir con la obligación de realizar la contribución, creada y contenida en el artículo 85 de la Ley 142, para poder desplegar su objeto social.

2.1.1.4. Para el Ministerio Público, que rindió concepto en el marco del proceso, el Consejo de Estado limitó los gastos de funcionamiento a los operacionales u ordinarios, diferenciándolos de los extraordinarios o no operacionales, de donde concluye que los de funcionamiento no abarcan todos

los conceptos de gastos incluidos en la definición contable que hizo la SSPD en la resolución cuya legalidad se estudió en este proceso. Por ello, consideró que con esta disposición se violaron los artículos 85 de la Ley 142 de 1994 y 338 de la Constitución Política.

2.1.1.5. La Sección Cuarta del Consejo de Estado determinó que *“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”*.

Asimismo, recordó que la definición de gasto y las tipologías de este se encuentran en la Resolución 354 de 2007 que adoptó el Plan General de Contabilidad Pública, expedido por el Contador General de la Nación, en el marco de sus funciones, determinadas en el artículo 354 de la Constitución y la Ley 298 de 1996. Con fundamento en la misma norma constitucional la Superintendencia expidió la norma demandada que crea el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

Sin embargo, a juicio del máximo Tribunal Contencioso Administrativo, *“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”*. De esta manera, el Consejo de Estado trajo a colación su precedente en la materia⁴, consistente en que *“los gastos de funcionamiento tienen que ver con (...) 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”*.

2.1.1.6. En consecuencia, para la Sección Cuarta es evidente que no corresponden a la definición de gastos de funcionamiento que ha hecho la jurisprudencia contenciosa, algunas de las erogaciones incluidas en las cuentas de la Clase 5 – Gastos el Grupo 75 – Costos de Producción, especialmente las referidas a provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como tampoco las relacionadas con provisiones para inversiones, deudores, inventarios, para responsabilidades, obligaciones fiscales, contingencias o depreciaciones de propiedades, planta y equipo, para bienes adquiridos en leasing y las amortizaciones de bienes entregados a terceros. Por ello, el Consejo de Estado concluyó que *“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*

⁴ Sentencias del 9 de noviembre de 2001 y del 17 de abril de 2008, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

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”.

En razón de lo anterior la Sección Cuarte del Consejo de Estado, mediante sentencia del 23 de septiembre de 2010, resolvió:

“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””.

2.1.2. Acción de Nulidad y Restablecimiento de EPM contra acto administrativo de la SSPD que niega devolución de lo pagado en exceso durante los años 2008, 2009 y 2010 por concepto de contribución especial.

2.1.2.1. Por lo anterior, el 12 de septiembre de 2011 EPM solicitó a la Superintendencia la devolución de lo pagado en exceso por concepto de contribución especial durante los años 2008, 2009 y 2010, puesto que tales cobros se habían realizado con base en el inciso anulado de la Resolución 20051300033635 de 2005. La Secretaría General de tal entidad, mediante acto administrativo 20115340891941 del 11 de noviembre de 2011, dio por improcedentes las solicitudes hechas⁵. Frente a esto, EPM acudió a la vía

⁵ En su respuesta, la SSPD precisó que: *“el trámite de las Liquidaciones Oficiales No. 20085340006656, 20085340012066 y 20085340000916 del año 2008, 20095340012526, 2009534001236 correspondientes a la contribución especial del año 2009, así como las número 20105340014826, 20105340015266 y 20105340015376 del año 2010, constituye una situación jurídica consolidada en la medida que se configuraron las causales 2 y 3 del artículo 62 del C.C.A., sobre la firmeza de los actos administrativos; razón por la que esta Superintendencia considera que es jurídicamente imposible darle aplicación a los efectos de la sentencia del 23 de septiembre de 2010, a través de la cual se declaró la nulidad del inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, adoptado mediante resolución 20051300033635 de 2005. || Pretender una devolución del pago en exceso de estas contribuciones, eliminando las partidas que fueron excluidas por el fallo del Consejo de Estado y conservando las partidas que propiamente corresponden a los denominados gastos de funcionamiento, según el criterio de las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP., estos son, gastos de administración y los ajustes de ejercicios anteriores, comportaría una flagrante violación al principio de seguridad jurídica y el de legalidad, en tanto que exigiría la reanudación de términos propios que se surtieron en el desarrollo de la actuación administrativa con el fin de estudiar un reproche de ilegalidad frente al acto. || En consecuencia, no procede la devolución de la contribución presuntamente pagada en exceso, por cuanto, -se repite-, los efectos ex tunc de estas sentencias son aplicables a situaciones que aún no han sido consolidadas y se presume que mientras este inciso existió el acto gozó de presunción de legalidad; de manera que no es posible predicar la configuración de la pérdida de fuerza ejecutoria del acto, por la*

gubernativa, interponiendo reposición y, en subsidio, apelación, en contra del referido acto. Por oficio 20125000259521 del 25 de abril de 2012 la SSPD declaró improcedentes los recursos interpuestos.

2.1.2.2. EPM solicitó la declaratoria de nulidad de los actos administrativos expedidos el 11 de noviembre de 2011 y 25 de abril de 2012 por la SSPD, y que, en consecuencia *“se restablezca el derecho de mi representada, ORDENANDO a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD) hacer la devolución de manera indexada, del mayor valor cancelado por parte de EPM por concepto de las contribuciones especiales de los años 2008, 2009 y 2010 (...) cuya cuantía asciende a la suma de SIETE MIL CIENTO SETENTA Y DOS MILLONES OCHOCIENTOS SEIS MIL PESOS M.L. (\$7.172.806.000)”*⁶. Asimismo, solicitó el pago de los intereses legales corrientes y de mora causados sobre la suma reclamada, desde el momento de la contribución hasta la fecha en la que se verifique el cumplimiento efectivo de la sentencia que ponga fin a la controversia.

2.1.2.3. Conforme a la acción presentada por EPM, los actos demandados son nulos por falsa motivación y por desconocer los artículos 29, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política; 35, 36, 47, 50, 66 y 138 del Código Contencioso Administrativo; 85 de la Ley 142 de 1994; 712 del Estatuto Tributario; 11 del Decreto 1000 de 1997; y 2536 del Código Civil. Lo anterior, porque *“(l)a demandada se equivocó al abstenerse de dar trámite a las solicitudes de devolución del mayor valor pagado por concepto de la contribución especial a la SSPD, con fundamento en la supuesta firmeza de las liquidaciones oficiales, ante la imposibilidad de aplicar el procedimiento previsto en el Decreto 1000 de 1997 y el artículo 2536 del Código Civil para el conteo del término de prescripción para solicitar la devolución de tributos”*.

Asimismo, recordó la empresa demandante que en razón de la nulidad parcial declarada por el Consejo de Estado se configuró el fenómeno del decaimiento del acto administrativo sobre los actos que ordenaron los pagos de las contribuciones en 2008, 2009 y 2010, los cuales tenían fundamento en la disposición anulada. En consecuencia, se generó un enriquecimiento sin causa en favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2.1.3. *Contestación de la SSPD a la demanda de nulidad y restablecimiento de EPM.*

2.1.3.1. La SSPD alegó tres excepciones en su respuesta a la demanda, *“improcedencia de devolución de excedentes reclamados”*, *“improcedencia de la nulidad restablecimiento del derecho”* y *“legalidad de los actos consolidados”*. Para fundamentar estas excepciones, argumentó que las situaciones jurídicas demandadas por EPM ya estaban consolidadas al momento de quedar en firme la sentencia del 23 de septiembre de 2010 de la

desaparición de sus fundamentos de derecho”. Folio 63-64, Cuaderno 1 del expediente 25000233700020120014601.

⁶ Folio 21, Cuaderno 1 del expediente 25000233700020120014601.

Sección Cuarta del Consejo de Estado, que declaró nulo un aparte de la Resolución N° 20051300033635, por lo que tal decisión no tendría efectos sobre actos administrativos que para ese momento se encontraban en firme. En ese sentido, estimó que la demandante pretende atacar y revivir actos de 2008, 2009 y 2010 que están en firme y son completamente legales, al haber sido proferidas en cumplimiento de las normas vigentes en ese momento.

2.1.3.2. En consecuencia, la SSPD afirmó que *“para el caso, los actos a los que se refirió en su solicitud estaban consolidados para el momento en que se profirió el tantas veces citado fallo del 23 de septiembre de 2010, amén de que con ninguno de aquellos se infringieron las normas en que debían fundarse, o se expidieron por autoridad incompetente, o en forma irregular, o con desconocimiento de los derechos de audiencia y defensa, o con falsa motivación”*⁷.

2.1.4. Sentencia de Primera Instancia – Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

2.1.4.1. El Tribunal negó las pretensiones de la demanda, por considerar que los actos administrativos que en los años 2008, 2009 y 2010 hicieron el cobro de la contribución especial a EPM quedaron debidamente ejecutoriados. Lo anterior, porque la empresa accionante únicamente acudió a la vía gubernativa frente a los expedidos en 2008, pero una vez resuelto el procedimiento administrativo de forma negativa para EPM, no acudió a los medios de control jurisdiccionales. En relación con los de 2009 y 2010 no fueron recurridos en sede administrativa y, por tanto, tampoco por mecanismos judiciales. En consecuencia, tales disposiciones al ser actos administrativos de contenido particular obtuvieron el carácter de firmeza⁸.

2.1.4.2. Conforme con el Tribunal *“el obligado acató lo dispuesto en el mismo y procedió a efectuar el pago y además no controversió, en su momento, las bases de liquidación”*, en ese sentido, es *“desfasado en el tiempo pretender alegar el decaimiento del acto puesto que, a estas alturas, prima el hecho de que se trata de una situación consolidada”*⁹. En ese sentido, concluyó el juzgador de primera instancia que *“la declaratoria de nulidad del*

⁷ Folio 262, Cuaderno 2 del expediente 25000233700020120014601.

⁸ Sobre este punto se afirma en la primera instancia que: *“Es de anotar que el actor pretende que la base sobre la cual se liquidó la contribución especial a favor de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, sea modificada debido a que conforme al fallo antes transcrito algunos rubros del plan de contabilidad de la empresa, contenidos en las cuentas de la Clase 5- Gastos, adicionadas con las cuentas del grupo 7.5- Costos de producción, fueron incluidos en la base gravable, lo cual resulta contrario a lo decidido en el citado fallo y por lo tanto se deben devolver las sumas que fueron liquidadas por concepto de dicha contribución sobre las bases gravables que no correspondían. || Para resolver la Sala debe poner de presente que en el presente caso las liquidaciones oficiales que contienen los valores de la contribución especial cuya devolución parcial pretende el actor, constituyen actos administrativos debidamente ejecutoriados, en cuanto que las liquidaciones del año 2008 fueron recurridas en vía gubernativa y los recursos resueltos en forma negativa al actor y en cuanto a las de 2009 y 2010 el actor no interpuso recursos de vía gubernativa. Adicionalmente el actor no ejerció el medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo. Tales hechos no son objeto de controversia en cuanto que las partes coinciden en aceptar que las liquidaciones oficiales se encuentran en firme, lo que permitiría afirmar desde el inicio que se trata de situaciones jurídicas consolidadas”* Folios 321-322, Cuaderno 2 del expediente 25000233700020120014601.

⁹ Folio 322, Cuaderno 2 del expediente 25000233700020120014601.

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 200513000033635 de 2005 de la SSPD, no puede extenderse a las liquidaciones oficiales de la contribución especial de los años 2008, 2009 y 2010 debido a que se trataba de situaciones jurídicas consolidadas”¹⁰.

2.1.5. Impugnación de EPM.

2.1.5.1. EPM reconoce que en materia tributaria existe una regla de irretroactividad, tal como lo ha establecido la Corte Constitucional en las sentencias C-635 de 2011 y C-393 de 1996. Ello implica que una obligación jurídica tributaria que se haya consolidado no puede ser afectada por una norma expedida con posterioridad. Ahora bien, en relación con los efectos que tiene una sentencia de nulidad del Consejo de Estado, en materia tributaria, este ha dicho que *“una situación jurídica no se consolida cuando al momento de emitirse la sentencia de nulidad, el contribuyente goza de instrumentos legales para debatir ante las autoridades administrativas o judiciales la situación correspondiente, siendo relevante que el término para solicitar el reintegro no se encuentre vencido”¹¹.*

2.1.5.2. Por ello, para la accionante, la consolidación de la obligación tributaria depende de que prescriba el término para reclamar la devolución del pago efectuado y no solo de que se haya agotado la vía gubernativa o jurisdiccional en el momento precedente. En ese sentido, la nulidad de la norma que fundamenta el cobro de las contribuciones permite que se reclame la devolución del pago hecho en exceso, siempre y cuando se esté en el término para hacer la solicitud, evitando así un enriquecimiento sin causa para el Estado.

2.1.6. Sentencia de Segunda Instancia del 5 de marzo de 2015 – Sección Cuarta Consejo de Estado.

2.1.6.1. La decisión de segunda instancia fue expedida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 5 de marzo de 2015. En esta se analizaron, entre otros temas, la sentencia del 23 de septiembre de 2010 que declaró la nulidad

¹⁰ Folio 324, Cuaderno 2 del expediente 25000233700020120014601.

¹¹ Sobre este punto, hizo referencia a la Sentencia del 30 de septiembre de 2010, Sección Cuarta del Consejo de Estado. En consecuencia, la empresa afirma en su impugnación que: *“Obviamente, EPM ajustando su actuación de manera estricta a la legalidad, realizó el pago, (tal como se encuentra probado en el plenario), de cada una de las contribuciones liquidadas, dado que el artículo 85.6 de la Ley 142 de 1994 señala que una vez en firme las liquidaciones deberán ser canceladas dentro del mes siguiente, so pena de incurrir en mora. // En este orden de ideas, los pagos realizados por EPM, por concepto de Contribución Especial en los años 2008, 2009 y 2010, de conformidad con la Resolución No. 20051300033635 de 2005 carecen de fundamento jurídico como consecuencia de la nulidad de la misma, acto de carácter general que les servía de fundamento, tornándose en pagos indebidos. // De otra manera, afirmar la imposibilidad de solicitar la devolución cuando se realicen pagos en exceso por concepto de Contribuciones Especiales, ante la ausencia de norma especial, como lo pretende la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS, contraria no sólo los principios de progresividad y equidad de los tributos sino el debido proceso consagrado en el artículo 29 de la Constitución Nacional”* Folios 339-340, Cuaderno 2 del expediente 25000233700020120014601.

parcial de la Resolución N° 20051300033635 expedida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

2.1.6.2. Asimismo, se observaron los efectos de las sentencias de nulidad de actos administrativos de carácter general. Sobre este punto, concluyó el alto Tribunal que *“(l)a jurisprudencia ha señalado que los efectos de las sentencias de nulidad son ex tunc (desde entonces), es decir, desde el momento en que fue expedido el acto anulado, por tal razón, las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban antes de expedirse el acto objeto de la anulación; además, ha reiterado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa”*¹²(Subrayado del texto original).

2.1.6.3. Por ello, para el precedente del Consejo de Estado, la declaratoria de nulidad de un acto general puede afectar las situaciones establecidas en actos particulares que se hayan basado en el primero. Lo anterior, porque de acuerdo con la jurisprudencia de la Sección Cuarta, los actos administrativos gozan de un atributo de ejecutoriedad que permite a la autoridad exigir su cumplimiento, presumiendo su legalidad, mientras que no sean suspendidos o declarados nulos. Sin embargo, tal atributo también se ve afectado cuando el acto particular pierde su fundamento, que según el Consejo de Estado puede darse en los siguientes escenarios: *“i) por la derogatoria o modificación de la norma legal en la que se fundó el acto, ii) por la declaratoria de inexecutable de la norma que le sirve de fundamento; iii) **por la declaratoria de nulidad del acto administrativo de carácter general en que se basa la decisión administrativa de contenido particular o individual**”*¹³. En esta última circunstancia, precisó el Consejo de Estado que *“(e)l decaimiento del acto particular por desaparición de los fundamentos jurídicos opera a partir de la ejecutoria de la sentencia que declaró la nulidad del acto general que sirvió de fundamento a los actos particulares”*¹⁴.

2.1.6.4. En ese sentido, recordó la Sección Cuarta que el término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido es de 5 años, conforme lo establece el artículo 2536 del Código Civil, modificado por la Ley 791 de 2002. Tal límite es importante porque significa, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, que *“no existía situación jurídica consolidada, pues no había vencido el término para solicitar la devolución del mayor valor pagado por concepto de la contribución especial (...) por lo que, en principio, es procedente la devolución solicitada por la actora”*.

¹² Sentencia del 5 de mayo de 2003, Sección Cuarta del Consejo de Estado. En este mismo sentido se pronunció la Sala en las sentencias del 24 de julio de 2008, 8 de noviembre de 2007, 13 de marzo de 2003, 18 de octubre del 2006, 23 de julio de 2009 y 10 de abril de 2014 de la misma Sección Cuarta.

¹³ Sentencia del 5 de julio de 2006, Sección Tercera del Consejo de Estado.

¹⁴ Sentencia del 5 de marzo

2.1.6.5. En consecuencia, el Consejo de Estado ordenó: (i) declarar la nulidad de los oficios números 20115340891941 del 11 de noviembre de 2011 y 20125000259521 del 25 de abril de 2012, expedidos por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y; (ii) el pago de siete mil setenta y dos millones ochocientos seis mil pesos (\$7.172.806.000) a título de restablecimiento en favor de Empresas Públicas de Medellín.

Una vez descrito el expediente del proceso ordinario que dio resultado a la providencia que se demanda mediante acción de tutela por la SSPD, se procederá a describir el trámite procesal que surtió el mecanismo constitucional, una vez fue admitida la acción por parte de la Sección Quinta del Consejo de Estado en auto del 22 de septiembre de 2015.

2.2. Respuesta de la Sección Cuarta del Consejo de Estado frente a la tutela interpuesta por la SSPD.

2.2.1. Manifiesta que el proceso tuvo origen en la demanda que EPM inició contra los actos administrativos proferidos por la SSPD, a través de los cuales, esta última declaró improcedentes las solicitudes de devolución presentadas. En tal juicio, recuerda que el Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las pretensiones, fallo que fue revocado por el Consejo de Estado para declarar la nulidad de los oficios demandados y ordenar, a título de restablecimiento, la devolución del monto pagado en exceso por parte de EPM en las contribuciones dadas en 2008, 2009 y 2010 a la SSPD.

2.2.2. Indica que la acción de tutela es improcedente porque no cumple con los requisitos exigidos a las tutelas contra providencias judiciales. En primer lugar, el argumento indicado, según el cual el Consejo de Estado le dio a los oficios demandados un alcance que no tenían, no fue expuesto en sede de instancia y aceptarlo implicaría reabrir el debate jurídico propio de la instancia judicial. Dicho alegato no se expuso por parte de la SSPD en ninguno de los momentos procesales que se habilitan para ello, tanto en primera como en segunda instancia (contestaciones, excepciones, alegatos de conclusión, traslados, etc).

2.2.3. Adicionalmente, tales actos administrativos sí son susceptibles de ser cuestionados ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, ya que fueron expedidos por la SSPD y crearon una situación jurídica particular para EPM. Por ello se admitió la demanda y se fijó el litigio, sin que la accionante en tutela indicara que dichos actos no eran objeto de control. Asimismo, el supuesto defecto sustantivo referido al pronunciamiento sobre situaciones jurídicas consolidadas, está dirigido a plantear un tema que fue debidamente tratado en el fallo de segunda instancia y que sirvió de fundamento para declarar la nulidad y el restablecimiento consecuente. Problema jurídico que fue analizado a la luz de los precedentes de la Sección Cuarta sobre las situaciones jurídicas consolidadas, por lo que tampoco puede hablarse de un desconocimiento del precedente en esta materia. Lo anterior, porque dicha Sala ha precisado que las sentencias de nulidad de actos administrativos generales están llamadas a afectar, en principio, a situaciones jurídicas no

consolidadas, pero también aquellas cuyo término para solicitar la devolución no se encuentre vencido, de acuerdo con el término de prescripción de la acción ejecutiva del artículo 2536 del Código Civil.

2.3. Respuesta de las Empresas Públicas de Medellín frente a la tutela interpuesta por la SSPD.

2.3.1. Iván Darío Polo Quesada, abogado de EPM, empieza por pronunciarse sobre los hechos descritos por la SSPD. En tal sentido, destaca que no es cierto que se esté en presencia de una situación jurídica consolidada, ya que el Estatuto Tributario Nacional consagra el derecho de los contribuyentes a solicitar devoluciones por excesos de pago¹⁵ y, además, el Consejo de Estado ha establecido que el acto administrativo no se consolida hasta tanto se venza el término para solicitar la devolución¹⁶.

2.3.2. En relación con la tesis del accionante, sobre la naturaleza de los actos administrativos demandados, expone que carece de sustento porque da a entender que solo existe el acto administrativo a través del cual se reconoce un derecho o se concede una autorización, con lo cual ignora la SSPD que al negar la procedencia de la devolución se dio una expresión de la voluntad de la administración, que se materializó en un típico acto administrativo, que puede ser objeto de control por la jurisdicción contencioso administrativa.

2.3.3. Asimismo, el precedente del Consejo de Estado ha determinado que, mientras subsista la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto, es posible discutir en vía administrativa el impuesto mismo. Por lo anterior, estimó que no hay lugar a que se configure el defecto sustantivo alegado, ni el desconocimiento del precedente. En consecuencia, afirma EPM que *“resulta evidente que los motivos aducidos por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS en los actos que fueron anulados para abstenerse de atender las solicitudes de devolución elevadas por EPM, no se ajustaron a los lineamientos legales y jurisprudenciales, dejó de lado el derecho consagrado en el Estatuto Tributario Nacional para solicitar la (sic) devolución de los pagos en exceso y del pago de lo no debido, además, que desconoció el fenómeno del decaimiento del acto administrativo”*¹⁷.

2.4. Sentencia de primera instancia en sede de tutela.

2.4.1. La Sección Quinta del Consejo de Estado, en fallo proferido el 30 de octubre de 2015, negó las pretensiones de la accionante. Establece la decisión que la acción cumple con los requisitos de procedencia, sin embargo, es claro que no se incurrió en defecto alguno porque la situación jurídica no se encontraba consolidada, conforme a varios pronunciamientos del máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que permiten desprender que la sentencia cuestionada goza de razonabilidad y sustento suficiente. Así, en la decisión de instancia se manifestó que *“dicha posición en momento alguno*

¹⁵ Artículos 477, 481 y 850 del Estatuto Tributario.

¹⁶ Sentencias del 31 de julio de 2009 y 30 de septiembre de 2010, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

¹⁷ Folio 97, Cuaderno 1.

*fue producto del capricho de la Sección Cuarta cuando analizó el asunto, pues en el fallo cuestionado se citaron varios pronunciamientos en los que se ha establecido que `mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro*¹⁸”¹⁹.

Asimismo, se indica que el argumento relacionado con la calidad del acto administrativo demandado debió ser expuesto en el marco del proceso ordinario. También encuentra que la solicitud de la accionante solo refleja su desacuerdo con la providencia que le fue desfavorable.

2.5. Impugnación.

2.5.1. La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios impugnó el fallo de primera instancia por cuatro motivos. En primer lugar, estima que la Sala omitió analizar lo relativo a si la decisión constituía o no un acto administrativo susceptible de control mediante el proceso de nulidad y restablecimiento, bajo el entendido de que este no fue la fuente la obligación en virtud de la cual EPM pagó las respectivas contribuciones. Segundo, no se dijo nada sobre el hecho de que al momento de proferirse la nulidad de la resolución de 2005 ya estaban en firme los actos administrativos que liquidaron las contribuciones en 2008, 2009 y 2010.

En tercer lugar, no se analizó el cargo de desconocimiento del precedente en debida forma, debido a que se limitó el juez de primera instancia a indicar que no hay identidad en los supuestos fácticos y jurídicos de los precedentes que se describen en la acción de tutela, con el caso concreto. Finalmente, se critica que a pesar de haber establecido que se cumplía con los requisitos de procedibilidad de tutela contra providencia no se hubieren estudiado los cargos a fondo por considerar que solo reflejan el descontento con una decisión que afectó los intereses de la SSPD.

2.6. Sentencia de segunda instancia en sede de tutela.

2.6.1. La Sección Primera del Consejo de Estado, en fallo proferido el 16 de junio de 2016, modificó la decisión de primera instancia, en el sentido de declarar la improcedencia de la acción de tutela con respecto a los asuntos no alegados en el marco del proceso ordinario, refiriéndose a los argumentos presentados por la SSPD que se refieren a la calidad de los actos administrativos, situación que no fue discutida por la accionante en tutela en el marco de la nulidad y restablecimiento. Lo anterior porque *“(l)a Sala resalta que, no obstante estuvo debidamente puntualizado y alegado en el escrito de tutela, éste no fue un asunto que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios hubiera discutido durante el trámite del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho*”²⁰.

¹⁸ Sentencias del 7 de octubre, 30 de septiembre y 11 de marzo de 2010, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

¹⁹ Folio 118, Cuaderno 1.

²⁰ Folio 170, Cuaderno 1.

En relación con el defecto alegado por la accionante, por desconocimiento del precedente, la Sección Primera decidió confirmar la providencia al concluir que *“se puede establecer que el criterio aplicado al caso cuya decisión se controvierte, se encuentra ajustado al precedente jurisprudencial de la Corporación; por lo que en momento alguno puede predicarse que el pronunciamiento sea producto del capricho o de la arbitrariedad de la Sección Cuarta cuando analizó el asunto”*²¹.

2.7. Selección por la Corte Constitucional del expediente 5.823.540.

2.7.1. La Sala de Selección Número Diez, mediante auto del 28 de octubre de 2016, decidió excluir de selección los fallos de tutela del expediente que aquí se estudia, acorde con lo dispuesto en el artículo 55 del Reglamento de la Corte Constitucional. No obstante, el 30 de noviembre de 2016 **Juanita María López Patrón, Directora de Defensa Jurídica de la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado**, presentó solicitud de insistencia de selección para la revisión del expediente 5.823.540, en la que expone tres razones que justifican la selección del proceso.

2.7.1.1. En primer lugar se refirió a la violación del precedente constitucional fijado en las sentencias C-584 de 2001 y C-430 de 2009, sobre situaciones jurídicas consolidadas en materia tributaria. En ese sentido, manifestó que la providencia de 2001 *“señaló que las obligaciones que se causaron durante la vigencia de una norma, pero que aún no se han cancelado, no se ven afectadas por la desaparición del sustento normativo que dio nacimiento a un tributo, por lo cual las decisiones en esta materia que anulan dicho fundamento jurídico no tienen efectos retroactivos”*²²; ello porque *“la obligación tributaria se estableció y consolidó a plenitud conforme a la ley durante su vigencia”*²³. De acuerdo con lo anterior, la potestad de cobrar la obligación tributaria se configura en favor del Estado en el momento en que se dan todos los supuestos del hecho generador del tributo²⁴.

Ahora bien, la agencia afirmó, con base en la sentencia C-430 de 2009, que *“incluso cuando se expiden normas favorables a los contribuyentes, ellas no pueden tener aplicación retroactiva, toda vez que en materia tributaria prima el principio de las situaciones jurídicas consolidadas. En dicha oportunidad la Corte señaló que `la irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica”*²⁵, y que el principio de irretroactividad en materia tributaria *“garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica”*²⁶²⁷.

²¹ Folio 178, Cuaderno 1.

²² Folio 6, Cuaderno 2.

²³ Sentencia C-584 de 2001.

²⁴ Ibídem.

²⁵ Sentencia C-430 de 2009.

²⁶ Ibídem.

²⁷ Folio 7, Cuaderno 2.

Relata la agencia que el juez de primera instancia de tutela rechazó estos argumentos al considerar que en el caso concreto la obligación tributaria no estaba consolidada, sin explicar las razones por las cuales llegaba a tal conclusión y limitándose a citar apartes de la sentencia demandada, pero sin analizar el precedente constitucional. Igualmente, el juez de segunda instancia se circunscribió a citar fragmentos de jurisprudencia para concluir que las decisiones se ajustaban a derecho, sin ningún análisis²⁸.

2.7.1.2. En segundo término, indicó que se daba en el proceso una inobservancia de la jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales. Lo anterior por cuanto se realizó un indebido análisis constitucional de un requisito de procedibilidad por el Consejo de Estado al haber declarado la acción improcedente sobre el punto alegado por la SSPD relacionado con la naturaleza del acto administrativo demandado y al haber negado la existencia de los defectos alegados²⁹. A juicio de la agencia esto consolidó un gravísimo yerro porque trae consigo *“la posibilidad de hacer revivir un debate sobre los efectos de la nulidad de un acto administrativo, que a lo sumo debió hacerse en sede de reparación directa pasados dos años de notificada la sentencia de nulidad del acto general que regulaba los componentes de la contribución”*³⁰.

Tampoco se estudió *“la indebida aplicación conjunta de del artículo 850 del Estatuto Tributario, en consonancia con el artículo 2356 del Código Civil, para decir, contrariando el precedente constitucional y horizontal del mismo Consejo de Estado – como se indica más abajo -, que no había situación jurídica consolidada (...) Esta lamentable tesis, no sólo es una extensión indebida de un término judicial de derecho civil a una actuación administrativa de derecho tributario, sino sobretudo la legitimización de un práctica perversa que permite a quienes dejan caducar sus acciones contencioso administrativas, revivirlas en aplicación de caducidades totalmente ajenas al CPACA”*³¹.

²⁸ Por lo anterior, se concluyó en la insistencia que: *“Dentro de su deficiente argumentación, el ad quem señaló que se realizó el correcto análisis de la situación objeto de debate debido a que la situación jurídica de Empresas Públicas de Medellín no se había consolidado. Para soportar tal afirmación, del mismo modo que lo hizo el juzgador de primera instancia, transcribió tautológicamente dos párrafos de la sentencia objeto de la misma acción de tutela para, posteriormente, manifestar que dicha providencia se encontraba acorde al precedente jurisprudencial del Consejo de Estado. Desafortunadamente, aquí tampoco se hizo ni se expuso análisis alguno o argumentos de fondo acerca de la concordancia de la decisión controvertida con el precedente constitucional que, se reitera, fue contrariado por dicha providencia”* Folio 8, Cuaderno 2.

²⁹ Sobre esto, manifestó la Agencia que los jueces de tutela no hicieron un análisis del defecto sustantivo, porque nada se dijo sobre *“la indebida extensión del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA – Ley 1437 de 2011, toda vez que el origen de la imposibilidad jurídica de devolución de lo que para EPM es pago injustificado en exceso, no proviene de los oficios demandados y luego controlados por el fallo objeto de esta acción de tutela, sino de actos administrativos en firme, debidamente ejecutoriados y ejecutados, como fueron los que liquidaron las contribuciones especiales para 2008, 2009 y 2010, cuyo pago efectivamente hizo EPM E.S.P.”*. Asimismo, tampoco se analizó lo *“relativo a la inaplicación de las normas sobre caducidades de medios de control previstas para la jurisdicción de lo contencioso administrativo, pues el medio idóneo de reparación directa por los eventuales efectos desfavorables de la aplicación de un acto posteriormente anulado, ya había caducado al momento de intentarse la nulidad y restablecimiento del derecho”* Ibídem.

³⁰ Folios 8-9, Cuaderno 2.

³¹ Ibídem.

2.7.1.2.1. De acuerdo con la entidad, las Secciones Quinta y Primera del Consejo de Estado, actuando como jueces de tutela, también hicieron un indebido análisis de la violación del precedente horizontal en sus fallos. A juicio de la agencia no se tuvo en cuenta que la Sección Tercera, en sentencia de 2012³², y la Sección Cuarta, en sentencias de 1999³³ y 2002³⁴, había manifestado en casos de solicitud de devolución de pagos de impuestos que estas peticiones no procedían frente a actos ejecutoriados, incluso en los casos en que se declarara nula la norma que le daba sustento a la obligación tributaria, en la medida en que esta se encontraba consolidada de forma previa a la solicitud de devolución.

2.7.1.3. Finalmente, precisó que existe una necesidad de pronunciamiento urgente de la Corte Constitucional ante la grave amenaza del derecho colectivo a la defensa del patrimonio público y al funcionamiento con sostenibilidad financiera de las autoridades estatales. Esto, porque *“la condena establecida en contra de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios supone una indebida afectación al patrimonio público (...) Asimismo se entorpece el ejercicio de las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al afectar la totalidad de su presupuesto”*³⁵. Adicionalmente, se advierte que en caso que las demás empresas procedan a realizar el mismo tipo de demandas que EPM, *“la entidad no podría asegurar su sostenibilidad financiera”*³⁶.

2.7.2. La Sala de Selección Número 12, mediante el numeral tercero del auto del 14 de diciembre de 2016, decidió aceptar la insistencia para revisión de las sentencias de tutela dictadas dentro del expediente T-5.823.540.

3. Conocimiento de la Sala Plena de la Corte Constitucional.

3.1. El entonces magistrado sustanciador Jorge Iván Palacio Palacio,³⁷ consideró necesario que la Sala Plena abordara el conocimiento del presente asunto, toda vez que se trata de un caso en el que se alega un posible desconocimiento del precedente constitucional por parte de una alta Corporación judicial. Asimismo, se está ante una decisión que tiene implicaciones sobre el patrimonio público y la sostenibilidad financiera de la SSPD, ya que conlleva la posibilidad de que a esta se le ordene un restablecimiento económico de más de siete mil millones de pesos.

3.2. En la sesión del nueve (9) de febrero de dos mil diecisiete (2017) la Sala Plena de este Tribunal decidió asumir el conocimiento de este asunto con el

³² Sentencia del 23 de febrero de 2012, Sección Tercera del Consejo de Estado.

³³ Sentencia del 30 de abril de 1999, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

³⁴ Sentencia del 29 de agosto de 2002, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

³⁵ Folio 12, Cuaderno 2.

³⁶ *Ibidem*.

³⁷ El Magistrado Jorge Iván Palacio Palacio culminó su periodo constitucional el 28 de febrero de 2017 y fue designado como encargado el 22 de febrero el Magistrado Iván Humberto Escrucería Mayolo quien asumió el conocimiento de este proceso el 1 de marzo del 2017. En su momento con el fin de contar con los elementos de juicio necesarios para proferir una decisión de acuerdo a lo dispuesto en el Decreto Estatutario 2591 de 1991, el Magistrado Jorge Iván Palacio Palacio decretó una serie de pruebas pertinentes y conducentes para el presente proceso.

objeto de ser fallado por tal instancia, con fundamento en el artículo 61 del Reglamento Interno de la Corte Constitucional.³⁸

3.3. El proyecto de sentencia fue registrado para estudio de la Sala Plena el dieciséis (16) de junio de dos mil diecisiete (2017) por el magistrado encargado Iván Escrucería Mayolo.

3.4. El veinticinco (25) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) el magistrado José Fernando Reyes Cuartas³⁹ manifestó estar incurso en causal de impedimento para conocer del asunto de la referencia, el cual fue aceptado en sesión de la Sala Plena del veinticinco (25) de octubre de ese mismo año. En consecuencia, se reasignó el expediente al magistrado que continuara en orden alfabético en ese momento, correspondiéndole el turno a la suscrita magistrada, Cristina Pardo Schlesinger, para su sustanciación, quien acogió íntegramente el proyecto inicialmente registrado y presentado por el magistrado encargado, Iván Escrucería Mayolo para estudio de la Sala Plena.

4. Pruebas decretadas.

4.1. Mediante auto del 16 de febrero de 2017, el entonces Magistrado Sustanciador Jorge Iván Palacio Palacio encontró necesario decretar la práctica de algunas pruebas, con el objeto de contar con mayores elementos de juicio para determinar la viabilidad de la solicitud de amparo, para lo que resolvió:

“PRIMERO. SOLICITAR a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que, en el término de cinco (5) días, informe si: (i) ya cumplió con la orden de la sentencia del 5 de marzo de 2015, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en el marco del proceso de nulidad y restablecimiento radicado con el número 25000233700020120014601; (ii) si otras empresas de servicios públicos domiciliarios han solicitado devoluciones de contribuciones pagadas en los años 2008, 2009 y 2010, con base en la nulidad del inciso 6 de la descripción de la clase 5 – gastos del plan de contabilidad para entes prestadores de servicios públicos, adoptado en Resolución 20051300033635; (iii) en caso que el anterior punto resulte en una respuesta afirmativa, deberá la accionante enviar un listado de las empresas que han hecho tal solicitud y el monto de la devolución que les correspondería.

³⁸ “Revisión por la Sala Plena. Cuando a juicio de la Sala Plena, por solicitud de cualquier magistrado, un proceso de tutela dé lugar a un fallo de unificación de jurisprudencia o la transcendencia del tema amerite su estudio por todos los magistrados, se dispondrá que la sentencia correspondiente sea proferida por la Sala Plena. Adicionalmente, para los fines establecidos en las normas vigentes, después de haber sido escogidos autónomamente por la Sala de Selección competente, los fallos sobre acciones de tutela instauradas contra providencias de la Corte Suprema de Justicia y del Consejo de Estado deberán ser llevados por el magistrado a quien le corresponda en reparto a la Sala Plena, la cual determinará si asume su conocimiento con base en el informe mensual que le sea presentado a partir de la Sala de Selección de marzo de 2009. En tal evento, el magistrado ponente registrará en la Secretaría el proyecto de fallo respectivo y se procederá a cumplir el mismo trámite previsto por el artículo 59 del Reglamento de la Corporación para el cambio de jurisprudencia, en materia de sentencias de revisión de tutela”.

³⁹ El magistrado José Fernando Reyes Cuartas se posesionó el cinco (5) de septiembre de dos mil diecisiete (2017) en reemplazo del magistrado Jorge Iván Palacio Palacio.

SEGUNDO. INVITAR al Instituto de Estudios Fiscales, el Instituto Colombiano de Derecho Tributario, el Ministerio de Hacienda y las Universidades Externado, Andes, Rosario, Nacional y Javeriana a que, en el término de diez (10) días, brinden concepto sobre el presente asunto, especialmente en relación con: (i) la consolidación de una obligación tributaria; (ii) el término para solicitar la devolución de un pago excesivo en un tributo; (iii) los efectos de la nulidad de una norma tributaria; (iv) el caso en concreto”.

4.2. A dichas solicitudes se respondió por parte de las instituciones y entidades de la siguiente forma:

4.2.1. Eudes Soler Sanabria, Director Financiero de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, indicó que *“(s)i bien el fallo proferido por el Consejo de Estado – Sala de lo Contencioso Administrativo – Sección Cuarta, quedó debidamente ejecutoriado el día 18 de agosto de 2015, de acuerdo con la constancia de ejecutoria expedida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca – Sección Cuarta, no ha sido posible para la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, realizar el pago ordenado por el Consejo de Estado en atención a que el monto objeto de devolución entre capital e indexación asciende a la suma de \$8.604.815.346, más los intereses moratorios se superaría el monto enunciado ostensiblemente y la Entidad no contó en la vigencia 2016 con la apropiación presupuestal disponible para realizar dicho pago”*.

Asimismo, precisó que *“no fue posible localizar solicitudes que refieran a las vigencias 2008-2009 y 2010, sin que esto sea una respuesta afirmativa de que no hubo ninguna petición al respecto”* (Subrayado fuera del texto original). Por lo anterior, es posible concluir que EPM es la única empresa de servicios públicos domiciliarios que ha solicitado la devolución de lo pagado en exceso, por concepto de contribuciones especiales, con fundamento en la nulidad declarada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

4.2.2. El Instituto Colombiano de Derecho Tributario, en comunicación enviada el 21 de febrero de 2017, solicitó al Despacho del entonces Magistrado Ponente Jorge Iván Palacio Palacio una adición de tres (3) días en el término inicialmente dispuesto para enviar concepto. A tal petición se respondió afirmativamente el 8 de marzo de 2017 en auto que otorgaba el plazo requerido. Sin embargo, en oficio enviado el 9 de marzo de 2017 la organización informó que no haría intervención alguna, por considerar que tal pronunciamiento implicaría realizar un señalamiento sobre un asunto específico, lo cual no se compagina con su objeto social.

4.2.3. Lina Quiroga Vergara, apoderada del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, recordó que la contribución especial a la que hace referencia el caso fue creada por el legislador en los artículos 85 de la Ley 142 y 22 de la Ley 143 de 1994, conforme al artículo 363 de la Constitución que en su inciso segundo prohíbe la retroactividad de las normas tributarias. Ahora bien, la

Corte en sentencias C-952 de 2007 y C-785 de 2012 estableció que la irretroactividad de las disposiciones tributarias no es absoluta, ya que si se trata de normas benéficas para el contribuyente se le pueden otorgar efectos retroactivos, analizando en cada caso si existen situaciones jurídicas consolidadas.

En relación con los efectos de la nulidad de un acto administrativo, *“de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado antes referenciada, cuando se hace referencia a la intangibilidad de las situaciones jurídicas consolidadas se está garantizando la protección del principio de seguridad jurídica⁴⁰”*. En el caso presente, el Ministerio indica que se está *“ante la firmeza de la determinación de la obligación tributaria, lo cual constituye una situación jurídica consolidada”*.

4.2.4. Julio Roberto Piza Rodríguez y Jennifer Lorena Villamil Rivera, del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, recalcaron que la jurisprudencia del Consejo de Estado no se encuentra unificada en relación a los efectos de los fallos de nulidad de actos administrativos generales. Por un lado, existen múltiples sentencias que establecen que los efectos son *ex nunc* (hacia futuro), así como otros tantos que indican que son *ex tunc* (hacia el pasado). Sin embargo, en lo que todos coinciden es que las decisiones de nulidad tienen la vocación de afectar las situaciones jurídicas no consolidadas. Así también lo ha reconocido la Corte Constitucional, ya que ambas Corporaciones han precisado que tales decisiones inciden en los conflictos susceptibles de debatirse en vía administrativa o jurisdiccional. En ese sentido, precisan los intervinientes, la declaración de nulidad de una disposición que establecía elementos de un tributo desvirtúa la presunción de legalidad de tal erogación, razón por la que se constituye en un pago de lo no debido que debe ser reintegrado, siempre que no se haya consolidado la obligación tributaria y siga vigente el término para solicitar la devolución⁴¹.

Dicho término, conforme al Estatuto Tributario, el Código Civil y el Decreto 2277 de 2012, es el término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del mencionado Código y reformado por la Ley 791 de 2002. En razón de lo anterior, la decisión que en esta tutela se ataca no desconoce el precedente porque la jurisprudencia ha precisado que los fallos de nulidad *“pueden afectar a las situaciones jurídicas que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la Jurisdicción Contenciosa Administrativa”*. Por ello, mientras el término para solicitar la devolución por pago en exceso o de lo no debido no este vencido es susceptible de debate la obligación tributaria y no existe situación jurídica consolidada, procediendo la solicitud de reintegro.

⁴⁰ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 16 de junio de 2005.

⁴¹ Se indica en el concepto que: *“Como consecuencia de esto, se puede deducir que mientras el término para solicitar la devolución por pago en exceso o pago de lo no debido no esté vencido, la situación es susceptible de ser debatida, y por lo tanto, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro”*.

4.2.5. Hugo Andrés Arenas Mendoza, Profesor Principal de Derecho Administrativo de la Universidad del Rosario, resaltó que la obligación tributaria solo se debe entender consolidada cuando hayan transcurrido los términos para iniciar las actuaciones administrativas y judiciales procedentes, por ello deben estudiarse los términos de caducidad del mecanismo de defensa. Mientras no exista sentencia definitiva no se puede hablar de cosa juzgada, y no hay situación definitiva. Asimismo, precisó que el *“Consejo de Estado ha sido claro en afirmar que: `mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro⁴²”*.

En cuanto a los efectos de la nulidad de una norma tributaria, se indica que *“una vez se produce la anulación de un acto administrativo que sostiene otro de menor jerarquía, se produce el fenómeno del decaimiento del acto administrativo, es decir que pierde fuerza también el segundo y permite a la persona afectada solicitar que se restituya el pago realizado, porque su fundamento jurídico, ya no es un título válido para conservación de la suma cancelada”*. En el caso concreto es claro que *“al contar con mecanismos jurisdiccionales, se trata de una situación jurídica no consolidada, por lo que es totalmente válido por parte de las Empresas Públicas de Medellín solicitar el retorno de lo pagado en exceso. Todo esto, porque el término de caducidad es de 5 años y por tanto, no se podrá hablar de obligación tributaria consolidada”*.

4.2.6. Diana Richardson Peña, María Eugenia Sánchez Estrada y Julio Fernando Álvarez Rodríguez, del Comité Académico del Instituto Colombiano de Estudios Fiscales-ICEF, hicieron referencia a: (i) la consolidación de la obligación tributaria, (ii) el término para solicitar la devolución del pago en exceso, (iii) los efectos de la nulidad de una norma tributaria y (iv) el caso concreto.

Sobre el primer tema, referido a la consolidación de la obligación tributaria, precisaron los intervinientes que esta *“ocurre cuando ha transcurrido el término legal para que la administración ejerza sus facultades de fiscalización o para que el contribuyente solicite la devolución de pagos efectuados en exceso”⁴³*. A tal conclusión llegan al observar los diferentes pronunciamientos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre los que destacan una sentencia del 3 de agosto de 2016 en la que el mencionado Tribunal manifiesta que: *“los efectos de las sentencias de nulidad de los actos administrativos de carácter general (normativos) son de efecto inmediato respecto de las situaciones jurídicas no consolidadas”*.

En relación con el término para solicitar la devolución del pago en exceso estableció el ICEF que, conforme al artículo 854 del Estatuto Tributario, el término genérico para solicitar devolución de impuestos es de 2 años, sin embargo, estas peticiones se basan en *“la existencia de un saldo a favor fruto*

⁴² Sentencias del Consejo de Estado: 27 de octubre de 2005, M.P. Héctor Romero, Exp. 15279; 30 de septiembre de 2010, M.P. William Giraldo, Exp. 16576 y 7 de octubre de 2010, M.P. Martha Briceño.

⁴³ Folio 98, Cuaderno 2.

de un ejercicio de imputación de valores de la cuenta corriente del impuesto respectivo”⁴⁴, existiendo otras causas que llevan a solicitar la devolución de un pago tributario, por ejemplo los pagos en exceso o pagos de lo no debido “*que no necesariamente se traducen en la existencia de un saldo a favor*”⁴⁵.

Para estos casos, el Decreto 227 de 2012, compilado en el Decreto Único Reglamentario Tributario 1625 de 2016, determinó en el artículo 11 que: “*Las solicitudes de devolución y/o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecida en el artículo 2536 del Código Civil*”. Ahora bien, indica el Instituto que esta diferenciación de términos para solicitar la devolución se sustenta en los principios de legalidad tributaria y justicia tributaria. Lo anterior, porque los casos en los que se ha pagado lo no debido y se ha generado un correlativo enriquecimiento sin causa en favor del Estado implican que se le ha exigido al contribuyente más que lo que la misma ley ha querido que coadyuve, conforme al artículo 683 del Estatuto Tributario.

Sobre los efectos de la nulidad de una norma tributaria, los intervinientes resaltan dos sentencias de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁴⁶ en las que esta alta Corporación ha destacado que las decisiones de nulidad de actos generales de carácter tributario tienen la vocación de afectar las situaciones de tipo particular que aún estén dentro del término de solicitar la devolución. En ese sentido, “*el razonamiento se reduce a verificar si, al momento de declararse la nulidad del acto que determinó un tributo, bien sea impuesto, tasa o contribución, la situación se encontraba consolidada o no*”⁴⁷. Finalmente, afirman en el ICEF que la situación tributaria de EPM no se encontraba consolidada, porque “*persistía la posibilidad legal de solicitar el pago de lo no debido, dentro del término de la prescripción ordinaria establecido en el artículo 2536 del Código Civil*”⁴⁸.

4.3. Mediante auto del 4 de abril de 2017 el Magistrado Ponente encontró necesario decretar la práctica de otras pruebas, con el objeto de contar con mayores elementos de juicio dada la complejidad financiera del asunto y el debate jurídico del mismo, lo que motivó la decisión de suspender términos por parte de la Sala Plena, la cual resolvió:

PRIMERO. SOLICITAR al Instituto Colombiano de Derecho Tributario que, en el término de diez (10) días hábiles siguientes a la notificación del presente auto, conceptúe sobre: (i) la retroactividad de las normas tributarias, específicamente las contribuciones especiales por servicios públicos domiciliarios; (ii) los efectos hacia el pasado de las decisiones de nulidad o inexecutable de normas tributarias; y (iii) los beneficiarios de la devolución de lo pagado en exceso en obligaciones tributarias.

⁴⁴ Folio 100, Cuaderno 2.

⁴⁵ *Ibidem*.

⁴⁶ Sentencias del 29 de septiembre de 2005 y 21 de noviembre de 2007.

⁴⁷ Folio 104, Cuaderno 2.

⁴⁸ *Ibidem*.

SEGUNDO. REQUERIR al Instituto de Estudios Fiscales y a las Universidades Nacional, Javeriana y Andes para que, en el término de diez (10) días hábiles siguientes a la notificación del presente auto, cumplan con la solicitud efectuada por esta Corporación en la orden segunda del Auto calendado 16 de febrero de 2017.

TERCERO. SOLICITAR a las Empresas Públicas de Medellín que, en el término de cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación del presente auto: (i) actualice la información que motivó la acción de nulidad y restablecimiento del derecho; y (ii) precise la procedencia de los recursos con los que satisfizo la carga contributiva exigida por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en los años 2008, 2009 y 2010.

CUARTO. SOLICITAR a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios que, en el término de cinco (5) días hábiles siguientes a la notificación del presente auto: (i) informe el valor actual de la devolución que debe realizar a EPM, en razón de la orden proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 5 de marzo de 2015; (ii) aclare si existen solicitudes de devolución, anteriores y posteriores a 2010, hechas por ciudadanos o empresas de servicios públicos. Tratándose de estas últimas habrá de precisarse si se motivaron en pagos en exceso por contribuciones especiales; y (iii) de ser afirmativa la anterior aclaración, que indique el monto de los valores solicitados por concepto de devoluciones en tal período de tiempo.

4.4. A dichas solicitudes se respondió por parte de **Iván Darío Polo, apoderado de EPM**, quien comenzó por reiterar los argumentos de la acción y procedió a actualizar la información que motivó la demanda de nulidad y restablecimiento. Entre otros temas, resaltó que *“la posibilidad de debate en materia tributaria no se restringe a interponer recursos gubernativos o a emprender una revocatoria directa, ni a demandar ante la jurisdicción los actos de liquidación oficial toda vez que al estar de por medio un derecho económico la consolidación depende de que el término para reclamar su devolución no esté prescrito, tal y como lo ha expresado el Consejo de Estado”*⁴⁹. En razón de lo anterior, concluye que un pago de un tributo que aparentó ser legal y posteriormente se torna ilegítimo por desaparecer la norma que lo sustenta es un pago en exceso o indebido que queda sujeto a que se reclame su devolución. Y precisa sobre esto que *“la postura del Consejo de Estado bajo esta visión, busca evitar que el Estado se enriquezca sin justa causa, así el pago inicial se haya verificado con la legitimidad que presume el sistema”*⁵⁰.

En relación con la procedencia de los recursos con los que satisfizo la carga contributiva exigida por la SSPD en los años 2008, 2009 y 2010 precisó que fueron *“el producto de la operación de los negocios de distribución, generación y transmisión de energía, agua potable, agua residual y gas por*

⁴⁹ Folio 124, Cuaderno 2.

⁵⁰ Ibid.

*red*⁵¹, conforme lo indicó la Dirección de Transacciones Financieras de la empresa, cuya certificación se anexa⁵².

II. CONSIDERACIONES DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

1. Competencia.

La Sala Plena de la Corte Constitucional es competente para analizar el fallo materia de revisión, de conformidad con lo establecido en los artículos 86 y 241-9 de la Constitución Política y, 33 a 36 del Decreto Estatutario 2591 de 1991.

2. Planteamiento del caso y problema jurídico.

Conforme a los antecedentes descritos, en el año 2005 la SSPD⁵³ expidió la Resolución 20051300033635, a través de la cual reguló el cálculo de la contribución especial que deben pagarle a esta entidad las Empresas de Servicios Públicos Domiciliarios. Mediante sentencia del 23 de septiembre de 2010 la Sección Cuarta del Consejo de Estado anuló parcialmente dicha resolución, afectando la forma en que se determina la base gravable de la obligación tributaria mencionada. Por lo anterior, Empresas Públicas de Medellín -EPM solicitó a la SSPD que le devolviera lo pagado en exceso, por concepto de contribución especial, durante los años 2008, 2009 y 2010. La SSPD negó tal solicitud mediante dos oficios que fueron objeto de demanda de nulidad y restablecimiento por parte de EPM.

En tal proceso contencioso, la Sección Cuarta del Consejo de Estado profirió sentencia de segunda instancia el 5 de marzo de 2015, en la cual ordenó: (i) declarar la nulidad de los oficios números 20115340891941 del 11 de noviembre de 2011 y 20125000259521 del 25 de abril de 2012, expedidos por la SSPD; y (ii) ordenar el pago de siete mil ciento setenta y dos millones ochocientos seis mil pesos (\$7.172.806.000) a título de restablecimiento en favor de Empresas Públicas de Medellín. Frente a esta última decisión la SSPD interpuso acción de tutela.

Según la entidad accionante el referido fallo incurrió en distintas causales de procedencia de la acción de tutela contra sentencias. Principalmente por cuanto el Consejo de Estado: (i) generó un defecto sustancial por indebida extensión de los efectos de la sentencia de nulidad de la Resolución 20051300033635, a situaciones jurídicas debidamente ejecutoriadas, además de haberle dado a los oficios anulados la calidad de actos administrativos a pesar de que no ostentan las características para serlo; y (ii) incurrió en un desconocimiento del precedente en la medida en que la Corte, en sentencias C-584 de 2001 y C-430 de 2009, estableció que en materia tributaria priman los principios de situaciones jurídicas consolidadas y de presunción de legalidad de las normas que establecen una obligación fiscal.

⁵¹ Folio 125, Cuaderno 2.

⁵² Folio 126, Cuaderno 2.

⁵³ Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

En respuesta, el Consejo de Estado estimó que: *(i)* la acción de tutela no es procedente para anular el proceso adelantado debido a que la accionante acude a argumentos que no fueron expuestos en la sede de instancia, porque los actos enjuiciados eran susceptibles de ser controlados por cuanto fueron expedidos por la SSPD y creaban situaciones particulares para EPM y *(ii)* la Sección Cuarta ha precisado que las sentencias de nulidad pueden afectar situaciones jurídicas no consolidadas, entre las cuales se encuentran aquellas cuyo término para solicitar la devolución no este vencido, como era el caso que aquí se enjuicia.

Por su parte, EPM argumentó que: *(i)* no es cierto que se esté en presencia de una situación jurídica consolidada, ya que el Estatuto Tributario Nacional consagra el derecho de los contribuyentes a solicitar devoluciones por pagos en exceso, *(ii)* el Consejo de Estado ha establecido que el acto administrativo no se consolida hasta tanto venza el término para solicitar la devolución y *(iii)* al negar la procedencia de la devolución se dio una expresión de la voluntad de la administración que se materializó en un típico acto administrativo, que puede ser objeto de control por la jurisdicción contencioso administrativa.

En lo que refiere a los jueces en sede de tutela, el de primera instancia determinó que se debía negar el amparo porque: *(i)* la acción cumple con los requisitos de procedencia, sin embargo es claro que no se incurrió en defecto alguno porque la situación jurídica no se encontraba consolidada, conforme una posición jurisprudencial plasmada en varios pronunciamientos del máximo Tribunal de lo Contencioso Administrativo y *(ii)* el argumento relacionado con la calidad del acto administrativo demandado debió ser expuesto en el marco del proceso ordinario. Mientras que en segunda instancia, se decidió declarar improcedente la acción para los asuntos no alegados en sede ordinaria y negar las pretensiones relacionadas con el desconocimiento del precedente.

Conforme a lo anterior, en el presente asunto la acción de tutela se presenta con el fin de revocar el fallo del 5 de marzo de 2015 proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Alega la accionante que tal providencia vulneró sus derechos fundamentales al debido proceso y al acceso a la administración de justicia, al haber incurrido en los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente.

Con base en los elementos fácticos descritos encuentra la Sala Plena que el problema jurídico a solucionar es si ¿la Sección Cuarta del Consejo de Estado vulneró los derechos al debido proceso y al acceso a la administración de justicia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al haber, presuntamente, incurrido en los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente, en la sentencia del 5 de marzo de 2015 que ordenó la devolución de las sumas pagadas en exceso por concepto de contribuciones especiales hechas por las Empresas Públicas de Medellín (años 2008, 2009 y 2010), que según la accionante ya estaban consolidadas y en firme?

Para resolver el problema jurídico planteado lo primero que hará la Sala es examinar: (i) la procedencia excepcional de la acción de tutela contra providencias judiciales y actos administrativos; luego de lo cual analizará (ii) las contribuciones especiales en servicios públicos, que son el tributo que en específico se controvierte; (iii) la potestad reglamentaria de la Superintendencia de Servicios Públicos en materia de contribuciones especiales, que dio origen al presente asunto; (iv) los efectos de la sentencia de nulidad sobre obligaciones tributarias no consolidadas, principal punto de controversia entre las partes; y (v) resolverá el caso concreto, analizando los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente.

3. Reglas jurisprudenciales de procedencia excepcional de la acción de tutela contra providencias judiciales. Reiteración de jurisprudencia.⁵⁴

Desde los primeros pronunciamientos de esta Corporación⁵⁵, se ha venido señalando que la acción de tutela procede excepcionalmente contra providencias judiciales cuando los derechos fundamentales resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de cualquier autoridad pública⁵⁶. Esta posición se ha soportado en los artículos 2⁵⁷ y 86⁵⁸ de la Carta, los cuales reconocen su procedencia, así como en el artículo 25⁵⁹ de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁶⁰, relativo a la obligación de los Estados parte de proveer un recurso efectivo para la protección de los derechos humanos.

⁵⁴ La base argumentativa y jurisprudencial de este acápite se sustenta en las sentencias SU-917 de 2010, SU-195 de 2012, T-466 de 2012, T-726 de 2012, SU-515 de 2013, T-488 de 2014, T-609 de 2014, SU-659 de 2015, T-718 de 2015 y T-228 de 2016, entre otras.

⁵⁵ T-006 de 1992, T-223 de 1992, T-413 de 1992, T-474 de 1992, entre otras.

⁵⁶ SU-195 de 2012.

⁵⁷ *“Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo. // Las autoridades de la República están instituidas para proteger a todas las personas residentes en Colombia, en su vida, honra, bienes, creencias, y demás derechos y libertades, y para asegurar el cumplimiento de los deberes sociales del Estado y de los particulares”.*

⁵⁸ *“Toda persona tendrá acción de tutela para reclamar ante los jueces, en todo momento y lugar, mediante un procedimiento preferente y sumario, por sí misma o por quien actúe a su nombre, la protección inmediata de sus derechos constitucionales fundamentales, cuando quiera que éstos resulten vulnerados o amenazados por la acción o la omisión de cualquier autoridad pública. // La protección consistirá en una orden para que aquel respecto de quien se solicita la tutela, actúe o se abstenga de hacerlo. El fallo, que será de inmediato cumplimiento, podrá impugnarse ante el juez competente y, en todo caso, éste lo remitirá a la Corte Constitucional para su eventual revisión. // Esta acción solo procederá cuando el afectado no disponga de otro medio de defensa judicial, salvo que aquella se utilice como mecanismo transitorio para evitar un perjuicio irremediable. // En ningún caso podrán transcurrir más de diez días entre la solicitud de tutela y su resolución. // La ley establecerá los casos en los que la acción de tutela procede contra particulares encargados de la prestación de un servicio público o cuya conducta afecte grave y directamente el interés colectivo, o respecto de quienes el solicitante se halle en estado de subordinación o indefensión”.*

⁵⁹ *“Protección Judicial 1. Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales. // 2. Los Estados Partes se comprometen: // a) a garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso; // b) a desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y // c) a garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso”.*

⁶⁰ Ratificada por Colombia en la Ley 16 de 1972.

Es deber recordar que la Sala Plena de esta Corporación, mediante providencia C-543 de 1992, si bien declaró inexecutable los artículos 11 y 40 del Decreto Estatutario 2591 de 1991, previó también la procedencia excepcional de la acción de tutela contra providencias judiciales⁶¹. En el amplio desarrollo jurisprudencial en este aspecto, se pasó del concepto de la “*vía de hecho*”, definida como la actuación judicial absolutamente caprichosa o carente de cualquier fundamento jurídico, a los “*criterios de procedibilidad de la acción de tutela contra decisiones judiciales*”, incluyendo aquellas situaciones en las que “*si bien no se está ante una burda trasgresión de la Carta, si se trata de decisiones ilegítimas que afectan derechos fundamentales*”⁶².

Esta nueva aproximación fue recogida en la sentencia C-590 de 2005, mediante la cual este Tribunal explicó que el juez constitucional debe comenzar por verificar las condiciones generales de procedencia, entendidas como “*aquellas cuya ocurrencia habilita al juez de tutela para adentrarse en el contenido de la providencia judicial que se impugna*”⁶³. Tales requisitos genéricos, según la providencia mencionada, son: a) la relevancia constitucional de la problemática; b) el agotamiento de los recursos ordinarios y extraordinarios de defensa; c) el cumplimiento del principio de inmediatez; d) la incidencia de la irregularidad procesal en la decisión cuestionada, si se trata de una causal de este tipo; e) haber mencionado en las instancias ordinarias los hechos que originaron la violación y los derechos vulnerados, en caso que hubiere sido posible; y e) que no se trate de una sentencia de tutela⁶⁴.

Teniendo en cuenta lo anterior, el juez de tutela podrá conceder el amparo solicitado si halla probada la ocurrencia de al menos una de las causales específicas de procedibilidad, que la Corte ha organizado en⁶⁵ defectos: a) orgánico; b) procedimental absoluto; c) fáctico; d) material o sustantivo; e) error inducido; f) decisión sin motivación; g) desconocimiento del precedente; y h) violación directa de la Constitución. De estas causales resulta necesario para el caso *sub examine* traer a colación la jurisprudencia en torno a los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente.

3.1. Defecto sustantivo

3.1.1. Sobre el defecto material o sustantivo este Tribunal ha señalado⁶⁶ que se presenta cuando “*la autoridad judicial aplica una norma claramente inaplicable al caso o deja de aplicar la que evidentemente lo es, u opta por una interpretación que contraría los postulados mínimos de la razonabilidad*”

⁶¹ En dicha sentencia la Corte afirmó que “*de conformidad con el concepto constitucional de autoridades públicas, no cabe duda de que los jueces tienen esa calidad en cuanto les corresponde la función de administrar justicia y sus resoluciones son obligatorias para los particulares y también para el Estado. En esa condición no están excluidos de la acción de tutela respecto de actos u omisiones que vulneren o amenacen derechos fundamentales, lo cual no significa que proceda dicha acción contra sus providencias*”.

⁶² C-590 de 2005.

⁶³ T-060 de 2012.

⁶⁴ T-015 de 2012 y T-282 de 2009.

⁶⁵ C-590 de 2005.

⁶⁶ Reiterado en la sentencia SU-769 de 2014, SU-659 de 2015 y SU-424 de 2016.

jurídica”⁶⁷. En la Sentencia SU-515 de 2013 fueron sintetizados los supuestos que pueden configurar este tipo de yerros, los cuales se generan cuando: a) una norma que no es aplicable se usa como fundamento de la decisión judicial, bien sea porque no es pertinente,⁶⁸ no está vigente⁶⁹, es inexistente⁷⁰, inexecutable⁷¹ o sus efectos no se aplican al caso objeto de estudio⁷²; b) no se efectúa una interpretación razonable⁷³ de la norma o se realiza una aplicación inaceptable⁷⁴ o manifiestamente errada de la disposición⁷⁵; c) no se tienen en cuenta sentencias con efectos erga omnes⁷⁶; d) la disposición aplicada es regresiva o claramente contraria a la Constitución⁷⁷; e) el juez utiliza un poder no previsto en la norma⁷⁸; f) la decisión no realiza una interpretación sistemática del derecho⁷⁹; g) la sustentación es insuficiente⁸⁰; h) se desconoce el precedente sin argumentación suficiente⁸¹; i) habiéndose solicitado la excepción de inconstitucionalidad por una de las partes del proceso, el juez se abstenga de aplicarla a pesar de ser manifiesta⁸².

De igual manera, se incurre en un defecto sustantivo cuando las normas legales no son interpretadas con un enfoque constitucional fundado en la salvaguarda de los derechos fundamentales y tomando en cuenta las particularidades del caso concreto. En relación con el imperativo de preferir siempre una interpretación conforme con la Constitución, en la sentencia C-067 de 2012 consideró que: *“la hermenéutica legal en un sistema constitucional debe estar guiada, ante todo, por el método de interpretación conforme, según el cual las disposiciones jurídicas deben leerse en el sentido que mejor guarde coherencia con lo dispuesto en la Carta Política”*.

De este modo, si la Corte encuentra configurada alguna de las situaciones fácticas previamente expuestas deberá proceder a estudiar el caso para determinar, en un estudio material y de fondo, si efectivamente el juzgador incurrió en el defecto puntual para entonces establecer si se vulneró el derecho al debido proceso del accionante.

⁶⁷ Sentencias T-792 de 2010, T-033 de 2010, T-743 de 2008, T-686 de 2007, T-657 de 2006, T-295 de 2005, T-043 de 2005, SU-159 de 2002, entre otras.

⁶⁸ Sentencia T-189 de 2005.

⁶⁹ Sentencia T-205 de 2004.

⁷⁰ Sentencia T-800 de 2006

⁷¹ Sentencia T-522 de 2001.

⁷² Sentencia SU.159 de 2002.

⁷³ Sentencias T-051 de 2009 y T-1101 de 2005.

⁷⁴ Sentencias T-462 de 2003, T-001 de 1999 y T-765 de 1998.

⁷⁵ Sentencias T-066 de 2009 y T-079 de 1993.

⁷⁶ Sentencias T-462 de 2003, T-842 de 2001 y T-814 de 1999.

⁷⁷ Sentencia T-086 de 2007.

⁷⁸ Sentencia T-231 de 1994.

⁷⁹ Sentencia T-807 de 2004.

⁸⁰ Sentencias T-086 de 2007, T-1285 de 2005 y T-114 de 2002.

⁸¹ Sentencias T-292 de 2006, T-1285 de 2005, T-462 de 2003 y S-.640 de 1998.

⁸² En la sentencia T-808 de 2007, se expuso que *“en cualquiera de estos casos debe estarse frente a un desconocimiento claro y ostensible de la normatividad aplicable al caso concreto, de manera que la desconexión entre la voluntad del ordenamiento y la del funcionario judicial sea notoria y no tenga respaldo en el margen de autonomía e independencia que la Constitución le reconoce a los jueces (Art. 230 C.P.). Debe recordarse además, que el amparo constitucional en estos casos no puede tener por objeto lograr interpretaciones más favorables para quien tutela, sino exclusivamente, proteger los derechos fundamentales de quien queda sujeto a una providencia que se ha apartado de lo dispuesto por el ordenamiento jurídico”*.

3.2. Desconocimiento del precedente

El desconocimiento del precedente se deriva de la aplicación directa de una regla que tiene su origen en la propia Carta Política (artículo 13), cuya infracción conduce a la vulneración de una norma de rango superior⁸³. Sobre el particular, en la sentencia T-1092 de 2007 esta Corporación decantó las circunstancias en que ocurre dicha causal específica de procedibilidad de la tutela contra providencias judiciales indicando que *“(l)a jurisprudencia de la Corte Constitucional puede ser desconocida de cuatro formas: (i) aplicando disposiciones legales que han sido declaradas inexecutable por sentencias de constitucionalidad; (ii) aplicando disposiciones legales cuyo contenido normativo ha sido encontrado contrario a la Constitución; (iii) contrariando la ratio decidendi de sentencias de constitucionalidad; y (iv) desconociendo el alcance de los derechos fundamentales fijado por la Corte Constitucional a través de la ratio decidendi de sus sentencias de tutela”*.

En la sentencia SU-054 de 2015 la Sala Plena reiteró que el precedente corresponde al conjunto de sentencias previas a *“la decisión donde se pretende su aplicación y que debe existir una semejanza de problemas jurídicos, cuestiones constitucionales, hechos del caso, normas juzgadas o puntos de derecho. En ausencia de uno de estos elementos, no puede predicarse la aplicación de un precedente”*⁸⁴. De tal manera que cuando se alega el desconocimiento del precedente se debe verificar que los casos omitidos sean casos análogos y, además, se haya argumentado y probado una de las hipótesis reseñadas⁸⁵. Y de ser el caso, si un juez asume una posición contrapuesta en casos similares, sin que presente argumentación pertinente y suficiente, se verá incurso en una causal específica de procedibilidad de la acción de tutela contra providencias judiciales.

Con base en lo anterior, para el análisis de la procedencia de la acción de tutela contra providencias judiciales es necesario tener en cuenta, en primer lugar, que se trata de una posibilidad de carácter excepcional, sujeta al cumplimiento de los parámetros formales y materiales fijados por esta Corporación. Además, deben encontrarse acreditados cada uno de los requisitos generales expuestos, que le permitan al juez de tutela realizar un examen constitucional de las decisiones judiciales puestas a su conocimiento. También, habrá de demostrarse la

⁸³ Sentencia SU-556 de 2014.

⁸⁴ Según sentencia T-158 de 2006 el concepto de precedente *“implica que un caso pendiente de decisión debe ser fallado de conformidad con el(los) caso(s) del pasado, sólo (i) si los hechos relevantes que definen el caso pendiente de fallo son semejantes a los supuestos de hecho que enmarcan el caso del pasado, (ii) si la consecuencia jurídica aplicada a los supuestos del caso pasado, constituye la pretensión del caso presente y (iii) si la regla jurisprudencial no ha sido cambiada o ha evolucionado en una distinta o más específica que modifique algún supuesto de hecho para su aplicación”*.

⁸⁵ Asimismo, esta Corporación de manera reiterada ha fijado los criterios que deben consultarse al momento de estudiar la causal de desconocimiento del precedente, así: *“i) Determinar la existencia de un precedente o de un grupo de precedentes aplicables al caso concreto y distinguir las reglas decisionales contenidas en los mismos. ii) Comprobar que el fallo judicial impugnado debió tomar en cuenta necesariamente tales precedentes pues de no hacerlo incurriría en un desconocimiento del principio de igualdad. iii) Verificar si el juez tuvo razones fundadas para apartarse del precedente judicial bien sea por encontrar diferencias fácticas entre el precedente y el caso analizado, o por considerar que la decisión debería ser adoptada de otra manera para lograr una interpretación más armónica en relación con los principios constitucionales, y más favorable a la vigencia y efectividad de los derechos fundamentales, de acuerdo con el principio pro hómine”*.

existencia de, por lo menos, una de las causales específicas o defectos enunciados para poder conceder la pretensión manifestada en la acción de tutela.

Vistas las consideraciones dogmáticas sobre la procedencia del mecanismo de tutela contra providencias judiciales, pasará esta Corporación a estudiar los temas de fondo relacionados con el asunto que esta providencia pretende resolver.

4. Contribuciones especiales en servicios públicos. Reiteración de jurisprudencia⁸⁶.

4.1. En el ordenamiento jurídico colombiano existen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y las contribuciones. En relación con las últimas, la jurisprudencia ha aclarado que el término “contribución” es usado para referirse a tres situaciones: “(1) *todas las cargas contributivas soportadas en la potestad tributaria del Estado*⁸⁷, entre las cuales se incluirían, por ende, los impuestos, las tasas y todos los demás gravámenes establecidos por el legislador. En este sentido, la noción de contribución sería intercambiable con el concepto genérico de tributo. (2) *Los pagos asociados a la idea de parafiscalidad, es decir, a aquellos que usuarios o beneficiarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, sufragan con el fin de asegurar su funcionamiento de manera autónoma. Este concepto de contribución sería, por consiguiente, diferente de las nociones de tasa e impuesto*⁸⁸. (3) *Por último, conforme a un tercer sentido del término, “contribución” es el tributo que se paga como contraprestación de una actividad, inversión u obra estatal que beneficia al sujeto pasivo de tributo y que tiene como fin compensar dicho beneficio*⁸⁹. Este tipo de contribución ha sido denominado ‘contribución especial’⁹⁰. Tales usos de la expresión contribución tienen su fundamento en el texto constitucional, que emplea un vocablo unívoco para referirse a más de una situación. Los artículos 95, 150, 179 y 338 se refieren con la palabra contribución a situaciones diferentes, sin perjuicio de que indican con precisión un tipo de tributo diferente a las tasas e impuestos⁹¹.

⁸⁶ Se reseñan algunas consideraciones de las Sentencias C-272 de 2016, C-155 de 2016, C-449 de 2015, C-260 de 2015 y C-150 de 2003.

⁸⁷ Sentencia C-545 de 1994.

⁸⁸ Sentencias C-465 de 1993, C-1179 de 2001, C-152 de 1997, C-182 de 2010, C-490 de 1993, C-528 de 2013, C-545 de 1994 y C-1179 de 2001.

⁸⁹ Ver sentencias C-144 de 1993 y C-221 de 2007.

⁹⁰ Sentencia C-272 de 2016.

⁹¹ Sentencia C-155 de 2016. Al respecto, se indicó en esta oportunidad que “*La Constitución Política, como lo destacó este Tribunal en las sentencias C-040 de 1993 y C-430 de 1995 no emplea el vocablo contribución de manera unívoca. Contribución es un término genérico que abarca todos los tributos en el numeral 9 del artículo 95, el numeral 12 del artículo 150, y en el primer inciso del artículo 338 de la Constitución Política. No obstante lo anterior, es un término específico, diferente de los impuestos, en el segundo inciso del artículo 338 ibídem, que se refiere a las tasas y contribuciones como aquellas que se cobran a los contribuyentes “como recuperación de los costos de los servicios que (las autoridades) les presten o participación en los beneficios que les proporcionen”; igualmente, es un término especializado en el numeral 3 del artículo 179 ibídem, en el cual sólo cobija la especie de parafiscal. Este uso no unívoco del lenguaje en la constitución, ha llevado a la Corte a considerar, como lo hace en la sentencia C-149 de 1993, “que no siempre una denominación legal corresponde con exactitud al contenido material de las figuras que contempla una ley sometida a examen de constitucionalidad”.*

4.2. Por ello, la jurisprudencia ha buscado determinar con claridad cuáles son las características particulares de las contribuciones especiales, con el fin de determinar cuándo se está frente a un tributo que corresponda a esta tipología. Tal labor la ha hecho la Corte a partir de la identificación de los elementos que diferencian a estas últimas de las tasas e impuestos, determinando que se caracterizan porque:

“(i) surgen de la realización actual o potencial de obras públicas o actividades estatales de interés colectivo, en donde necesariamente debe existir un beneficio para un individuo o grupo de individuos; (ii) Se trata de una prestación que reconoce una inversión estatal, por lo que su producto está destinado a su financiación; (iii) La prestación que surge a cargo del contribuyente es proporcional al beneficio obtenido, así lo reconoce el artículo 338 Superior al señalar que: ‘La ley [puede] permitir que las autoridades fijen las tarifas de las [contribuciones] que cobren a los contribuyentes, como (...) participación en los beneficios que les proporcionen’; (iv) el obligado tributario no tiene la opción de negarse a la inversión, por el contrario, se encuentra comprometido con su pago a raíz del provecho que le reporta; (v) la contribución, por regla general, es progresiva, pues se liquida de acuerdo con el rédito obtenido”⁹².

4.3. Lo anterior, permitió a la Sala Plena concluir que la causación y pago de las contribuciones especiales no están a disposición del sujeto pasivo de la obligación tributaria, ya que éste no elige si la obra, actividad o inversión se realiza o no. Sin perjuicio de lo anterior, a la hora de estudiar el establecimiento del tributo el Estado cumple con determinar o hacer determinables a los beneficiarios de la acción que se plantea realizar la administración, para proyectar a los posibles deudores del tributo. En consecuencia, la obligación de pagar surge por la utilidad que obtendrá el contribuyente, así no haya optado por acceder a este beneficio.⁹³

4.4. Ahora bien, como se precisó en la sentencia C-449 de 2015, el inciso 2 del artículo 338 de la Constitución autoriza excepcionalmente que la ley, las ordenanzas y los acuerdos permitan 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 o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y

⁹² Sentencia C-402 de 2010. Ver, asimismo, Sentencias C-155 de 2003 y C-228 de 2010.

⁹³ En la Sentencia C-260 de 2015 destacó esta Corporación que: *“(L)as contribuciones especiales tienen como fundamento la compensación que le cabe a la persona por el beneficio directo que ella reporta como consecuencia de un servicio u obra que la entidad pública presta, realiza o ejecuta. Correlativamente, el sistema y el método para definir la tarifa de cada una de estas dos especies tributarias es diferente y debe, en todo caso, ajustarse y consultar su naturaleza específica.”⁹³ || En posterior pronunciamiento reiteró la Corte que las contribuciones especiales tienen como finalidad: la compensación por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizada por una entidad.⁹³ || De esta manera, el principal rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. En otras palabras, se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo”.*

beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.

Así lo ha ratificado la Corte en numerosas sentencias, como se resaltó en la C-449 de 2015, al señalar que solo excepcionalmente, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, la Carta Política autoriza que la competencia para fijarla sea atribuida a otras autoridades, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo, se fije el sistema y el método para determinarla⁹⁴.

Conforme se determinó en dicha sentencia, la Corte ha interpretado en diferentes oportunidades que la delegación de la facultad para fijar las tarifas en otra autoridad diferente a los cuerpos colegiados de elección popular en materia de tasas y contribuciones responde a un modelo flexible y se logra a través de la actuación concurrente de los órganos de representación popular y las autoridades administrativas⁹⁵. En consecuencia, el principio de legalidad tributaria adquiere una dimensión específica cuando de la determinación de la tarifa de tasas y contribuciones se trata. El Congreso, las asambleas y los concejos deben fijar todos y cada uno de los elementos del tributo o, al menos, brindar las pautas o criterios que permitan su determinación.

Por lo anterior, se coligió en la decisión en mención que la tarifa de las contribuciones merece una mención especial, porque aunque se encuentra dentro de la competencia de configuración del legislador, las asambleas y los concejos, la determinación de la misma puede ser encomendada a las autoridades administrativas, siempre y cuando se establezcan por los cuerpos colegiados de representación el sistema y el método para realizar dicha labor⁹⁶. Por esta razón, respecto a las contribuciones tanto el sistema como el método referidos en el artículo 338 de la Constitución, deben ser lo suficientemente claros y precisos a fin de evitar que los órganos de representación popular desatiendan un expreso mandato superior; no obstante, esta exigencia no puede entenderse como una descripción detallada o rigurosa de cada uno de los elementos y procedimientos a tener en cuenta para fijar la tarifa, puesto que en tal evento la facultad constitucional de las autoridades administrativas perdería por completo su razón de ser⁹⁷. Por otro lado, también estas autoridades administrativas están llamadas a circunscribirse a la facultad que les brinda la Carta Política, por lo que no podrían hacer un uso desproporcionado de esta competencia en materia tributaria al momento de establecer la tarifa de una contribución, debiendo ceñirse en todo al método y los límites categóricos de las corporaciones populares en las disposiciones que crean el tributo.

4.5. En relación con las contribuciones especiales en servicios públicos, el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 establece lo siguiente:

⁹⁴ Sentencias C-621 de 2013, C-704 de 2010, C-594 de 2010, C-402 de 2010, C-536 de 2006, C-1171 de 2005, C-243 de 2005, C-1114 de 2003, C-1063 de 2003, C-155 de 2003 y C-495 de 1996, entre otras.

⁹⁵ *Ibidem*.

⁹⁶ Sentencia C-402 de 2010.

⁹⁷ Sentencia C-621 de 2013.

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

85.1. Para definir los costos de los servicios que presten las Comisiones y la Superintendencia, se tendrán en cuenta todos los gastos de funcionamiento, y la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

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

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

La Corte en la sentencia C-150 de 2003 se pronunció sobre el artículo 85 mencionado, señalando que *“la Ley 142 de 1994 presenta un mecanismo de financiación que conduce a que las comisiones de regulación no se encuentren totalmente sujetas a la política presupuestal de acuerdo con las prioridades de gasto de los sucesivos gobiernos y en atención a coyunturas determinadas, sino que gocen de fuentes que les permitan cubrir gastos necesarios para llevar a cabo su misión institucional. De igual manera, la existencia de fuentes para recuperar costos de recursos reduce el riesgo de que el gobierno influya en las decisiones a cargo de las comisiones”*.

Con base en la mencionada normativa, se otorgó a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la facultad para reglamentar lo concerniente a la tarifa de la contribución especial que se encuentran obligadas a pagar las empresas de servicios públicos domiciliarios a la mencionada entidad, pudiendo esta última determinar el valor de la tarifa del tributo, sin que esta supere el tope de 1%, sobre la base gravable, que será el valor de los gastos de funcionamiento de las empresas obligadas. Con ello, se autoriza, por expresa disposición del Congreso, a la autoridad administrativa a fijar de forma precisa uno de los elementos del tributo, de acuerdo con el método que el mismo legislador le dio y dentro de los límites legales y constitucionales que fueron expuestos en los puntos 4.6 al 4.8 de esta providencia.

Dicha contribución especial tendrán que realizarla las empresas de servicios públicos para garantizar las labores de regulación, control y vigilancia que realizan la SSPD y las comisiones de regulación especializadas, funciones que redundan en un especial beneficio para los usuarios de los servicios

domiciliarios, quienes a su vez tienen la responsabilidad de hacer los pagos a las empresas que prestan estos insumos, para que a su vez ellas puedan reunir los dineros necesarios para costear la contribución especial.

4.6. Asimismo, la Sección Cuarta del Consejo de Estado ha manifestado que la naturaleza de la contribución especial en servicios públicos es la de compensar los costos de funcionamiento de la Superintendencia de Servicios Públicos, por la finalidad y beneficios que esta aporta a través de las labores de vigilancia y control⁹⁸.

4.7. En suma, en el caso de las contribuciones especiales, para diferenciarlas de los demás tributos, deberá observarse si tienen como justificación la compensación de una actividad, obra o inversión realizada por el Estado, cuyos beneficiarios directos son determinados o determinables. Los obligados a pagar tal compensación serán quienes se vean favorecidos de forma directa con estas acciones de las instituciones, ya que son ellos quienes experimentan en sus propios derechos, bienes o patrimonios un apoyo, fruto de lo hecho por el Estado.

En el caso particular de la contribución especial del pago de servicios públicos, se observa que esta tiene su fundamento en las labores de regulación, control y vigilancia que realizan la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las comisiones de regulación, principalmente en favor de los usuarios de tales servicios domiciliarios. Lo anterior, permite ver que esta contribución tiene un fin compensatorio que sirve como fundamento de su existencia y que justifica la obligación de pago en tiempo, y conforme a la tarifa y base gravable establecida, por parte de las empresas vigiladas, sin perjuicio de un eventual traslado a los usuarios del servicio, que son a su vez los principales beneficiarios de la labor de las entidades mencionadas.

5. Potestad reglamentaria de la Superintendencia de Servicios Públicos en materia de contribuciones especiales.

5.1. La Ley 142 de 1994 se encarga de regular los temas atinentes a los servicios públicos domiciliarios, especialmente de aquellos referidos a acueducto, alcantarillado, aseo, energía eléctrica, distribución de gas combustible, telefonía fija pública básica conmutada y la telefonía local móvil. En ese sentido, desarrolla el marco de competencias de las entidades territoriales, de los privados o públicos que prestan estos servicios y de la

⁹⁸ Indicó esta Sección en sentencia del 26 de febrero de 2014 que: “La Ley 142 de 1994, ‘por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones’, en el artículo 85 dispone un mecanismo de recuperación de los costos de los servicios de control y vigilancia prestados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, con el fin de financiar su funcionamiento. La recuperación de dichos costos, en virtud del artículo 85 ibídem, se realiza por medio del recaudo de una Contribución Especial por parte de la Superintendencia y a cargo de las entidades vigiladas”. Así también lo hizo en sentencias del 2 de julio de 2013, 20 de junio de 2013, 13 de junio de 2013, 25 de abril de 2013 y 23 de septiembre de 2010. En las mismas providencias explica el Consejo de Estado que la “Contribución Especial se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, asociados al servicio vigilado, del año inmediatamente anterior, a una tarifa entre 0.1 y 1%, que es determinada anualmente por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 79.4 de la Ley 142 de 1994”.

Nación misma cuando es el caso. También precisa las formas de participación al interior de las empresas de servicios públicos, la adquisición de bienes por parte de estas y el régimen especial de contratación al que se someten, así como el régimen laboral de sus empleados.

5.2. Asimismo, dicha norma resalta en el artículo 2⁹⁹ las características que debe tener la intervención del Estado en los servicios públicos, estableciendo que a este le corresponde ejercer actividades de control sobre la gestión de estas empresas, sean públicas o privadas, con el fin de garantizar que estas últimas cumplan con su rol constitucional de llevar un servicio con calidad al usuario final del mismo. Para ello contará la autoridad con herramientas de recopilación de información, así como de regulación, control y vigilancia.

5.3. En esta última labor tendrán competencia los Comités de Desarrollo y Control Social de los Servicios Públicos Domiciliarios; los Ministerios de Minas y Energía, Comunicaciones y Hacienda; las Comisiones de Regulación de Agua Potable y Saneamiento Básico, Energía y Gas Combustible, y Telecomunicaciones. Finalmente, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se encargará de¹⁰⁰ ejercer el control, la inspección y la vigilancia de las entidades que prestan los servicios públicos domiciliarios. En consecuencia, el rol de esta última será fundamental en la búsqueda del cumplimiento de los fines de los servicios públicos domiciliarios, en la medida que debe vigilar y controlar a las empresas que los prestan y de ser el caso sancionarlas cuando incumplan sus objetivos.

5.4. Para desarrollar tal función, la Ley 142 de 1994 habilita a la SSPD a obtener ingresos a través del cobro de unas contribuciones especiales que se encuentran reguladas en el artículo 85. En esta disposición pueden identificarse los principales elementos del tributo: a) la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y las Comisiones de Regulación son el sujeto activo; b) las entidades sometidas a su regulación, control y vigilancia constituyen el sujeto jurídico pasivo, sin perjuicio de que puedan trasladar el cobro a los usuarios; c) el hecho generador será el servicio de inspección, control y vigilancia; d) la tarifa no podrá ser superior al uno por ciento (1%), y la Superintendencia la adecuará según la necesidad de recursos que tengan los organismos de regulación, vigilancia y control, conforme al presupuesto de cada año; y e) la base gravable será el valor de los gastos de funcionamiento

⁹⁹ “El Estado intervendrá en los servicios públicos, conforme a las reglas de competencia de que trata esta Ley, en el marco de lo dispuesto en los artículos 334, 336, y 365 a 370 de la Constitución Política, para los siguientes fines: || 2.1. Garantizar la calidad del bien objeto del servicio público y su disposición final para asegurar el mejoramiento de la calidad de vida de los usuarios. || 2.2. Ampliación permanente de la cobertura mediante sistemas que compensen la insuficiencia de la capacidad de pago de los usuarios. || 2.3. Atención prioritaria de las necesidades básicas insatisfechas en materia de agua potable y saneamiento básico. || 2.4. Prestación continua e ininterrumpida, sin excepción alguna, salvo cuando existan razones de fuerza mayor o caso fortuito o de orden técnico o económico que así lo exijan. || 2.5. Prestación eficiente. || 2.6. Libertad de competencia y no utilización abusiva de la posición dominante. || 2.7. Obtención de economías de escala comprobables. || 2.8. Mecanismos que garanticen a los usuarios el acceso a los servicios y su participación en la gestión y fiscalización de su prestación. || 2.9. Establecer un régimen tarifario proporcional para los sectores de bajos ingresos de acuerdo con los preceptos de equidad y solidaridad”.

¹⁰⁰ Las funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios se encuentran enunciadas en el artículo 79 de la Ley 142 de 1994.

del año anterior a aquel en el que se causa el tributo, de la empresa contribuyente.

5.5. Conforme a lo anterior, la Ley 142 de 1994 fijó con precisión los elementos relativos al sujeto activo, sujeto pasivo y hecho generador, y estableció el método para fijar la base gravable y la tarifa de la contribución especial. En consecuencia, corresponde a la SSPD, de acuerdo con el artículo 85 de la mencionada ley, regular el porcentaje de la tarifa, de acuerdo con el presupuesto anual, así como hacer el cálculo de la base gravable incluyendo los gastos de funcionamiento de la empresa contribuyente, así como la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos, en el período anual respectivo.

Ahora bien, los principios de legalidad y certeza tributaria permiten que autoridades administrativas precisen la tarifa y base gravable de la obligación tributaria siempre que cuenten con expresa autorización del legislador, así como con el método para determinar estos elementos. En ese sentido, es dable concluir que la Superintendencia de Servicios Públicos cuenta con esa competencia, sin embargo, debe ceñirse a lo que dice la norma, de lo contrario incurrirá en un ejercicio excesivo de su facultad.

En la medida que corresponde a la SSPD precisar la tarifa e indicar la forma en que se hará el cálculo de la base gravable, siguiendo la regla establecida por el legislador, ésta deberá expedir un acto administrativo de carácter general que disponga el procedimiento para llevar a cabo la contribución especial anual que deben hacer las empresas prestadoras de servicios domiciliarios.

5.6. Dicha facultad de la SSPD ya ha sido controlada por la Sección Cuarta del Consejo de Estado¹⁰¹ que ha precisado que esta entidad debe limitarse a los parámetros que fija la Ley 142, sin poder exceder o ampliar los elementos de la obligación tributaria que le corresponde determinar, de manera que no se desconozcan los principios de legalidad y certeza, en la medida en que un abandono de estos podría significar la afectación de los contribuyentes.

5.7. En conclusión, por disposición legislativa la SSPD cuenta con la facultad para regular la contribución especial que realizan las empresas prestadoras de servicios públicos, con el fin de precisar la tarifa y base gravable a la que esta se aplica cada año para fijar el valor que debe asumir el contribuyente. Lo anterior, se justifica en que estos son elementos variables de la obligación, que dependen del presupuesto de la entidad y de los gastos de las empresas prestadoras.

Sin embargo, la SSPD debe ceñirse al método que le da el legislador y a las instrucciones que este dispone para la determinación de tales elementos, de lo contrario vulneraría los principios de legalidad y certeza tributaria, como lo han indicado esta Corporación y el Consejo de Estado. Este último ya se ha

¹⁰¹ Sentencia del 23 de septiembre de 2010.

pronunciado sobre las consecuencias de que la Superintendencia exceda el mandato legislativo. Como se expuso, en sentencia del 23 de septiembre de 2010, declaró la nulidad parcial del acto administrativo por medio del cual la entidad regulaba la base gravable para el cálculo de la contribución especial que deben pagar los prestadores de servicios públicos a la SSPD, con las consecuencias que tal nulidad acarrea.

6. Efectos de la sentencia de nulidad sobre obligaciones tributarias no consolidadas.

6.1. Efectos de la nulidad de un acto administrativo general de carácter tributario.

6.1.1. El Consejo de Estado no ha tenido una posición única sobre los efectos de los fallos de nulidad de actos administrativos de carácter general. Esto, porque existen sentencias que establecen que los efectos de sus fallos son hacia el futuro¹⁰², sin perjuicio de que hubiera otras que les dan efectos hacia el pasado¹⁰³. Sin embargo, al igual que la jurisprudencia de la Corte Constitucional, el Contencioso Administrativo es uniforme en afirmar que las sentencias judiciales tienen la vocación de afectar las situaciones jurídicas no consolidadas¹⁰⁴. De esta manera, ha precisado la Sección Cuarta del Consejo de Estado que *“la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, **afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas**, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa. Además, como lo señaló la demandante, esta Corporación ha precisado que **‘mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro**”¹⁰⁵”¹⁰⁶.*

En ese sentido, ha precisado el Consejo de Estado que en favor de la seguridad jurídica no es posible que las decisiones judiciales sobre actos administrativos de carácter general afecten la validez de aquellos particulares que fueron expedidos con base en esa norma abstracta que es posteriormente declarada nula. Sin perjuicio de lo anterior, su jurisprudencia también ha precisado que

¹⁰² Sección Cuarta, Sentencia del 17 de octubre de 1969; Sección Primera, Sentencia del 26 de abril de 1973; Sección Primera, Sentencia del 9 de marzo de 1989; Sala de Servicio y Consulta Civil, Concepto del 21 de noviembre de 1989; Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 28 de noviembre de 1989; Sección Cuarta, Sentencia del 12 de octubre de 1990.

¹⁰³ Sección Cuarta, Sentencia del 16 de abril de 2005; Sección Cuarta, Sentencia del 25 de septiembre de 2006; Sección Cuarta, Sentencia del 7 de febrero de 2008.

¹⁰⁴ Sección Cuarta, Sentencias del 5 de mayo de 2003, 24 de julio de 2008, 8 de noviembre de 2007, 13 de marzo de 2003, 18 de octubre del 2006, 23 de julio de 2009 y del 10 de abril de 2014.

¹⁰⁵ Cfr. Sentencias de 27 de octubre de 2005, exp. 15270 y 15303, C.P. Héctor J. Romero Díaz, de 11 de marzo de 2010, Exp. 17617, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia (E), de 30 de septiembre de 2010, exp. 16576, C.P. William Giraldo Giraldo, de 7 de octubre de 2010, Exp. 17573, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁰⁶ Sentencia del 5 de marzo de 2015, Sección Cuarta del Consejo de Estado. Ver también sentencias del 5 de mayo de 2003, Exp. 12248, C.P. María Inés Ortiz Barbosa. En este mismo sentido se pronunció la Sala en las sentencias del 24 de julio de 2008, Exp. 16859, del 8 de noviembre de 2007, Exp. 16284 y del 13 de marzo de 2003, Exp. 13336, C.P. Ligia López Díaz, del 18 de octubre del 2006, Exp. 13652, C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 23 de julio de 2009, Exp. 16404, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y del 10 de abril de 2014, Exp. 19054, C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

esta es una seguridad reservada para aquellas situaciones que quedaron debidamente consolidadas mientras la norma estaba vigente¹⁰⁷.

6.1.2. Sin embargo, la Sección Cuarta también ha indicado que la nulidad de un acto de carácter general está destinada a afectar eventos particulares que no se encuentran consolidados al momento de la expedición del fallo, bien sea porque se encuentran en debate o porque existe un recurso pendiente de ser resuelto¹⁰⁸.

6.1.3. En conclusión, las decisiones de nulidad que se tomen sobre actos administrativos de carácter general pueden afectar a aquellos que siendo de contenido particular y habiéndose basado en la norma que fue declarada nula no se encuentran consolidados. Lo anterior puede darse en razón de que estén siendo debatidos en sede administrativa o jurisdiccional o puedan llegar a ser discutidos por la existencia de una acción procedente, que no se encuentre prescrita.

6.2. *La solicitud de devolución por pago en exceso.*

6.2.1. El artículo 854 del Estatuto Tributario establece el término genérico que tienen los contribuyentes para solicitar la devolución de saldos a favor. Indica la norma que: *“(l)a solicitud de devolución de impuesto deberá presentarse a más tardar dos años después de la fecha de vencimiento del término para declarar”*.

6.2.2. Sin embargo, esta norma tiene como causa de la devolución la existencia de un saldo a favor en una declaración tributaria, pero ni esta disposición, ni las normas subsiguientes, determinaron los plazos que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria para solicitar la devolución de lo pagado en exceso, especialmente cuando no ha mediado declaración tributaria. Frente a ello, el Consejo de Estado ha reconocido jurisprudencialmente que deben aplicarse las normas del Código Civil para llenar este vacío, reconociendo que mientras el término para solicitar lo pagado en exceso no este vencido, no hay situación jurídica tributaria consolidada y procede la devolución¹⁰⁹.

¹⁰⁷ Por ello, ha manifestado este Tribunal que: *“Si bien el juzgamiento de la legalidad del acto administrativo general se realiza respecto de la observancia o no de las normas legales a las cuales debía sujetarse su expedición, esta situación jurídica debe distinguirse de la intangibilidad de los actos individuales producidos durante su vigencia, pues en aras de la seguridad jurídica de las relaciones del Estado con sus administrados, la decisión no debe afectar la existencia, fuerza ejecutoria y validez de dichos actos administrativos de carácter particular. En efecto, es bueno recordar que están de por medio situaciones jurídicas consolidadas o derechos adquiridos que han de ser garantizados, máxime cuando esos actos continúan amparados por la presunción de legalidad.”*

¹⁰⁸ Sentencia del 16 de junio de 2005, Sección Cuarta del Consejo de Estado. De este modo, ha manifestado el Consejo de Estado que: *“(S)e ha indicado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones particulares que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa”*¹⁰⁸.

¹⁰⁹Sección Cuarta, Sentencias de 27 de octubre de 2005, 11 de marzo de 2010, 30 de septiembre de 2010 y 7 de octubre de 2010.

Así, el alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo ha indicado que “(e)n relación con el pago en exceso o de lo no debido también es permitido obtener su devolución, en el primer caso cuando se cancelan por impuestos, sumas mayores a las que corresponden legalmente, y en el segundo evento, cuando se realizan pagos `sin que exista causa legal para hacer exigible su cumplimiento’”¹¹⁰. Por ello, la jurisprudencia del Consejo de Estado ha venido supliendo el vacío normativo que se presente ante la ausencia de términos para solicitudes de devolución, por causas diferentes a los saldos a favor, con el término de la prescripción de la acción ejecutiva regulado en el artículo 2536 del Código Civil¹¹¹. Tal precedente ha sido reiterado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que ha resaltado que el Gobierno Nacional ha incluido también esa precisión en las normas que reglamentan los procedimientos tributarios, llevando a rango normativo el término para solicitar la devolución de lo pagado en exceso¹¹².

6.2.3. Entonces, se ha aceptado que el término para solicitar la devolución de lo pagado en exceso en materia tributaria es aquel determinado para la prescripción de la acción ejecutiva, que se encuentra consagrado en el inciso primero del artículo 2536 del Código Civil, modificado por el artículo 8 de la Ley 791 de 2002. En tal norma se dice que:

Artículo 2536. Prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria. Modificado por el art. 8, Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10).

¹¹⁰ Sentencia del 19 de mayo de 2001, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

¹¹¹ Por ejemplo este término también ha sido establecido para la solicitud de lo pagado en exceso en materia de contribuciones especiales de parafiscalidad, como se observa en las Sentencias del 16 de julio de 2009, 13 de agosto de 2009, 27 de agosto de 2009, 5 de noviembre de 2009, 11 de noviembre de 2009, 3 de diciembre de 2009 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Asimismo, en Sentencia del 27 de octubre de 2005, Sección Cuarta del Consejo de Estado manifestó este Tribunal que: “(E)l artículo 561 del Decreto 2685 de 1999, remite a las normas del Estatuto Tributario para efectos de la devolución o compensación de tributos aduaneros, en los aspectos no regulados especialmente. La devolución del pago de lo no debido no se encuentra regulada de manera especial por la norma aduanera, por lo que se rige por los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997. Así las cosas, el demandante contaba con diez (10) años para solicitar la devolución del pago de lo no debido, que era el término vigente al tiempo de la solicitud de devolución, para la prescripción de la acción ejecutiva que establecía el artículo 2536 del Código Civil¹¹¹. || Lo anterior, teniendo en cuenta que, como lo ha dicho la Sala, mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro”

¹¹² Sentencia del 30 de septiembre de 2010, Sección Cuarta del Consejo de Estado. Ha manifestado el Consejo de Estado que: “El artículo 850 del Estatuto Tributario consagra en su inciso segundo, que la Administración Tributaria debe devolver oportunamente a los contribuyentes, “los pagos en exceso o de lo no debido, que éstos hayan efectuado por concepto de obligaciones tributarias y aduaneras, cualquiera que fuere el concepto del pago, siguiendo el mismo procedimiento que se aplica para las devoluciones de los saldos a favor.” Ahora, la Sala ha reiterado que las disposiciones tributarias no señalan un término para solicitar la devolución del pago en exceso o de lo no debido, por tanto, debe aplicarse la norma general de prescripción consagrada en el artículo 2536 del Código Civil, en virtud de la cual, la acción ejecutiva prescribe en cinco años a partir de la vigencia de la Ley 791 de 2002. La razón por la cual se aplica este término de prescripción para ejercer el derecho a solicitar lo indebidamente cancelado, radica en el hecho de que quien realiza el pago debe acreditar un título que permita verificar la existencia de la obligación. En 1997 el Gobierno Nacional expidió el Decreto 1000, mediante el cual reglamentó el procedimiento de devoluciones y compensaciones consagrado en el Estatuto Tributario y en donde reiteró que el término para pedir la devolución de los saldos a favor es de dos años después del vencimiento del término para declarar (artículo 4º), y el de solicitar la devolución de pagos en exceso o de lo no debido, es el de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil (artículo 11). Como consecuencia de lo anterior, la Sala ha indicado que mientras el término para solicitar la devolución no esté vencido, no existe situación jurídica consolidada y procede la solicitud de reintegro”

Asimismo, el Ejecutivo reconoció y reguló este vacío en el Decreto 2277 de 2012, en cuyos artículos 11 y 16¹¹³ incluyó los términos para que el sujeto pasivo del tributo reclamara lo pagado en exceso o que no era originalmente debido. De esta manera, el artículo 11 determinó que:

“Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil. || Para el trámite de estas solicitudes, en los aspectos no regulados especialmente, se aplicará el mismo procedimiento establecido para la devolución de los saldos a favor liquidados en las declaraciones tributarias. En todo caso, el término para resolver la solicitud, será el establecido en el artículo 855 del Estatuto Tributario”.

Hechas las anteriores consideraciones, pasará la Sala Plena a resolver el caso concreto.

7. El asunto sub-examine.

7.1. Estudio de la procedencia de la acción de tutela

De conformidad con la jurisprudencia expuesta en la parte considerativa de esta sentencia, la acción de tutela, por regla general, no procede contra decisiones de autoridades judiciales, salvo cuando sean acreditadas las causales generales de procedibilidad de la acción de tutela contra providencia, que le permiten al juez constitucional asumir su conocimiento.

De los antecedentes expuestos la Sala Plena encuentra que en el caso concreto la acción de tutela es la herramienta idónea para perseguir la salvaguarda de los derechos alegados por la SSPD, como se pasa a exponer:

7.1.1. Relevancia constitucional del asunto.

En el presente caso cumple con este requisito. En primer lugar, porque la discusión se circunscribe a la posible vulneración de los derechos fundamentales al debido proceso y al acceso a la administración de justicia de la SSPD, con ocasión de la decisión proferida en instancia judicial que conlleva un pago en favor de EPM.

En segundo lugar, porque en el presente caso podría estar en riesgo el patrimonio del Estado y también los intereses de los usuarios de los servicios públicos, cuya protección requiere de respuestas inmediatas y mecanismos eficaces que garanticen la salvaguarda de lo público.

Adicionalmente, la Corte ha enfatizado la importancia de los asuntos tributarios por su estrecha relación con axiomas de orden constitucional, como

¹¹³ Estas normas se encuentran hoy compiladas en el Decreto Único Reglamentario Tributario 1625 de 2016.

justicia, solidaridad y equidad¹¹⁴, fundamentales en el marco de un Estado social de derecho. Por ello, como se observó en los acápites considerativos, se ha pronunciado en diferentes ocasiones a través de sentencias de control abstracto y de tutela. En estas providencias han sido resaltados los principios de legalidad y certeza tributaria destacando la responsabilidad que tiene el Estado a la hora de crear y reglamentar tributos, so pena de que estos sean declarados inexecutable o que se declare la nulidad de alguno de los elementos de la obligación tributaria.

Finalmente, porque se trata de un asunto de interés general bajo el cual subyace la labor de la SSPD que tiene el deber de vigilar y controlar a todas las empresas prestadoras de esta clase de servicios. Las afectaciones que se puedan generar a esta entidad tienen la vocación de repercutir en los fines constitucionales que pretenden ser logrados a través de las funciones que realiza esta Superintendencia.

7.1.2. Agotamiento de los recursos judiciales.

Referente al requisito de subsidiariedad, la Sección Primera del Consejo de Estado, actuando como juez de segunda instancia en sede de tutela, encontró que: “(...) efectivamente tales requisitos se cumplen en razón a que: (...) la entidad agotó todos los medios de defensa judicial de que disponían (agotó las instancias del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho)”¹¹⁵.

Al respecto, resulta necesario traer a colación lo dispuesto en el artículo 248 y subsiguientes del Código Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011, norma que regula lo atinente a la procedencia del recurso extraordinario de revisión en materia administrativa, el cual indica:

“Artículo 248. Procedencia. El recurso extraordinario de revisión procede contra las sentencias ejecutoriadas dictadas por las secciones y subsecciones de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado, por los Tribunales Administrativos y por los jueces administrativos”.

A continuación, el artículo 250 del mencionado estatuto procesal establece las causales taxativas de procedencia de dicho recurso, a saber:

“Artículo 250. Causales de revisión. Sin perjuicio de lo previsto en el artículo 20 de la Ley 797 de 2003, son causales de revisión:
1. Haberse encontrado o recobrado después de dictada la sentencia documentos decisivos, con los cuales se hubiera podido proferir una decisión diferente y que el recurrente no pudo aportarlos al proceso por fuerza mayor o caso fortuito o por obra de la parte contraria.

¹¹⁴ Sentencias C-449 de 2015, C-621 de 2013, C-704 de 2010, C-402 de 2010, C-134 de 2009, C-927 de 2006 y C-776 de 2003.

¹¹⁵ Folio 170, Cuaderno 1.

2. *Haberse dictado la sentencia con fundamento en documentos falsos o adulterados.*
3. *Haberse dictado la sentencia con base en dictamen de peritos condenados penalmente por ilícitos cometidos en su expedición.*
4. *Haberse dictado sentencia penal que declare que hubo violencia o cohecho en el pronunciamiento de la sentencia.*
5. *Existir nulidad originada en la sentencia que puso fin al proceso y contra la que no procede recurso de apelación.*
6. *Aparecer, después de dictada la sentencia a favor de una persona, otra con mejor derecho para reclamar.*
7. *No tener la persona en cuyo favor se decretó una prestación periódica, al tiempo del reconocimiento, la aptitud legal necesaria o perder esa aptitud con posterioridad a la sentencia o sobrevenir alguna de las causales legales para su pérdida.*
8. *Ser la sentencia contraria a otra anterior que constituya cosa juzgada entre las partes del proceso en que aquella fue dictada. Sin embargo, no habrá lugar a revisión si en el segundo proceso se propuso la excepción de cosa juzgada y fue rechazada”.*

Teniendo en cuenta lo anterior, aunque en principio el recurso extraordinario de revisión podría ser procedente para atacar una decisión de segunda instancia proferida por una de las secciones del Consejo de Estado, los argumentos presentados por la SSPD no se ajustan a ninguna de las causales descritas de forma taxativa en el artículo precitado. En este sentido le asiste razón a la Sección Quinta que en fallo de primera instancia en tutela indicó que, *“por tratarse de una providencia proferida en segunda instancia que resolvió una demanda de nulidad y restablecimiento del derecho, no existe medio de impugnación ordinario para controvertirla. Cabe destacar que los argumentos presentados por la parte actora, no se ajustan a las causales taxativas contempladas en el ordenamiento jurídico para acudir al recurso extraordinario de revisión y tampoco resulta procedente el de unificación de jurisprudencia en tanto se trata de una providencia proferida por el Consejo de Estado como Corporación de cierre”*¹¹⁶.

De esta manera, para la Corte es claro que la acción de tutela es el único mecanismo procedente para resolver una posible afectación al debido proceso en el marco de la providencia accionada. Ello porque, como se explicó, no es procedente ningún mecanismo ordinario o extraordinario de la jurisdicción contencioso administrativa.

7.1.3. Principio de inmediatez.

Encuentra la Sala que el tiempo para examinar la inmediatez en la presentación de la acción de tutela se debe analizar desde la fecha en que la sentencia cuestionada quedó debidamente ejecutoriada. Así, se observa en el expediente que la sentencia fue originalmente expedida el 5 de marzo de 2015, pero que fue posteriormente complementada, a solicitud de la

¹¹⁶ Folio 116, Cuaderno 1.

Superintendencia, por providencia del 24 de julio de 2015. Esta última fue finalmente notificada por edicto el 12 de agosto de 2015 y la acción de tutela se presentó el 17 de septiembre del mismo año¹¹⁷, un mes y unos pocos días después. Con lo anterior, se da por cumplido el principio de inmediatez.

7.1.4. En caso de tratarse de una irregularidad procesal, que esta tenga incidencia directa en la decisión que resulta vulneratoria de los derechos fundamentales.

Este requisito no es aplicable al asunto bajo estudio ya que las anomalías que se alegan son de carácter sustantivo.

7.1.5. Identificación de los hechos que generan la violación y que ellos hayan sido alegados en el proceso judicial, en caso de haber sido posible.

La entidad accionante puso de presente en el escrito de tutela, la afectación de los derechos ante el restablecimiento del derecho que el Consejo de Estado le ordenó realizar en favor de EPM, a través de la sentencia del 15 de marzo de 2015. Lo anterior porque considera que existen defectos de carácter sustantivo y de desconocimiento del precedente.

En relación con este requisito de procedibilidad, se advierte que uno de los cargos expuestos por la accionante¹¹⁸ tiene que ver con la valoración que el Consejo de Estado dio a los oficios expedidos y cuestionados en el proceso contencioso, los cuales a juicio de la SSPD no tienen carácter de actos administrativos. Al respecto, en la decisión de segunda instancia en sede de tutela, la Sección Primera del alto Tribunal de lo Contencioso Administrativo, estableció que el requisito ahora analizado no se cumplía respecto del debate alrededor de la calidad de acto administrativo del oficio demandado, por cuanto *“este no fue un asunto que la Superintendencia de Servicio Públicos Domiciliarios hubiera discutido durante el trámite del proceso de nulidad y restablecimiento del derecho; y, en tal virtud, resulta improcedente la acción de tutela para discutir este asunto, puesto que se estaría controvirtiendo un tema que el juez de instancia no tuvo la oportunidad de pronunciarse y que la contraparte no tuvo la oportunidad de refutar”*¹¹⁹.

Este argumento también fue expuesto por la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica del Estado, que insistió el caso para ser seleccionado y fallado en sede de revisión. Precisó, que al haber declarado la acción improcedente sobre el punto alegado por la SSPD relacionado con la naturaleza de acto administrativo demandado, el Consejo de Estado había ignorado el precedente en materia de procedencia de tutela contra providencias. Ello, porque a juicio de la agencia esto consolidó un gravísimo yerro porque trae consigo el *“darle valor de acto administrativo a un pronunciamiento sobre la imposibilidad de devolución de las sumas pagadas”*¹²⁰. Asimismo, repercutió en que el Consejo

¹¹⁷ Folios 1 y 70, Cuaderno 1.

¹¹⁸ Ver al respecto el numeral 1.13 del acápite de hechos de la presente providencia.

¹¹⁹ Folio 170, Cuaderno 1.

¹²⁰ Folios 8-9, Cuaderno 2.

de Estado no hubiera hecho un análisis de fondo sobre el punto alegado, permitiendo que hiciera tránsito a cosa juzgada una interpretación que permite acudir a un medio de control como la nulidad y restablecimiento, siendo la reparación directa el mecanismo jurisdiccional idóneo.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Corporación decidió verificar la contestación presentada por la Superintendencia a la demanda de nulidad y restablecimiento presentada por EPM¹²¹, en la que fue posible establecer que efectivamente la accionante en tutela no presentó ningún argumento específico, en sede ordinaria, sobre el alcance que le dio a los oficios demandados la Sección Cuarta del Consejo de Estado. En ese sentido, es en el escenario de la acción de tutela en el que pretende la SSPD establecer que estos oficios no eran como tal los actos administrativos susceptibles de ser controlados.

Sin perjuicio de que en su contestación en el proceso ordinario la SSPD resalta que la EPM pretende atacar y revivir actos de 2008, 2009 y 2010 que están en firme y son completamente legales, a través de la demanda de nulidad y restablecimiento contra los oficios que respondieron la solicitud de devolución de lo pagado en exceso que hizo EPM, nada se dice sobre la naturaleza de estos oficios que pueda llevar a concluir que el defecto que se argumenta en la tutela se haya alegado dentro del proceso ordinario.

Así las cosas, para esta Sala le asiste la razón a la Sección Primera del Consejo de Estado al declarar la improcedencia de la tutela para controvertir la calidad de actos administrativos de los oficios demandados en nulidad y restablecimiento, en la medida en que el mismo no fue alegado dentro del proceso ordinario de nulidad y restablecimiento, cuya sentencia de segunda instancia se ataca en esta tutela. En consecuencia, sobre este asunto en específico la Corte declarará la improcedencia de la acción de tutela y se procederá a hacer el estudio de los demás defectos alegados.

7.1.6. El fallo debatido no es una sentencia de tutela.

Como se ha indicado, la providencia que se censura fue la culminación de un proceso de nulidad y restablecimiento del derecho.

Por ello, una vez definidos los puntos que hacen procedente la acción de tutela, entra la Sala al análisis de los requisitos especiales de procedibilidad contra providencias judiciales, específicamente los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente.

7.1.7. Defecto Sustantivo.

7.1.7.1. Defecto sustantivo por indebida extensión de los efectos de la sentencia de nulidad de la Resolución 20051300033635.

¹²¹ Folios 226-237, Cuaderno 3.

(i) Argumentos de la parte accionante en tutela.

La accionante afirma que se generó un defecto sustantivo por indebida extensión de los efectos de la sentencia de nulidad de la Resolución 20051300033635, a situaciones jurídicas previamente consolidadas en los años 2008, 2009 y 2010. Para sustentar su argumento, cita el fallo del 23 de septiembre de 2010 proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, que anuló parcialmente la precitada resolución. En este último, este alto Tribunal afirmó que *“la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentran consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse”*.

A juicio de la SSPD el hecho de que ya estuvieran en firme los actos administrativos particulares, mediante los cuales hizo exigible el cobro de las contribuciones especiales de 2008, 2009 y 2010, por concepto de los servicios públicos de energía, acueducto, gas y alcantarillado a EPM, tenía como consecuencia directa que la obligación jurídica tributaria ya estuviera consolidada. Lo anterior, implicaba una imposibilidad jurídica de reabrir el debate sobre actos particulares debidamente ejecutoriados, frente a los cuales la empresa de servicios públicos no agotó los recursos jurisdiccionales, incluso los cobros expedidos en 2009 y 2010 no fueron recurridos en la vía administrativa.

(ii) Consideraciones del Consejo de Estado.

A juicio de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la sentencia del 5 de marzo de 2015 aquí accionada, *“(l)a jurisprudencia ha señalado que los efectos de las sentencias de nulidad son ex tunc (desde entonces), es decir, desde el momento en que fue expedido el acto anulado, por tal razón, las cosas deben retrotraerse al estado en que se encontraban antes de expedirse el acto objeto de la anulación; además, ha reiterado que la sentencia de nulidad que recaiga sobre un acto de carácter general, afecta las situaciones que no se encuentren consolidadas, esto es, que al momento de producirse el fallo se debatían o eran susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción contencioso administrativa”*¹²².

Por ello, se precisó en la mencionada providencia que para el precedente del Consejo de Estado la declaratoria de nulidad de un acto general puede afectar las situaciones establecidas en actos particulares que se hayan basado en el primero y que no se encuentren consolidados. Ello porque el acto particular pierde su fundamento, que según el Consejo de Estado puede darse en los siguientes escenarios: *“i) por la derogatoria o modificación de la norma legal en la que se fundó el acto, ii) por la declaratoria de inexecutable de la norma que le sirve de fundamento; iii) por la declaratoria de nulidad del acto*

¹²² Sentencia del 5 de mayo de 2003, Sección Cuarta del Consejo de Estado. En este mismo sentido se pronunció la Sala en las sentencias del 24 de julio de 2008, 8 de noviembre de 2007, 13 de marzo de 2003, 18 de octubre del 2006, 23 de julio de 2009 y 10 de abril de 2014 de la misma Sección Cuarta.

administrativo de carácter general en que se basa la decisión administrativa de contenido particular o individual¹²³.

En consecuencia, que un acto administrativo general sea declarado nulo puede llevar a que los actos particulares que se hayan generado con base en el primero se vean afectados en su atributo de ejecutoriedad, siempre y cuando se haga tal solicitud y la obligación jurídica que consagra el acto particular no esté debidamente consolidada.

(iii) Consideraciones de la Corte Constitucional.

Para esta Corporación la SSPD desconoce el precedente que el Consejo de Estado ha venido sosteniendo de forma reiterada y que fue referenciado en el acápite 6 de esta providencia. El alto Tribunal, como indica la demandante, ha manifestado que las situaciones jurídicas no consolidadas pueden ser afectadas por los fallos de nulidad de actos administrativos de carácter general. Pero, también ha indicado con insistencia que en el caso de las obligaciones tributarias, estas no se consolidan hasta tanto prescriba el término para solicitar la devolución de lo pagado en exceso, que es de 5 años conforme al artículo 2536 del Código Civil y el Decreto 2277 de 2012, conforme se observó en la parte dogmática. Así también lo referenciaron en los conceptos enviados las Universidades Externado de Colombia y Rosario, y el Instituto Colombiano de Estudios Fiscales.

El ordenamiento jurídico, en protección de la equidad y del derecho de propiedad, ha reconocido la existencia de herramientas que permiten reclamar lo pagado en exceso o sin fundamento, tal y como se expuso en el acápite 6 de esta decisión. Una de estas es la solicitud de devolución de lo pagado en exceso en materia tributaria. Tal herramienta tiene un término de prescripción preciso, que permite al Estado, en este caso a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, conocer el momento en el que la obligación tributaria va a adquirir la firmeza que se requiere para no ser discutida nuevamente, pero mientras tal término no se cumpla el ciudadano cuenta con la potestad para reclamar la devolución de lo pagado.

En caso de encontrarse con una respuesta negativa por parte de las entidades puede el contribuyente acudir a los mecanismos ordinarios que le permitan controvertir las razones de la negativa. Lo anterior, no desconoce la seguridad jurídica, ni la firmeza de los actos administrativos, sino que reconoce la importancia de un instituto jurídico diferente, aquel que consagra la facultad, en cabeza del contribuyente, de solicitar la devolución de un tributo cuando se ha pagado en exceso o se ha pagado lo que no es debido.

En ese sentido, se trata de dos situaciones diferentes que corren de forma paralela. Por un lado, los recursos en vía gubernativa y jurisdiccional que permiten poner en entredicho aspectos legales, formales y de fondo del acto administrativo que hizo exigible el tributo. Por otro lado, la solicitud que se

¹²³ Sentencia del 5 de julio de 2006, Sección Tercera del Consejo de Estado.

puede presentar cuando se ha generado un pago de lo no debido en favor del Estado, en razón de un desembolso excesivo en una obligación tributaria.

(iv) Conclusión.

Por lo anterior, se requiere de las dos condiciones, de la firmeza del acto administrativo y del vencimiento del término para solicitar la devolución, para que se consolide efectivamente la obligación tributaria. En consecuencia, el cargo alegado por la accionante no tiene la vocación de prosperar, ya que la Sección Cuarta del Consejo de Estado actuó conforme al ordenamiento jurídico y la jurisprudencia que sobre el asunto se ha desarrollado.

7.1.7.2. Defecto sustantivo por indebida interpretación de la consolidación de la obligación tributaria y el término para solicitar la devolución.

(i) Argumentos de la parte accionante en tutela.

Para la Superintendencia el fallo del 5 de marzo de 2015 se fundamentó en que el ordenamiento jurídico no tiene una norma especial que regule la devolución de sumas de dinero pagadas por contribución especial a la SSPD, en razón de esto el término aplicable para solicitar tal devolución sería el de la prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil¹²⁴, es decir, 5 años. Al concluir lo anterior, la Sección Cuarta del Consejo de Estado avaló que se ordenara la devolución de lo pagado en exceso a EPM, por encontrar que las obligaciones tributarias, a pesar de estar pagadas y ejecutoriadas en los respectivos actos administrativos de 2008, 2009 y 2010, aún no estaban consolidadas ya que no habían pasado los 5 años que establece la norma del estatuto civil mencionado. Lo anterior, a juicio de la accionante conlleva un defecto sustantivo, en la medida que se ignoró que la obligación queda en firme en el momento en que el acto administrativo que ordena el pago de la contribución especial queda ejecutoriado.

Como lo afirmó la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica del Estado, en la insistencia presentada, el juez de primera instancia de la tutela rechazó que la conclusión de la Sección Cuarta configurara un defecto sustantivo, al considerar que en el caso concreto la obligación tributaria no estaba consolidada, sin explicar las razones por las cuales reafirmaba dicha determinación y limitándose a citar apartes de la sentencia demandada, sin analizar el precedente constitucional. Igualmente, el juez de segunda instancia se circunscribió a citar fragmentos de jurisprudencia para concluir que las decisiones se ajustaban a derecho, sin ningún análisis al respecto.

Asimismo, la Agencia indicó que los jueces de tutela no hicieron el análisis de los defectos sustantivos alegados, porque nada se dijo sobre *“la indebida aplicación conjunta de del artículo 850 del Estatuto Tributario, en consonancia con el artículo 2356 del Código Civil (...) Esta lamentable tesis,*

¹²⁴ “Prescripción de la acción ejecutiva y ordinaria. Modificado por el art. 8, Ley 791 de 2002. El nuevo texto es el siguiente: La acción ejecutiva se prescribe por cinco (5) años. Y la ordinaria por diez (10)”.

no sólo es una extensión indebida de un término judicial de derecho civil a una actuación administrativa de derecho tributario, sino sobretudo la legitimización de un práctica perversa que permite a quienes dejan caducar sus acciones contencioso administrativas, revivirlas en aplicación de caducidades totalmente ajenas al CPACA”¹²⁵.

(ii) Consideraciones del Consejo de Estado.

La Sección Cuarta, en la providencia del 5 de marzo de 2015 accionada, afirma que *“(t)ratándose de la devolución de sumas pagadas en exceso por concepto de contribución especial a la SSPD, en el ordenamiento no existe disposición especial que regule su procedimiento, por lo que el término de prescripción de la acción ejecutiva es el establecido en el artículo 2536 del Código Civil que, con la modificación introducida por la Ley 791 de 2002, es de cinco años*”¹²⁶.

Ahora bien, en la contestación de la tutela el Consejo de Estado manifiesta que el supuesto defecto sustantivo, referido a pronunciarse sobre situaciones jurídicas consolidadas está dirigido a plantear un tema que fue debidamente tratado en el fallo de segunda instancia y que sirvió de fundamento para declarar la nulidad y el restablecimiento consecuente. Dicho problema jurídico fue analizado a la luz de los precedentes de la Sección Cuarta sobre las situaciones jurídicas consolidadas, por lo que tampoco puede hablarse de un desconocimiento del precedente en esta materia. Asimismo, EPM resaltó que el precedente del contencioso administrativo ha determinado que mientras subsista la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto es posible discutir en vía administrativa el impuesto mismo.

(iii) Consideraciones de la Corte Constitucional.

Tal y como se estableció en esta providencia, el artículo 854 del Estatuto Tributario consagra el término genérico que tienen los contribuyentes para solicitar la devolución de saldos a favor. Sin embargo, por mucho tiempo no existió un plazo para que los sujetos pasivos de la obligación tributaria solicitaran la devolución de lo pagado en exceso. Por ello, el Consejo de Estado ha aplicado el artículo 2536 del Código Civil para llenar este vacío, reconociendo que mientras el término para solicitar lo pagado en exceso no este vencido, no hay situación jurídica tributaria consolidada y procede la devolución. Tal y como lo destacaron en sus conceptos las Universidades intervinientes.

Ahora bien, el Instituto Colombianos de Estudios Fiscales resaltó que tanto los artículos 11 y 21 del Decreto 1000 de 1997, como el artículo 11 del Decreto 2277 de 2012, incluyeron los términos para que el sujeto pasivo del tributo reclamara lo pagado en exceso. En ese sentido, esta última disposición determina que:

¹²⁵ *Ibíd.*

¹²⁶ Sentencia del 5 de marzo de 2015, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

“Artículo 11. Término para solicitar la devolución por pagos en exceso. Las solicitudes devolución y/o compensación por pagos en exceso, deberán presentarse dentro del término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil”.

Con ello es claro que el mismo Gobierno Nacional, a través de la competencia reglamentaria, ha reconocido como el Consejo de Estado, que frente a la ausencia de un término preciso para recuperar lo pagado en exceso en materia tributaria, se suple el vacío con el término de prescripción de la acción ejecutiva, haciendo que este plazo tenga un reconocimiento jurisprudencial, así como normativo.

Para esta Corporación, las decisiones de control abstracto pueden tener efectos sobre situaciones jurídicas concretas previas a la providencia, pero que no se han consolidado al momento de expedida la sentencia que declara la nulidad. Lo que debe primar, de acuerdo con la jurisprudencia constitucional es la búsqueda de la eficacia del fallo y de la supremacía material de la Constitución, tal y como se expuso en la parte considerativa.

En ese sentido, aceptar que una decisión de nulidad que recae sobre una norma tributaria de carácter general no puede perturbar situaciones particulares no consolidadas que se derivan de esa misma norma general, sería quitarle eficacia y supremacía a principios constitucionales como el de legalidad tributaria. Implicaría, adicionalmente, un riesgo moral porque conllevaría aceptar que el Estado no debe devolver tributos cobrados con base en una norma ilegal, que trae una clara afectación a los derechos del ciudadano.

Además, la interpretación según la cual la obligación tributaria queda consolidada solo con la firmeza del acto administrativo particular que la exige, desconoce que los contribuyentes deben tener acceso a un recurso procedente cuando la administración les exige un pago a partir de una norma ilegal, así esta ilegalidad solo se haga palpable unos años después del pago de la obligación tributaria.

(iv) Conclusión.

Por lo anterior, el término para solicitar la devolución de lo pagado en exceso en el marco de una contribución especial tiene un carácter reglamentario y jurisprudencial previamente reconocido. Ello significa que no es el resultado de una interpretación caprichosa del Consejo de Estado, o poco sustentada, ya que como se mostró, en la parte dogmática de esta sentencia, el contencioso se ha pronunciado sobre el tema en diversas ocasiones y por un período sostenido de años, especialmente a través de la Sección Cuarta que es la competente de los asuntos tributarios. En consecuencia, el cargo alegado por la accionante no tiene la vocación de prosperar.

7.1.8. Desconocimiento del precedente.

La accionante alega que se produjo un desconocimiento del precedente. Lo anterior, porque la Corte Constitucional en sentencias C-584 de 2001 y C-430 de 2009 estableció que en materia tributaria priman los principios de situaciones jurídicas debidamente ejecutoriadas y de presunción de legalidad de las normas que consolidan una obligación fiscal.

7.1.8.1. Desconocimiento del precedente fijado en la sentencia C-584 de 2001.

(i) Argumentos de la parte accionante en tutela.

En la sentencia C-584 de 2001, la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 12 de la Ley 69 de 1946, que indicaba lo siguiente: *“Restablécese el impuesto del diez por ciento (10%) sobre el valor de cada boleta o tiquete de apuestas en toda clase de juegos permitidos a que se refiere el ordinal 1º del artículo 7º de la Ley 12 de 1932”*. Sobre este último, la Corporación terminó declarándose inhibida, en razón de que la norma había sido derogada tácitamente por la Ley 643 del 2000.

Sin embargo, entre las consideraciones realizadas en la sentencia se estableció que:

“(L)a Corte puede reconocer dos eventos en los que el recaudo, estando pendiente y siendo exigible, se realiza con posterioridad a la derogatoria del tributo; por un lado, la situación de aquellas personas que pagan de manera voluntaria en fecha posterior a dicha derogatoria y, por otro lado, la de aquellos a quienes se les cobra coactivamente. Pero en ninguno de los dos casos es necesaria la vigencia de la ley derogada o el reconocimiento de efectos ulteriores de la misma para realizar el pago o el cobro respectivo, pues la obligación tributaria se estableció y consolidó a plenitud conforme a la ley durante su vigencia, abstracción hecha de la forma específica de recaudo. (...) Si se apura el análisis ha de llegarse a la conclusión de que lo que está operando actualmente y produciendo sus efectos propios es la obligación tributaria que se consolidó bajo la vigencia de la disposición acusada. La potestad de cobro por parte del Estado que eventualmente sea necesario ejercer para recaudar los impuestos no pagados oportunamente, no surge de la vigencia actual de la disposición tributaria, sino de la existencia de una obligación que nació a cargo del contribuyente y del correlativo derecho a favor del Estado en el momento en que se dieron los supuestos del hecho generador del tributo, establecidos en los textos acusados en el momento en que se encontraban vigentes”.

Asimismo, para la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica del Estado, la providencia de 2001, *“señaló que las obligaciones que se causaron durante la vigencia de una norma, pero que aún no se han cancelado, no se ven afectadas por la desaparición del sustento normativo que dio nacimiento a un tributo, por lo cual las decisiones en esta materia que anulan dicho*

*fundamento jurídico no tienen efectos retroactivos*¹²⁷, ello porque “*la obligación tributaria se estableció y consolidó a plenitud conforme a la ley durante su vigencia*”¹²⁸. De acuerdo con lo anterior, la potestad de cobrar la obligación tributaria se configura en favor del Estado en el momento en que se dan todos los supuestos del hecho generador del tributo¹²⁹.

(ii) Consideraciones de la Corte Constitucional.

Como puede constatarse, en esta decisión la Corte reconoce que las obligaciones tributarias consolidadas bajo la vigencia de una norma pueden seguir siendo exigibles, aun cuando la norma tributaria que las creó sea derogada. Sin embargo, los supuestos que el Tribunal Constitucional identifica en esta sentencia son completamente diferentes a los expuestos en el caso que aquí se presenta.

Cuatro grandes diferencias se pueden observar entre el precedente alegado y el caso que en este proceso se estudia:

- a) En el precedente que se cita se hace referencia a una norma tributaria que es derogada por voluntad del órgano competente para hacerlo, mientras que en el caso que se estudia se trata de una norma que resultó siendo declarada ilegal por parte del Consejo de Estado.
- b) Las obligaciones tributarias generadas en el marco de la Ley 69 de 1946 gozan de plena legitimidad y presunción de legalidad, mientras que la nulidad parcial de la Resolución 20051300033635 generó un derecho a solicitar el pago de lo no debido respecto de todas las obligaciones tributarias no consolidadas durante su vigencia.
- c) Dicha declaración de ilegalidad condujo al decaimiento del acto de liquidación de la contribución a cargo de EPM, permitiendo un pago de lo no debido. Lo que no se evidencia con la derogatoria al no haber sido cuestionada su legalidad y en consecuencia, la justa causa de su recaudo.
- d) La nulidad del acto general en el que se basa el cobro del tributo, que se hace exigible mediante un acto administrativo particular, trae el consecuente decaimiento de ese acto personal, por un motivo que repercute en la justificación de la contribución misma y que estaba presente desde el momento en que se profirió el acto general. Es decir, la resolución de 2005 de la SSPD siempre fue ilegal, pero solo hasta el año 2010 fue declarada así por el juez competente. Situación diferente implica el tributo derogado, porque la legalidad de este permite mantener los efectos de las obligaciones que fueron causadas mientras estuvo vigente.

(iii) Conclusión.

¹²⁷ Folio 6, Cuaderno 2.

¹²⁸ Sentencia C-584 de 2001.

¹²⁹ *Ibidem*.

En consecuencia, el precedente fijado por esta Corporación en la sentencia C-584 de 2001 no fue desconocido por la providencia del 5 de marzo de 2005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Esto, porque tal sentencia se refiere a una situación diferente a la del caso que aquí se estudia, y no se contrapone con las conclusiones establecidas por el juez contencioso.

7.1.8.2. Desconocimiento del precedente fijado en la sentencia C-430 de 2009.

(i) Argumentos de la parte accionante en tutela

En relación con la Sentencia C-430 de 2009, en este caso la Corte estudió la constitucionalidad del artículo 1 de Ley 1250 de 2008, que modifica el artículo 2014 de la Ley 100 de 1993. Dicha norma indicaba que: *“La cotización mensual al régimen contributivo de salud de los pensionados será del 12% del ingreso de la respectiva mesada pensional, la cual se hará efectiva a partir del primero de enero de 2008”*. (Subrayado fuera de texto)

Entre las consideraciones que la Corte abordó en el mencionado fallo, para declarar la inexecutable de esta disposición, se destacan aquellas relacionadas con la irretroactividad de la norma tributaria. Sobre ello, esta Corporación indicó que:

“La irretroactividad de las normas jurídicas tributarias se respalda tradicionalmente en el concepto de seguridad jurídica, de manera que la norma impositiva tenga un carácter previo a la producción de los hechos que regula, con el fin de que su alcance pueda ser conocido por los destinatarios de la norma y por los eventuales realizadores de los hechos generadores del gravamen, evitando de esta manera que los sujetos pasivos de la obligación tributaria y, aún los beneficiarios del gravamen, puedan ser tomados por sorpresa, lo que a su turno garantiza la realización del principio de legalidad, a partir del cual se amparan los hechos causados y consolidados bajo el imperio de una norma jurídica” (Subrayado fuera del texto original).

Ahora bien, la agencia afirmó, con base en la sentencia C-430 de 2009, que *“incluso cuando se expiden normas favorables a los contribuyentes, ellas no pueden tener aplicación retroactiva, toda vez que en materia tributaria prima el principio de las situaciones jurídicas consolidadas”*.

(ii) Consideraciones de la Corte Constitucional.

Apoyándose en el argumento de la irretroactividad de la norma tributaria la Superintendencia continúa desconociendo que la aplicación de la decisión tomada por el Consejo de Estado, el 23 de septiembre de 2010, no se da en virtud de una aplicación retroactiva de una norma. Todo lo contrario, en esta oportunidad se reconoce la ilegalidad del sustento normativo con el cual se causó y se hizo exigible una obligación impositiva no consolidada que llevó al contribuyente a pagar una suma que no correspondía con el valor legal de la contribución.

Esa suma es exigida por el contribuyente a través de una herramienta que el ordenamiento jurídico ha previsto, como es la solicitud de devolución de lo pagado en exceso. En consecuencia, el cargo de desconocimiento del precedente tampoco tiene la vocación de prosperar.

Asimismo, en la decisión que la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica del Estado y la SSPD destacan, la Corte acentúa que tal irretroactividad de la norma tributaria se constituye como una garantía de seguridad jurídica para el contribuyente, que permita que este no sea tomado por sorpresa por el sujeto activo de la obligación tributaria. Sin embargo, el presente caso reconoce que el contribuyente tiene derecho a exigir la devolución de lo pagado en exceso en el pasado, cuando ese valor contribuido está justificado en una norma de carácter general que fue declarada ilegal. Ello, a través de la solicitud correspondiente que tiene un término para ser elevada.

(iii) Conclusión.

Por lo expuesto, el precedente fijado por esta Corporación en la sentencia C-430 de 2009 no fue desconocido por la providencia del 5 de marzo de 2005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Esto, porque tal sentencia se refiere a una aplicación retroactiva de la norma tributaria, mientras que en el caso puntual se está frente a la aplicación de un instituto jurídico, el cual es la devolución de lo pagado en exceso como consecuencia de la no consolidación de la situación jurídica, debidamente sustentado en normas vigentes que no conllevan una aplicación retroactiva de la norma, sino el reconocimiento a un valor cobrado en exceso sin debida justificación.

7.1.8.3. Desconocimiento del precedente del Consejo de Estado.

(i) Argumentos de la parte accionante en tutela

A juicio de la Agencia no se tuvo en cuenta que la Sección Tercera, en sentencia de 2012¹³⁰, y la Sección Cuarta, en sentencias de 1999¹³¹ y 2002¹³², había manifestado en casos de solicitud de devolución de pagos de impuestos que estas peticiones no procedían frente a actos ejecutoriados, incluso en los casos en que se declarara nula la norma que le daba sustento a la obligación tributaria, en la medida en que esta ya se encontraba consolidada de forma previa a la solicitud de devolución.

En particular, la sentencia de la Sección Cuarta del 30 de abril de 1999 precisó que:

“En tales condiciones, la administración al negar la solicitud de devolución obró ajustada a derecho, ya que no podía a través de dicha actuación, autorizar la devolución de los impuestos cobrados y cancelados

¹³⁰ Sentencia del 23 de febrero de 2012, Sección Tercera del Consejo de Estado.

¹³¹ Sentencia del 30 de abril de 1999, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

¹³² Sentencia del 29 de agosto de 2002, Sección Cuarta del Consejo de Estado.

en cumplimiento de lo exigido en las liquidaciones bimestrales, pues, se repite, los impuestos pagados lo fueron en virtud de actos administrativos ejecutoriados y voluntariamente cumplidos por la sociedad actora, luego aceptar lo pretendido por la actora equivaldría a transgredir el principio de la seguridad jurídica, especialmente, en lo que hacer a la estabilidad de las situaciones jurídicas en firme, las cuales no son revisables” (Subrayado fuera del texto original).

Por otro lado, la sentencia del 29 de agosto de 2002, de la misma Sección, indicó que:

“En efecto, los pagos hechos por el demandante en observancia de la norma, por demás obligatoria en virtud de la presunción de legalidad que la amparaba, no se afectan e invalidan por la sentencia anulatoria posterior, como quiera que la actuación de ella y de la Cámara de Comercio, se cumplió y consolidó antes de que aquella se profiriera y al amparo del ordenamiento que daba sustento al recaudo del impuesto cuyo reintegro se reclama” (Subrayado fuera del texto original).

Ahora bien, la Sección Tercera en decisión del 23 de febrero de 2012 se manifestó en forma similar al establecer que:

“(N)o procede la devolución de lo pagado por los contribuyentes en cumplimiento de normas generales que consagran obligaciones tributarias y que, después de efectuados los correspondientes pagos, son declaradas nulas por el juez competente; en tales circunstancias, la jurisprudencia ha considerado que los efectos del fallo que declara la nulidad en comento no tienen la virtualidad de modificar situaciones jurídicas consolidadas” (Subrayado fuera del texto original).

(ii) Consideraciones de la Corte Constitucional.

Con respecto a las sentencias de la Sección Cuarta, es claro que en tales procesos esa Sala aplicó un criterio y decisión diferente a la establecida en el fallo que aquí se analiza y que benefició a EPM. Efectivamente, en esos fallos el Consejo de Estado determinó que era necesario haber iniciado la discusión administrativa o judicial, en contra del acto administrativo particular que exigía el pago de la obligación tributaria, de forma previa a la nulidad del acto general. Sin embargo, a tal conclusión llega la mencionada Sección en razón del siguiente argumento:

“En relación con la oportunidad para ejercer el derecho a la devolución de los pagos que aduce no debidos, se observa que cuando éstos se efectuaron estaba vigente el inciso 6 del artículo 15 del Decreto Reglamentario 650 de 1996, norma que establecía el término de 15 días hábiles desde la solicitud de inscripción como plazo para solicitar la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente por impuesto de registro, así mismo que dicho término corrió y expiró al amparo de dicha disposición, quedando inalterable y consolidada la situación jurídica de la sociedad, debiéndose

concluir que la sentencia del 19 de marzo de 1999, no tuvo el efecto concreto de revivir actuaciones ya definidas y cumplidas, e inalterables por el transcurso del tiempo” (Subrayado fuera del texto original).

De lo anterior, es posible concluir que en ese momento, bajo el entendido normativo y jurisprudencial de la época de los hechos que suscitaron el caso, se aplicaban disposiciones e interpretaciones diferentes. Ello conllevó que el término de devolución a tener en cuenta fuera el que especialmente establecía el artículo 15 del Decreto 650 de 1996, y no el que hoy tenemos de 5 años, conforme a la jurisprudencia actual y las normas destacadas en el considerando de esta providencia.

En relación con el caso expuesto de la Sección Tercera, esta sentencia exige que el contribuyente esté en el marco de la vía gubernativa o jurisdiccional, controvirtiendo el acto que le obliga al pago del tributo, en el momento en que se declara la nulidad del acto general que sustenta tal obligación tributaria, esto se fundamenta, según el fallo, en la jurisprudencia de la Sección Cuarta. Sin embargo, debe indicarse que el fallo destacado por la Agencia manifiesta que esa es tan solo una de las posiciones que ha analizado el Consejo de Estado, y efectivamente cita que, en 1984 y 1998, la Sección Cuarta tuvo tal posición en dos de sus sentencias al establecer que era necesario que se estuviera agotando la vía administrativa o judicial al momento del fallo de control abstracto para entender que la obligación tributaria no estaba consolidada:

“En ese orden de ideas, la Sección Cuarta ha desestimado las pretensiones de demandas encaminadas a obtener la anulación de los actos administrativos individuales que habían negado la devolución de lo que los contribuyentes pagaron por el referido concepto, cuando los actos de alcance singular y concreto en comento no estuvieren siendo materia de discusión ante la propia Administración o en sede judicial, al momento de haberse proferido —y notificado— la aludida sentencia del 4 de septiembre de 1998 —de suerte que la situación jurídica individual respectiva se entendía consolidada—, mientras que, contrario sensu, se ha accedido a las pretensiones de demandas presentadas, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, con similares propósitos, en eventos en los cuales se encontraban pendientes de decisión actuaciones administrativas o jurisdiccionales a través de las cuales se reclamaba la devolución de lo que se consideró indebidamente pagado en acatamiento de lo normado por la letra b) del artículo 8 del Decreto 650 de 1996, en el momento en el cual fue anulado el referido precepto por la Jurisdicción Contencioso Administrativa —con lo cual la correspondiente situación individual se estimaba en curso o no consolidada—”¹³³.

Pero, esta es una posición jurisprudencial que ha cambiado tal y como se demostró anteriormente al mostrar que los fallos más recientes de la aludida Sección Cuarta van dirigidos a reconocer que la obligación tributaria no se

¹³³ Sentencia del 23 de febrero de 2012, Sección Tercera del Consejo de Estado.

consolida hasta tanto no se agote el término para solicitar la devolución. Término que, adicionalmente, fue regulado por normas en 1997 y 2012. Finalmente, hace la Agencia una lectura sectorizada de esta decisión de la Sección Tercera en la que se terminó ordenando la devolución del tributo a la administración, en favor del contribuyente¹³⁴.

Con lo anterior, debe quedar claro que el Consejo de Estado ha venido desarrollando una línea uniforme que permite a los contribuyentes acceder a los medios de control jurisdiccional, dependiendo de cada caso, para obtener la devolución de lo pagado en exceso con base en una norma declarada ilegal, dichas providencias fueron efectivamente destacadas en la parte dogmática y resaltadas en los conceptos remitidos por las Universidades Externado de Colombia y Rosario.

(iii) Conclusión.

Por esto, el precedente horizontal del Consejo de Estado no fue desconocido por la providencia del 5 de marzo de 2005 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado. Esto, porque tal sentencia se ciñó a la jurisprudencia y normativa actual que existe en la materia, mientras que los hechos que suscitaron los casos que se exponen desconocidos por la Agencia Nacional para la Defensa Jurídica del Estado son anteriores a 1998, tiempo para el cual no estaba consolidada la línea jurisprudencial que hoy sostiene el contencioso administrativo.

8. Conclusión.

La Corte recordó que las contribuciones especiales tienen su justificación en la compensación de una actividad, obra o inversión realizada por el Estado, que deben pagar quienes se vean favorecidos de forma directa con estas acciones de las instituciones. En el caso concreto de la contribución para la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, encuentra su fundamento en las labores de control y vigilancia que realiza dicha Superintendencia, principalmente en favor de los usuarios de tales servicios domiciliarios. Por disposición legislativa, la Superintendencia cuenta con la facultad para regular dicho tributo, con el fin de precisar la tarifa y base gravable que se aplica para establecer el valor que debe asumir el contribuyente. Sin embargo, debe ceñirse al sistema y método que le da el legislador y a las instrucciones que él establece para la determinación de tales

¹³⁴ Concluyo el Consejo de Estado que “(V)arios principios constitucionales y legales, entre ellos los de igualdad, buena fe, tutela de la confianza legítima y seguridad jurídica, respaldan la declaratoria de la responsabilidad patrimonial del Estado por los perjuicios que cause como consecuencia de la eficacia de normas generales —legales y/o reglamentarias— que inconstitucional o ilegalmente crean obligaciones tributarias y por tal razón son expulsadas del ordenamiento jurídico por decisión con efectos erga omnes emanada del juez competente; sostener lo contrario conllevaría un rotundo desconocimiento del derecho a la igualdad radicado en cabeza de los “contribuyentes” cumplidores de sus obligaciones, quienes sufrirían un claro detrimento patrimonial si se compara su situación con la de aquellas personas que nunca hubieron pagado el impuesto que posteriormente es excluido del ordenamiento jurídico: los morosos o definitivamente incumplidos no verán mermado su peculio y en cambio sí padecerán un daño que no están en el deber jurídico de soportar, pero que no les sería reparado, quienes oportunamente satisficieron sus deberes tributarios”

elementos, pues de lo contrario vulneraría la ley, tal como lo han indicado esta Corporación y el Consejo de Estado.

En caso de que lo anterior suceda, y se decrete la nulidad del acto administrativo general que fue el soporte de la liquidación administrativa del tributo hecha por la Superintendencia, según jurisprudencia reiterada de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el contribuyente cuenta con herramientas jurídicas de carácter administrativo y judicial que le permiten reclamar la devolución de lo que puede considerar un pago en exceso o un pago de lo no debido, siempre que lo haga en el término establecido de 5 años, conforme al artículo 2536 del Código Civil, el Decreto 2277 de 2012 y la jurisprudencia mencionada.

En el caso sometido a consideración de la Corte, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios alegó que el Consejo de Estado le había dado efectos retroactivos a la sentencia de nulidad parcial de la Resolución que actualizó el Plan de Contabilidad y el Sistema de Costos y Gastos de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios y que por ello había desconocido la situación jurídica consolidada que existía, por la ejecutoria de los actos administrativos particulares que liquidaron las contribuciones a cargo de las EPM.

La Sala Plena estimó que no se presentaba la situación jurídica consolidada que alegaba la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios toda vez que conforme a la jurisprudencia de la Sección Cuarta la misma solo se verifica cuando han transcurrido los cinco (5) años de plazo que tiene el contribuyente para solicitar la devolución.

Por todo lo anterior, en el presente caso no se verificó la vulneración de los derechos fundamentales de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios al debido proceso y de acceso a la administración de justicia, por cuanto no se configura ninguna de las causales específicas de procedibilidad de tutela contra providencias judiciales alegadas por la entidad demandada. Ello, porque la Sección Cuarta del Consejo de Estado no incurrió en los defectos sustantivo y de desconocimiento del precedente en su sentencia del 5 de marzo de 2015. En consecuencia, se confirmó el fallo de segunda instancia emitido por la Sección Primera del Consejo de Estado el 16 de junio de 2016, declarando improcedente la acción de tutela con respecto a los asuntos no alegados en el medio de control ordinario y negando la protección de los derechos invocados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

No obstante, en caso de que se hubiera efectuado un eventual traslado al usuario de lo cobrado ilegalmente por esta contribución, las devoluciones por tributos pagados indirectamente en exceso deberán solicitarse a través de las acciones judiciales correspondientes.

III. DECISIÓN.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución Política,

RESUELVE

PRIMERO. CONFIRMAR el fallo de segunda instancia emitido por la Sección Primera del Consejo de Estado el 16 de junio de 2016. En ese sentido, declarar **IMPROCEDENTE** la acción de tutela con respecto a los asuntos no alegados en el medio de control ordinario y **NEGAR** la protección de los derechos invocados por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios.

SEGUNDO. Por Secretaría General de la Corte Constitucional, líbrense las comunicaciones previstas en el artículo 36 del Decreto Estatutario 2591 de 1991.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Presidenta

CARLOS ALBERTO ATEHORTUA RÍOS
Conjuez

CATALINA BOTERO MARINO
Conjuez

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con aclaración de voto

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO
Magistrado
Con aclaración de voto

CRISTINA PARDO SCHLESINGER
Magistrada

ALBERTO ROJAS RÍOS
Magistrado

HUMBERTO SIERRA PORTO
Conjuez

MARTHA SÁCHICA MÉNDEZ
Secretaria General

**LA SUSCRITA SECRETARIA
GENERAL DELA CORTE
CONSTITUCIONAL**

HACE CONSTAR

Que en sesión celebrada el 21 de enero de 2020 se aceptó el impedimento manifestado por el conuez CARLOS ALBERTO ATEHORTUA RÍOS, mediante comunicación del 16 de enero de 2020, para el estudio del expediente **T-5.823.540** por la causal del numeral 1° del artículo 56 de la Ley 904 de 2004 (CPP).

Bogotá D.C., diecinueve (19) de julio dos mil veintiuno (2021).


**MARTHA VICTORIA SÁCHICA
MÉNDEZ**
Secretaria General

EXPEDIENTE: T-5.823.540.