

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD Y
RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2012-00450-01 (21796)
Demandante: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.
Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS
Temas : Contribución especial por concepto de servicio público
de energía del año 2012

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia de 4 de febrero de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Subsección A, que declaró la nulidad parcial de los actos demandados y no condenó en costas ni agencias en derecho¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente²:

"PRIMERO: DECLÁRESE LA NULIDAD parcial del Acto de Liquidación Oficial de Contribución Especial año 2012 No. 20125340001896 del 7 de junio de 2012, proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, mediante la cual se liquidó, fijó e impuso la obligación de la Contribución Especial para el año 2012 a cargo de EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. y de las Resoluciones Nos. SSPD 20125300023435 del 25 de julio de 2012 proferida por la Directora Financiera de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y SSPD 20125000027245 del 31 de agosto de 2012, proferida por el Secretario General de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, que confirmaron la primera vía reposición y apelación respectivamente.

SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** que EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. sólo está obligada a pagar la suma de \$2.556.326.668.82, por concepto de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año

¹ Folios 306 a 364 del c.p.

² Folios 363 del c.p.

2012, de conformidad con la liquidación que obra en la parte motiva de este fallo, y **ORDENASE** a La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, devolver a EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP, la suma de **\$3.653.024.317**, con los intereses correspondientes conforme al artículo 192 del C.P.A.C.A.

TERCERO: No se condena en costas ni agencias en derecho. [...]"

ANTECEDENTES

La Ley 142 de 1994 en su artículo 85, establece una contribución especial a favor de la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS -SSPD-, con el fin de financiar los gastos de funcionamiento de la empresa de vigilancia.

De acuerdo a la norma enunciada, la sociedad EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. -EPM-, es sujeto pasivo de la enunciada contribución, por lo que deben liquidarlo y pagarlo anualmente, sin superar el 1% de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente del año anterior³.

El 4 de junio de 2012 la SSPD emitió la Resolución SSPD-2012300016515, en la que estableció que la tarifa de la contribución especial para el periodo 2012 fue de 0.7762% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la entidad contribuyente, de acuerdo a lo reflejado en los estados financieros registrados en el Sistema Único de Información -SUI- a 31 de diciembre de 2011⁴.

En el artículo 2 de la resolución enunciada, se ordenó que de la base de liquidación de la contribución especial, hacen parte como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a inspección, vigilancia y control de la SSPD, las cuentas 51 (Gastos de administración), 7505 (Servicios personales), 7510 (Generales), 753508 (Licencia de operación del servicio), 753513 (Comité de Estratificación), 7540 (Ordenes y Contratos de Mantenimiento y Reparaciones), 7542 (Honorarios), 7545 (Servicios Públicos), 7550 (Materiales y costos de operación), 7560 (Seguros) y 7570 (Ordenes y Contratos por otros Servicios).

³ "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: [...]"

85.2. 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. [...]"

⁴ Folios 108 a 114 del c.a.

El 7 de junio de 2012 la SSPD emitió Liquidación Especial 20125340001896, mediante la cual liquidó la contribución especial a cargo de la actora como prestadora de servicios públicos domiciliarios, en la suma de \$6.015.630.000, para lo cual tomó como valor base \$775.010.298.792.⁵

La actora interpuso recurso de reposición y en subsidio apelación el 22 de junio de 2012 en contra de la liquidación oficial de 7 de junio de 2012, a lo que la demandada respondió mediante las Resoluciones SSPD 20125300023435 de 25 de julio de 2012 y 20125000027245 de 31 de agosto de 2012, en la que negó la solicitud de reliquidación del tributo en discusión⁶.

DEMANDA

La sociedad EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, formuló las siguientes pretensiones⁷:

"1. Que se declare la nulidad de la **Resolución 2012 5340001896 del 7 de junio de 2012**, por medio de la cual la **SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD)**, a través de su Directora Financiera, realiza la Liquidación Oficial de la Contribución Especial por la vigencia 2012 a EPM, por el servicio público domiciliario de ENERGÍA, a las Empresas Públicas de Medellín por valor de **SEIS MIL QUINCE MILLONES SEISCIENTOS TREINTA MIL PESOS M.L. (\$6.015.630.000.00)**

- Que se declare la nulidad de la **Resolución No. 2012 5300023435 del 25 de julio de 2012** por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por Empresas Públicas de Medellín E.S.P. contra la Liquidación Oficial No. **2012 5340001896** del 7 de junio de 2012, de la contribución especial año 2012, expedida por la Directora Financiera de la **SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS**.
- Que se declare la nulidad de la **Resolución No. 2012 5000027245 del 31 de agosto de 2012**, por la cual se resuelve el recurso de apelación interpuesto por las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. contra la Liquidación Oficial No. **2012 5340001896** del 7 de junio de 2012, de la contribución especial correspondiente a la vigencia fiscal 2012.
- Que se declare que las Empresas Públicas de Medellín E.S.P. no están obligadas a pagar el mayor valor liquidado por la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios por la

⁵ Folio 48 del c.p.

⁶ Folios 55 a 99 del c.p.

⁷ Folios 1 a 26 del c.p.

Contribución Especial de que trata la Ley 142 de 1994 para el servicio público de ENERGÍA, por la vigencia de 2012.

2. Que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de los actos administrativos enunciados, 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 (sic) contribución especial del año 2012, correspondiente al servicio de **ENERGÍA**, cuya cuantía asciende a la suma de **TRES MIL CUATROCIENTOS CINCUENTA Y NUEVE MILLONES TRESCIENTOS TRES MIL DOSCIENTOS SETENTA PESOS M.L. (3.459.303.270.00)** de acuerdo con la diferencia establecida entre la liquidación y el valor legalmente cobrable de acuerdo con la base gravable autorizada por la ley (sic) 142 de 1994 artículo 85.

3. Que se **CONDENE** a la entidad demandada a reconocer y pagar en favor de mi representada los intereses legales corrientes y de mora causados sobre las sumas reclamadas, desde el momento del pago de la contribución hasta la fecha en la cual se verifique el cumplimiento efectivo de la sentencia con la cual se ponga fin a la controversia.

4. Que se **ORDENE** a la entidad demandada a dar cumplimiento a la sentencia en los términos establecidos en los artículos 192 y 195 de la Ley 1437 de 2011.

5. Que se **CONDENE** a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 188 de la ley 1437 de 2011 y demás normas concordantes."

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95 (numeral 9), 338, 363 de la Constitución Política.
- Artículo 712 del Estatuto Tributario.
- Artículos 42 (inciso 1), 44 y 237 de la Ley 1437 de 2011.
- Artículo 85 (numeral 85.2) de la Ley 142 de 1994.

El concepto de la violación se sintetiza así⁸:

Falsa motivación del acto

Las resoluciones demandadas no contienen los elementos cuantitativos para la determinación del monto de la contribución especial para el año 2012, por lo que se encuentran viciadas por falsa motivación, debido a que de acuerdo al artículo 712 literal e) del Estatuto Tributario, en la liquidación de revisión debe especificarse la base de cuantificación del tributo.

⁸ Folios 4 a 46 del c.p.

Adicionalmente, de acuerdo al artículo 338 de la Constitución Política y a pronunciamientos de la Corte Constitucional y de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, la contribución especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 se equipara a un impuesto, por lo que al liquidarse deben especificarse sus elementos cuantitativos.

Violación del principio de legalidad

El artículo 137 de la Ley 1437 de 2011, establece que los actos administrativos son nulos cuando hayan sido expedidos con infracción de las normas que deberían fundarse. En consecuencia, los actos administrativos demandados deben anularse, debido a que pese a fundarse en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la SSPD al liquidar la contribución especial incluyó gastos diferentes a los asociados con el servicio regulado.

La demandada violó el principio de legalidad establecido en el artículo 338 de la Constitución Política, porque la demandada sobrepasó su facultad legal al incluir gastos no relacionados con la prestación de servicios en el cálculo de la contribución especial para la actora.

Desconocimiento de precedente judicial

En la sentencia C-539 de 2011, la Corte Constitucional ordenó que las entidades administrativas debía obedecer y aplicar lo ordenado en precedentes judiciales emitidos por altas cortes, por lo que la SSPD debió aplicar lo ordenado en sentencia de 23 de septiembre de 2010 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que se estableció que los gastos de funcionamiento a los que se refiere la Ley 142 de 1994 no son los de la cuentas del grupo 75⁹.

Violación del artículo 237 de la Ley 1437 de 2011

Los actos administrativos demandados son violatorios del artículo 237 de la Ley 1437 de 2011, debido a que se emitieron actos administrativos que se basaron en actos que fueron declararon nulos previamente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios contestó la demanda en los siguientes términos¹⁰:

La contribución especial estipulada en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, tiene como fuente los artículos 150 y 338 de la Constitución Política. Además, el numeral 32 del artículo 79 de la Ley 142 de 1994 permite a la SSPD definir la tarifa del tributo en discusión.

⁹ Exp. 16874. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹⁰ Folios 245 a 252 del c.p.

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, al facultar a la SSPD a establecer la tarifa de la contribución especial de acuerdo a los gastos de funcionamiento asociados al servicio de la entidad contribuyente, le permitió determinar también cuales son los gastos de funcionamientos al existir ausencia normativa al respecto, de acuerdo a la sentencia de 23 de septiembre de 2010 enunciada por la entidad actora en el escrito de acción de nulidad y restablecimiento del derecho¹¹.

El grupo 53 y 75 del plan contable incluye los gastos de funcionamiento que tienen que ver con la salida de recursos de forma directa e indirecta, como los gastos por pérdida en venta, provisiones, agotamiento y depreciaciones, que efectivamente coinciden con el artículo 85 de la norma antes enunciada y que deben ser tenidos en cuenta para la liquidación de la contribución especial.

En un paralelo entre los gastos que la actora alega como incluidos indebidamente en la liquidación de la contribución especial del año 2012 y los que estableció la sentencia de 23 de septiembre de 2010, se concluye que no hay concordancia entre ellos, por lo que no se violó la aplicación del precedente jurisprudencial.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones¹²:

Previo recuento de los actos administrativos proferidos por la demandada, el tribunal hizo referencia a la sentencia de 26 de febrero de 2014 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, en la que se concluyó que el concepto de gastos de funcionamiento se encuentra determinado por la salida de recursos que de manera directa o indirecta se realizan con el fin de cumplir con el objeto social principal de la entidad contribuyente.¹³

De acuerdo al fallo enunciado, las cuentas que no hacen parte del cálculo de la contribución especial, son la 5120 (impuestos, contribuciones y tasas), 5304 (provisiones para deudores), 5313 (provisiones para obligaciones fiscales), 5330 (depreciaciones de propiedades, planta y equipo), 5331 (depreciación de bienes adquiridos en leasing financiero), 5345 (amortización de intangibles), 58 (otros gastos), 5810 (otros gastos extraordinarios).

Adicionalmente, las cuentas del grupo 75 que hace referencia a los costos de producción, no se debe equiparar a los gastos de funcionamiento,

¹¹ Sección Cuarta, Consejo de Estado, exp. 16874. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

¹² Folios 326 a 363 del c.p.

¹³ Exp. 19155. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

debido a que son conceptos diferentes, por lo que no deben ser incluidos en la liquidación de la contribución especial.

De acuerdo a lo anterior, la SSPD incluyó en la liquidación de la contribución especial de la actora del periodo 2012, rubros que hacen parte de las cuentas clase 5 y del grupo 75 que fueron excluidos por la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado antes enunciada, por lo que se violó lo provisto en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

La actora solicitó que como restablecimiento del derecho se le devolviera lo pagado en exceso, por lo que de acuerdo a la prueba de haber pagado \$6.015.630.000 por la contribución especial del año 2012 liquidada por la SSPD, se ordenó la devolución de \$3.653.024.317, indexados a la fecha de la devolución y los respectivos intereses.

No se condenó en costas, porque al ser un tema de impuestos es de carácter público.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló en los siguientes términos¹⁴:

La excepción de inconstitucionalidad debe ser declarada en contra del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, porque la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia de 17 de septiembre de 2014, declaró la inaplicabilidad de la Resolución SSPD 2011130008735 del 12 de abril de 2011, debido a que se incluyó el concepto de "costos" dentro del concepto de "gastos", para la liquidación de la contribución especial establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994¹⁵.

Debido a la importancia constitucional, no se puede establecer que la excepción de inconstitucionalidad se está interponiendo extemporáneamente, debido a que se solicita dentro de una apelación en una fecha muy cercana a la emisión del fallo judicial en el que se sustenta.

El inciso 2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, es contradictorio al artículo 338 de la Constitución Política, ya que limitó unos rubros que no permiten recuperar los costos en que la SSPD incurre al vigilar las entidades contribuyentes de la contribución especial. Adicionalmente, contradice lo establecido en el artículo 370 de la Constitución Política, porque existe una falta de financiación de las entidades de vigilancia y control.

El Tribunal en primera instancia, no demostró que la SSPD se haya extralimitado en su función, debido a que no se probó en el expediente

¹⁴ Folios 373 a 381 del c.p.

¹⁵ Exp. 20253. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

que se hubiera recuperado más de los costos en que incurrió la entidad de vigilancia.

Además, no es entendible que cuando existe el principio de la primacía del interés general sobre el privado, en el fallo de primera instancia se haya privilegiado el interés particular de una empresa, sobre el de una entidad de control nacional.

De acuerdo a lo anterior las cuentas 7505 (Servicios personales), 7510 (Generales), 7540 (Órdenes y contratos de mantenimiento), 7542 (Honorarios), 7545 (Servicios públicos), 7550 (Materiales y costos de operación), 7560 (Seguros) y 7570 (Órdenes y contratos por otros servicios), deben de ingresar a la base de la contribución especial.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró de forma sucinta lo dicho en la demanda y resaltó que la sentencia de primera instancia cumple con la interpretación normativa y precedentes jurisprudenciales¹⁶.

La **demandada** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación¹⁷.

El **Ministerio Público** representado por el procurador sexto delegado ante el Consejo de Estado solicitó se confirme la sentencia de primera instancia, por las siguientes razones:¹⁸

La solicitud de excepción de constitucionalidad del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 no tiene ningún sustento legal, porque el artículo 338 de la Constitución Política, permite que las entidades administrativas establezcan las tarifas de las tasas.

Adicionalmente, el hecho de que las entidades administrativas puedan establecer la tarifa de las tasas, no implica que la ley no pueda determinar limitantes, porque establecer la tarifa de ciertos tributos es una facultad potestativa otorgada por el constituyente, pero los demás elementos son potestad del legislador.

La Sección Cuarta del Consejo de Estado, en sentencia de 15 de febrero de 2015, solucionó un caso similar, por lo que hay precedente jurisprudencial a seguir para el presente caso¹⁹.

¹⁶ Folios 406 a 410 del c.p.

¹⁷ Folios 392 a 400 del c.p.

¹⁸ Folios 423 a 426 del c.p.

¹⁹ Exp. 20450. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

En el documento de apelación, la SSPD no desvirtuó la suma pretendida por la parte actora, por lo que la inconformidad de la demandada carece de sustento.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Cuestión previa

El presente proceso, el 19 de septiembre de 2012, entró al despacho para fallo de la entonces Consejera de Estado Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez²⁰; magistrada que laboró en el Consejo de Estado hasta el 25 de abril de 2016. En su reemplazo, el 18 de octubre de 2016 tomó posesión como nueva Consejera de Estado la Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto.

La Dra. Carvajal Basto el 21 de noviembre de 2017 se declaró impedida para conocer de presente proceso de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del C.G.P., por cuanto en primera instancia, en su entonces condición de Magistrada del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, suscribió la sentencia que ahora es objeto del recurso de apelación.

El numeral segundo del artículo 141 del CGP²¹ establece como causal de recusación el hecho de que el juez haya conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior²².

La Sala observa que la causal de recusación se circunscribe al hecho de que el juez, o en este caso el magistrado, haya realizado cualquier clase de actuación dentro del mismo proceso en una instancia anterior.

En el presente asunto, la Sala considera que se dan los presupuestos de impedimento establecidos en el numeral segundo del artículo 141 del CGP, por cuanto, una vez revisado el expediente, la Sala observa que la Dra. Carvajal Basto suscribió la sentencia que ahora es objeto de apelación²³.

Debido a ausencia de quórum en esta Sección, el 30 de marzo de 2017 se designó como conjuez al Dr. Héctor J. Romero Díaz, a fin de resolver el impedimento manifestado por la Dra. Carvajal Basto. Mediante auto de 11 de mayo de 2017, el impedimento fue declarado fundado y se ordenó remitir el expediente al despacho que siguiera en turno. El expediente llegó el 31 de mayo de 2017 al despacho del Consejero Ponente de esta providencia.

²⁰ Folio 386 c.p.

²¹ CGP, aplicable en materia de impedimentos y recusaciones por remisión expresa del artículo 130 del CPACA.

²² CGP. "Artículo 141. Causales de recusación. Son causales de recusación las siguientes:

(...)

2. Haber conocido del proceso o realizado cualquier actuación en instancia anterior, el juez, su cónyuge, compañero permanente o algunos de sus parientes indicados en el numeral precedente."

²³ Folio 364 del c.p.

La Sala precisa que si bien se había sorteado conjuez para completar el quórum decisorio en el presente asunto, éste ya no será necesario, toda vez que el Dr. Julio Roberto Piza Rodríguez se posesionó como magistrado de esta Corporación el 25 de septiembre de 2017, y en aplicación del artículo 116 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la llegada de un nuevo Consejero desplaza al conjuez Dr. Héctor J. Romero Díaz.

Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, la Sala determina lo siguiente:

- Si procede la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la SSPD contra el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, por cuanto prevé como base gravable de la Contribución Especial, los gastos de funcionamiento, y no cualquier tipo de gastos, sino los asociados al servicio sometido a regulación, lo que a juicio de la entidad demandada vulnera los artículos 370 y 338 de la Constitución Política, porque limitó la base gravable a unos rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la autoridad para la prestación de los servicios de vigilancia y control y genera una falta de financiación para ejercer las actividades de inspección, vigilancia y control que realiza la SSPD.
- Si las sumas pertenecientes a las cuentas del Grupo 75 - costos de producción de servicios personales (7505), generales (7510), órdenes y contratos de mantenimiento (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y costos de operación (7550), seguros (7560) y órdenes y contratos por otros servicios (7570) hacen parte de la base gravable de la contribución especial del año 2012, a cargo de la actora.

Excepción de inconstitucionalidad del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Reiteración²⁴

La Sala confirmará la sentencia apelada para lo cual reitera el criterio expuesto por la Sección en sentencia de 1 de junio de 2016, en la que se analizaron los mismos fundamentos de hecho y de derecho entre las mismas partes, relacionado con la contribución especial por prestación del servicio de energía eléctrica establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para el periodo 2011²⁵.

Sea lo primero precisar que, en estricto rigor, la autoridad administrativa no puede justificar la legalidad de un acto alegando que la ley que le sirve de

²⁴ Sentencia del 11 de mayo de 2017, Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 20179. C.P Milton Chaves García.

²⁵ Exp. 21702. C.P. Martha Teresa Briceño De Valencia.

sustento es contraria a la Constitución Política, pues, en realidad, es contradictorio. Lo pertinente sería que quien invoque la excepción de inconstitucionalidad de una norma sea el demandante, no el demandado, la autoridad administrativa, por cuanto es la primera que debe acatar el ordenamiento jurídico (artículo 6 de la Constitución Política).

La Sala entiende que lo que la Superintendencia denomina como **excepción de inconstitucionalidad** es, en realidad, la interpretación que, a su juicio, debe darse a la norma que supuestamente solicita inaplicar.

Pues bien, la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*", hace parte del inciso segundo del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que dispone lo siguiente:

"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". (Subraya la Sala)

Por su parte, los artículos 338 y 370 de la Constitución establecen, en su orden, lo siguiente:

"ARTÍCULO 338. *En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.*

La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos".

"ARTICULO 370. *Corresponde al Presidente de la República señalar, con sujeción a la ley, las políticas generales de administración y control de eficiencia de los servicios públicos domiciliarios y ejercer por medio de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, el control, la inspección y vigilancia de las entidades que los presten".*

En lo que interesa a este asunto, el artículo 338 de la Constitución Política prevé que si bien la creación de las tasas y contribuciones compete a las leyes, ordenanzas y acuerdos, estas normas pueden permitir que las tarifas de dichos tributos sean fijadas por las autoridades administrativas. Adicionalmente, dichas tarifas deben cobrarse a los contribuyentes para recuperar los costos de los servicios que tales autoridades presten, si es

una tasa, o como participación en los beneficios que les proporcionan, si se trata de una contribución.

En virtud de la facultad impositiva otorgada por la Constitución Política, el Congreso de la República expidió la Ley 142 de 1994 *"Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones"*. El artículo 85 de la citada ley, creó el tributo denominado contribución especial 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"* (Se resalta). El sujeto activo de la contribución especial es la SSPD y son sujetos pasivos, las entidades sometidas a control y vigilancia, es decir, las prestadoras de servicios públicos domiciliarios.

Dentro del poder tributario y la libertad de configuración normativa, el Congreso de la República dispuso en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 que la contribución especial a cargo de las entidades sometidas a inspección, vigilancia y control de la SSPD debe liquidarse y pagarse teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Para definir los costos de los servicios que presta la SSPD deben tenerse en cuenta todos los gastos de funcionamiento de esta, al igual que la depreciación, amortización u obsolescencia de sus activos en el período anual respectivo (artículo 85.1 de la Ley 142 de 1994).
2. La SSPD debe presupuestar sus gastos anuales **y dentro del límite legal** debe cobrar la tarifa que arroje el valor necesario para cubrir el presupuesto anual (artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994).

La tarifa máxima de la contribución especial es el 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"** (artículo 85.2 inciso segundo de la Ley 142 de 1994).

Así, la tarifa del tributo denominado contribución especial es máximo del 1% y **la base gravable es el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.**

El hecho de que la base gravable del tributo sea el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, es concordante con el fin mismo de la contribución especial, que es recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia y guarda armonía también con el artículo 338 de la Constitución Política, que prevé que la tarifa es para la recuperación de costos de los servicios que presta la autoridad administrativa.

Fue voluntad del legislador, titular del poder tributario, que la base gravable de la contribución especial fuera el valor de los gastos de funcionamiento, más concretamente, los asociados al servicio sometido a vigilancia y control de la demandada. No fue su voluntad que la base gravable incluyera el valor de los costos de producción. Si así hubiera sido, lo habría plasmado en la norma, sin reparo alguno, pues, se insiste, tiene la potestad para hacerlo.

Además, como la tarifa de la contribución especial es para recuperar los costos en que incurra la SSPD por los servicios de control y vigilancia que presta a las vigiladas, fue voluntad del legislador que la base gravable solo incluyera los gastos de funcionamiento asociados al servicio que presta la entidad vigilada y que se encuentra sometido a inspección, vigilancia y control del Estado o, como dice el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, "*del servicio sometido a regulación*".

Igualmente, en cuanto al argumento de que la ley limitó la base de liquidación de la contribución especial a rubros que son insuficientes para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de inspección, vigilancia y control, se advierte que el análisis de dicho argumento es propio del debate legislativo exclusivo del Congreso, como titular de la potestad tributaria, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 338 de la Constitución Política.

De acuerdo con lo anterior, no procede la interpretación que dio la demandada a la expresión "*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*", del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994. Por lo tanto, la Sala declara no probada lo que la demandada denominó como excepción de inconstitucionalidad.

Base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD

La demandada, mediante la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, fijó la tarifa de la contribución especial, de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, para el año 2012, "*en el 0.7762% de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio de la Entidad contribuyente, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la SSPD a través del Sistema Único de Información -SUI-, a 31 de diciembre de 2011*".

En el artículo 2 de la mencionada Resolución dispuso que las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, control y vigilancia de la SSPD, que integran la base de liquidación para la contribución especial de la vigencia 2012, incluyen las siguientes cuentas:

51 Gastos de administración (menos la 5120)

- 7505 Servicios personales
- 7510 Generales
- 753508 Licencia de operación del servicio
- 753513 Comité de Estratificación
- 7540 Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones
- 7542 Honorarios
- 7545 Servicios públicos
- 7550 Materiales y otros costos de operación
- 7560 Seguros
- 7570 Órdenes y contratos por otros servicios

En sentencia de 11 de mayo de 2017, la Sala **anuló parcialmente** el artículo 2º de la Resolución No. SSPD SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012, *"en cuanto incluyó dentro de la base de liquidación de la contribución especial de la vigencia 2012, las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570, todas pertenecientes al "grupo 75 - costos de producción" y NIEGASE la nulidad de la inclusión del grupo 51- "gastos de administración (menos la cuenta 5120)" en la base de liquidación de la contribución especial por la misma vigencia fiscal"*²⁶.

Para el efecto, reiteró el criterio expuesto por la Sala respecto a la inclusión de la cuenta 75 en la base gravable de la contribución especial a favor de la SSPD. Al respecto, consideró lo siguiente²⁷:

"Las cuentas del grupo 75- costos de producción no hacen parte de la base gravable de la contribución especial"

Como se precisó, el artículo 2 de la Resolución SSPD-20121300016515 de 2012 dispuso que hacen parte de la base gravable de la contribución especial para el año gravable 2011, las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570 del grupo 75- costos de producción.

*De acuerdo con el criterio de la Sección, fijado en el fallo del 23 de septiembre de 2010 y que en esta oportunidad se reitera, las cuentas del **grupo 75-costos de producción** del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios no integran la base gravable de la contribución especial, fundamentalmente porque "la noción de costos no se puede equiparar a la de gastos de funcionamiento por no haberlo previsto así la Ley 142 de 1994".*

En idéntico sentido, la Sala ha inaplicado actos generales de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en cuanto han incluido las cuentas del grupo 75- costos de producción dentro de la base gravable de la contribución especial.

²⁶ Sentencia de 11 de mayo de 2017, exp. 20179. C.P. Milton Chaves García.

²⁷Exp. 20179, C.P. Milton Chaves García. También reiteró las sentencias de los expedientes Nos. 20874 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 21714 Jorge Octavio Ramírez; 21246 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 21724 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

(...)

"Es de anotar que sobre los costos de producción, la Sala precisó lo siguiente²⁸:

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

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

*Por tanto, los costos de producción equivalen a aquellas erogaciones **asociadas directamente** con la producción de los bienes o prestación de los servicios, mediante las cuales las empresas de servicios públicos domiciliarios **obtienen sus ingresos** en desarrollo de su actividad. Por su parte, los gastos de funcionamiento corresponden a las erogaciones que, a diferencia de los costos, se **utilizan de manera directa o indirecta**, y que son **necesarias para cumplir las funciones propias** de la actividad de dichas empresas". (Destacado propio del texto original).*

Con base en el criterio anteriormente expuesto, en la sentencia de 11 de mayo de 2017, Expediente No. 20179, la Sala concluyó que la inclusión de los costos de producción, esto es, de las cuentas del Grupo 75 del Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios, dentro de los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio regulado que hizo la Resolución SSPD-20121300016515 de 30 de mayo de 2012 es contraria al artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, dado que amplía la base gravable del tributo con erogaciones que no hacen parte de los gastos de funcionamiento de las entidades vigiladas.

²⁸ Ibidem

Así, por violar el principio de legalidad del tributo, anuló las cuentas del grupo 75 demandadas en ese proceso, a saber; "las cuentas 7505, 7510, 753508, 753513, 7540, 7542, 7545, 7550, 7560 y 7570, todas pertenecientes al 'grupo 75 - costos de producción'.

Como consecuencia de la nulidad parcial en mención, serán excluidas de la base gravable de la contribución determinada a la actora por la demandada las citadas cuentas del grupo 75 costos de producción.

De esta manera, la Sala procederá a excluir de la base gravable de la contribución especial determinada a la actora por el año gravable 2012 las referidas cuentas, para esto, se observa que en el asunto objeto de análisis, la SSPD profirió la Liquidación Oficial No. 20125340001896 de 7 de junio de 2012, por medio de la cual determinó a EPM la contribución especial, correspondiente al año 2012, así:²⁹

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD
51	(+) Gastos de administración	\$ 370.234.129.014
5120	(-) Impuestos, tasas y contribuciones	\$ 40.895.470.315
7505	(+) Servicios Personales	\$ 159.797.846.159
7510	(+) Generales	\$ 34.441.346.788
7540	(+) Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones	\$ 84.372.320.936
7542	(+) Honorarios	\$ 8.123.180.581
7545	(+) Servicios públicos	\$ 8.318.714.085
7550	(+) Materiales y otros costos de operación	\$ 35.402.257.667
7560	(+) Seguros	\$ 26.661.938.315
7570	(+) Órdenes y contratos por otros servicios	\$ 88.554.035.562
753508	Licencia de operación del servicio	0
753513	Comité de estratificación	0
	Total base	\$ 775.010.298.792
	Total contribución porcentaje 0.7762%	\$ 6.015.630.000
	TOTAL A PAGAR	\$ 6.015.630.000

La Sala advierte que dentro del expediente, la actora probó que pagó el valor de \$6.015.630.000 por concepto de contribución especial de la Liquidación Especial 20125340001896 de 7 de junio de 2012 mediante comprobante bancario con fecha de consignación de 19 de octubre de 2012, por lo que solicitó en las pretensiones de la demanda, la devolución del mayor valor pagado³⁰.

En este orden de ideas, para determinar el mayor valor pagado la Sala realizará la liquidación, de acuerdo a lo siguiente:

²⁹ Folio 48 c. p.

³⁰ Folio 116 del c.p.

Cuenta	Concepto	Liquidación SSPD	Liquidación Tribunal de Cundinamarca	Liquidación Consejo de Estado
51	Gastos de administración	\$ 370.234.129.014	\$ 370.234.129.014	\$ 370.234.129.014
5120	Impuestos, tasas y contribuciones	-\$ 40.895.470.315	-\$ 40.895.470.315	-\$ 40.895.470.315
7505	Servicios Personales	\$ 159.797.846.159	\$ 0	\$ 0
7510	Generales	\$ 34.441.346.3788	\$ 0	\$ 0
7540	Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones	\$ 84.372.320.936	\$ 0	\$ 0
7542	Honorarios	\$ 8.123.180.581	\$ 0	\$ 0
7545	Servicios públicos	\$ 8.318.714.085	\$ 0	\$ 0
7550	Materiales y otros costos de operación	\$ 35.402.257.667	\$ 0	\$ 0
7560	Seguros	\$ 26.661.938.315	\$ 0	\$ 0
7570	Órdenes y contratos por otros servicios	\$ 88.554.035.562	\$ 0	\$ 0
753508	Licencia de operación del servicio	\$ 0	\$ 0	\$ 0
753513	Comité de estratificación	\$ 0	\$ 0	\$ 0
	Total base	\$ 775.010.298.792	\$ 329.338.658.699	\$329.338.658.699
	Total contribución porcentaje 0.7762%	\$ 6.015.630.000	\$2.556.326.668	\$2.556.326.668
	TOTAL A PAGAR	\$ 6.015.630.000	\$2.556.326.668	\$2.556.326.668

De acuerdo con lo expuesto, existe una diferencia de \$3.459.303.331 entre el valor pagado por la actora por contribución especial (\$6.015.630.000) y el valor de \$2.556.326.668 que la Sala determinó por contribución especial., cifra que coincide con la determinada por el *a quo* que debe ser devuelta a la actora.

Sin embargo, toda vez que en la sentencia apelada se indexó dicha cifra, y que según el artículo 187 del CPACA³¹, debe ser indexada a la fecha de ejecutoria de la presente providencia, se modificará la sentencia apelada en tal sentido.

³¹ La Sala reitera la posición fijada en la sentencia del 5 de mayo de 2016, radicación: 25000-23-37-000-2013-00029-01 (21714), actor: LIMPIEZA METROPOLITANA S.A. E.S.P. -LIME, demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala confirmara la sentencia apelada, en cuanto liquidó la contribución a cargo de la demandante en la suma de \$2.556.326.668.

En consecuencia, los \$3.459.303.331 de pago en exceso a favor de la entidad demandante deben ser devueltos indexados atendiendo la siguiente fórmula:

$$Va = Vh \frac{\text{INDICE FINAL}}{\text{INDICE INICIAL}}$$

En la que el valor ajustado (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el mayor valor pagado por el contribuyente, por el número que resulte de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE, vigente en la fecha de ejecutoria de esta providencia, por el índice inicial, esto es, el vigente al momento de cada pago.

Adicionalmente, se deben reconocer los intereses moratorios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011.

De esta manera, la Sala modificara del numeral segundo de la sentencia apelada para precisar que la suma de \$3.459.303.331 es el valor a devolver, indexado a la fecha de ejecutoria de la presente providencia, junto con los intereses moratorios previstos en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011. En lo demás se confirmará la sentencia apelada

Condena en costas

En cuanto a la condena en costas, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del CPACA y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"Artículo 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas:

(...)

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

"9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción." (Resalta la Sala)

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente³²:

"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365³³. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366³⁴, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra". (Resalta la Sala)

En este caso, una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas, esto es, no fueron acreditadas por la parte demandante. Por lo tanto, no se condena en costas.

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

FALLA

PRIMERO: DECLARAR fundado el impedimento manifestado por la Doctora Stella Jeannette Carvajal Basto, de acuerdo con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia. En consecuencia, queda separada del conocimiento de este proceso.

SEGUNDO. MODIFICAR el numeral *SEGUNDO* de la parte resolutive de la sentencia apelada que quedará así:

³² Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

³³ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

³⁴ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

"SEGUNDO: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, **DECLARAR** que EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. sólo está obligada a pagar la suma de \$2.556.326.668.82, por concepto de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, correspondiente al año 2012, de conformidad con la liquidación que obra en la parte motiva de este fallo, y **ORDENAR** a La Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, devolver a EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP, la suma de \$3.459.303.331, suma que deberá ser indexada de conformidad con lo señalado en la parte considerativa de la sentencia. Dicha suma devengará intereses de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 de la Ley 1437 de 2011."

TERCERO: En lo demás, **CONFIRMAR** la sentencia apelada.

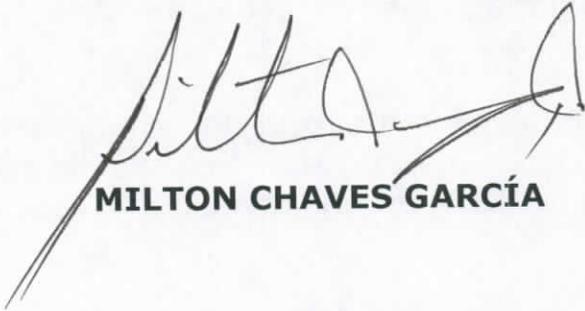
CUARTO: No se condena en costas en esta instancia.

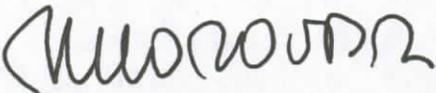
La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha

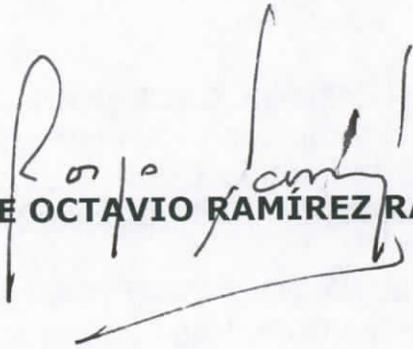
Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen.

Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en sesión de la fecha.


MILTON CHAVES GARCÍA


JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ


JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ