



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., primero (1) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación: 250002327000201200283-01 (21702)

Actor: EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P. (NIT 890904996-1)

**Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS
DOMICILIARIOS**

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL AÑO 2011

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia del 25 de noviembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO. – DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de la Contribución Especial por Energía Eléctrica No. 20115340000376 del 07 de julio de 2011, mediante la que la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios liquidó la contribución especial a cargo de Empresas Públicas de Medellín ESP respecto del año

gravable 2011, así como sus confirmantes: Resolución No. SSPD-20115300029705 del 29 de septiembre de 2011 por la que se resuelve el recurso de reposición y la Resolución No. SSPD-20115000038335 del 28 de noviembre de 2011, por la que se desató el recurso de apelación.

SEGUNDO.- *A título de **RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** como consecuencia de lo anterior, se ordena a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS reintegrar a EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN ESP la suma de \$3.983.532.884.00, con la indexación a que haya lugar, más los intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia, hasta la fecha efectiva en que se realice la devolución de los montos cancelados por concepto del aludido tributo.*

TERCERO.- *Se niegan las demás pretensiones de la demanda.*

CUARTO.- *Sin condena en costas en esta instancia.*

QUINTO.- *Ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente, previas las anotaciones de rigor.*

SEXTO.- *Devuélvase a la parte demandante el remanente de los gastos del proceso, si hubiere lugar a ello”.*

ANTECEDENTES

Por Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en adelante SSPD, fijó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación, las erogaciones de servicios personales, generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas y órdenes y contratos por otros servicios, del Grupo 75- costos de producción¹.

¹ Folios 250 y 251 c.p. 1

Por Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, la SSPD estableció en 0.7397% la tarifa de la contribución especial a cargo de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, para la vigencia 2011. Asimismo, dispuso que las erogaciones que integran la base de liquidación para la contribución especial son las contempladas en la Resolución SSPD 2011300008735 del 12 de abril de 2011².

La SSPD profirió la Liquidación Oficial 20115340000376 de 7 de julio de 2011³, mediante la cual determinó a cargo de las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN, en adelante EPM, una contribución especial de \$6.710.241.000, por el servicio de energía eléctrica, correspondiente al año 2011. Esta resolución fue notificada personalmente el 3 de agosto de 2011⁴.

La liquidación oficial fue confirmada a través de las Resoluciones SSPD-20115300029705 de 29 de septiembre de 2011⁵ y SSPD-20115000038335 de 28 de noviembre de 2011⁶, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por EPM.

El 16 de diciembre de 2011, EPM pagó la contribución especial por \$6.710.241.000⁷.

DEMANDA

EPM, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicitó lo siguiente:

² Folios 244 a 249 c.p. 1

³ Folios 67 a 69 c.p. 1

⁴ Folio 71 c.p. 1

⁵ Folios 88 a 104 c.p. 1

⁶ Folios 124 a 138 c.p. 1

⁷ Folio 70 c.p. 1

“1.1. Se declare la nulidad de los actos administrativos expedidos por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD) que se relacionan a continuación:

- 1.1.1. Liquidación Oficial No. **20115340000376** del 07 de julio de 2011 de la Contribución Especial del año 2011, por el **servicio de energía eléctrica.**
- 1.1.2. Resolución No. **SSPD 20115300029705 del 29-09-2011**, Expediente: **2011534260100043E** “Por la cual se resuelve el recurso de reposición presentado por las **EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.** contra la Liquidación Oficial No. **20115340000376** del 7 de julio de 2011 de la Contribución Especial año 2011.
- 1.1.3. Resolución No. **SSPD 20115000038335 del 28-11-2011**, Expediente: **2011534260100043E** “por la cual se resuelve el recurso de apelación presentado por las **EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN E.S.P.** contra la Liquidación Oficial No. **20115340000376** del 7 de julio de 2011 de la Contribución especial año 2011.
- 1.2. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos antes enunciados, se restablezca el derecho de mi representada, **ORDENANDO** a la **SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS (SSPD)** el reintegro de la suma de dinero correspondiente al mayor valor cancelado por concepto de Contribución Especial año 2011 correspondiente al **servicio de Energía, equivalente a TRES MIL NOVECIENTOS OCHENTA Y TRES MILLONES QUINIENTOS TREINTA Y DOS MIL OCHOCIENTOS OCHENTA Y CUATRO PESOS M/C (\$3.983.532.884,00);** suma que deberá ser indexada al momento de proferirse sentencia.
- 1.3. Que se **CONDENE** a la entidad demandada a reconocer y pagar en favor de mi representada los intereses legales, intereses corrientes y de mora que legalmente se hayan causado sobre la suma reclamada, esto desde el momento del pago de la contribución y hasta la fecha en la cual se verifique el cumplimiento efectivo de la sentencia con la cual se ponga fin a la controversia.
- 1.4. Que se **ORDENE** a la entidad a dar cumplimiento a la sentencia en los términos establecidos en los artículos 176, 177 y 178 del Código Contencioso Administrativo.
- 1.5. Que se **ORDENE** a la entidad demandada al pago de las costas y agencias en derecho a que haya lugar”⁸.

⁸ Folios 18 y 19 c.p. 1

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 29, 95-9, 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 35 inciso 1, 36, 84 y 158 del Código Contencioso Administrativo
- Artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994
- Artículo 712 del Estatuto Tributario

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Falsa motivación

Los actos demandados son nulos por falsa motivación porque en estos la demandada se limitó a citar normas y no especificó cada uno de los conceptos, gastos o rubros que tuvo en cuenta para determinar la base gravable de la contribución especial para el año 2011. Por lo anterior, desconoció el artículo 712 literal e) del Estatuto Tributario.

Violación del principio de legalidad

Los actos acusados son nulos por infringir los artículos 338 de la Constitución Política y 85 de la Ley 142 de 1994, que circunscribe la base gravable de la contribución especial a "*los gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado*".

Ello, porque al determinar el monto de la contribución especial, la SSPD incluyó en la base gravable partidas que debían ser excluidas porque no corresponden a gastos de funcionamiento, en los términos de la sentencia del Consejo de Estado⁹ que declaró la nulidad parcial de la Resolución

⁹ Sentencia de 23 de septiembre de 2010, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

20051300033635 de 2005, norma que sirvió de sustento para expedir dicha liquidación oficial.

En efecto, la SSPD incluyó gastos por concepto de la cuenta 5120 - impuestos, contribuciones y tasas del Grupo 51 – gastos de administración y las cuentas por servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570), del Grupo 75 - costos de producción. Todas estas son partidas que no están incluidas en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, porque no son gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado.

Mediante Resolución 201113000217485 de 28 de junio de 2011 la SSPD fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2011 y dispuso que las erogaciones que constituyen gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución, son las contempladas en la Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011, que incorpora conceptos o partidas que habían sido excluidas de la base gravable para fijar la contribución, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado.

Al liquidar la contribución especial para el año 2011, la SSPD desconoció el principio de legalidad del tributo y el precedente judicial¹⁰. Ello, porque en sentencia de 23 de septiembre de 2010¹¹, la Sección Cuarta del Consejo de Estado declaró la nulidad del numeral 6 de la Resolución 20051300033635 de

¹⁰ Corte Constitucional, sentencia C-539 de 2001; Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencias de 23 de septiembre de 2010, exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 14 de octubre de 2010, exp. 16650, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia

2005 y fijó, con criterio de autoridad y con efectos erga omnes, la interpretación del concepto de gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado.

Asimismo, la SSPD violó el artículo 158 del Código Contencioso Administrativo porque al expedir las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011 y 201113000217485 de 28 de junio de 2011, reprodujo la Resolución 20051300033635 de 2005, que incluía partidas para la base de la liquidación de la contribución, que fueron anuladas.

Además, la SSPD desconoció los precedentes horizontales¹², que se asemejan al presente proceso, y en los que se anularon las liquidaciones oficiales practicadas por la demandada. Esta línea argumentativa se mantiene y tiene alcance vinculante, como lo ha precisado la Corte Constitucional al referirse a la autonomía e independencia de los jueces y al respeto a los precedentes judiciales¹³.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La SSPD propuso la excepción de legalidad de los actos demandados porque actuó conforme con la ley. Además, se opuso a las pretensiones, por las razones que se resumen así¹⁴:

Las actuaciones de la Superintendencia se fundamentaron en los lineamientos establecidos en la Ley 142 de 1994 y en el principio de legalidad previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

Con base en el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, la contribución a cargo de las entidades sometidas a la regulación, control y vigilancia de la SSPD no

¹² Sentencias de 3 de mayo de 2011, exp. 2009-00027; 18 de marzo de 2011, exp. 2010-00115, M.P. Leonardo Galeano Guevara, 18 de marzo de 2011, exp. 2008-00174, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez; 20 de octubre de 2011, exp. 2010-00064, M.P. Gloria Isabel Cáceres Martínez;

¹³ T-014 de 2009.

puede ser superior al 1% del valor de los gastos de funcionamiento, asociados al servicio de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en que se haga el cobro.

El artículo 79 de la Ley 142 de 1994 asigna a la Superintendencia la función de definir, por vía general, las tarifas de las contribuciones que deban pagar las entidades sujetas a su inspección, control y vigilancia en los términos del artículo 85 de la misma norma.

De acuerdo con el concepto de gastos de funcionamiento determinado en sentencia del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010¹⁵, para calcular la contribución deben excluirse las erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio sometido a regulación. Por ello, deben excluirse los gastos por pérdidas en venta o baja de activos y las erogaciones incluidas en el grupo 53, relacionadas con las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones, así como las provisiones para inversiones, deudores, inventarios, obligaciones fiscales, contingencias, depreciaciones de propiedades, planta y equipo, bienes adquiridos en leasing y amortizaciones de bienes entregados a terceros.

En la misma sentencia se precisó que algunos rubros correspondientes al grupo 75 del Plan de Contabilidad para los entes prestadores de servicios públicos no representan erogaciones efectivas de recursos, por lo que varios rubros de dicho grupo sí corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio objeto de vigilancia y control.

Con base en la interpretación del artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y el fallo citado, por Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011 la Superintendencia determinó como gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio objeto de vigilancia, los servicios personales,

¹⁴ Folios 272 a 279 c.p. 1

generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios que hacen parte del grupo 75. Igualmente, mediante Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011, fijó en el 0.7397% la tarifa de la contribución.

Los gastos que se tomaron como base para liquidar la contribución a cargo de la demandante que corresponden a servicios personales, generales, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros costos de operación, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios, son aquellos en los que incurre normalmente para cumplir su objeto principal, que es la prestación del servicio de energía eléctrica.

Ello, no solo porque fueron clasificados por la División Financiera de la entidad como inherentes a la prestación del servicio público objeto de vigilancia y control, sino porque de acuerdo con los criterios del Consejo de Estado, solo se excluyeron los ítems del Grupo 75- costos de producción que no tienen relación de causalidad con la producción del ingreso o base de renta.

En consecuencia, no existe vulneración de los artículos 158 del Código Contencioso Administrativo y 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 porque en los actos acusados la demandada no reprodujo la Resolución 200513000333635 de 2005, declarada nula por el Consejo de Estado mediante sentencia de 23 de septiembre de 2010.

SENTENCIA APELADA

¹⁵ Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen así¹⁶:

De la lectura de los actos administrativos demandados se advierte que la Superintendencia no indicó las cuentas relacionadas para fijar el monto de la contribución especial a cargo de la actora ni mencionó las respectivas partidas que constituyen la base de liquidación del tributo. Se limitó a fijar una suma consolidada respecto de la contribución especial del año 2011, la tarifa y el valor a pagar, sin señalar detalladamente los factores de determinación del tributo.

Los actos administrativos no fueron debidamente motivados, pues si bien fijaron el monto del tributo a cargo de la demandante, no explicaron los conceptos y las sumas que se utilizaron para efectuar la liquidación.

En consecuencia, la SSPD violó el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo. Asimismo, desconoció los derechos al debido proceso y defensa, por cuanto la demandante no tuvo la oportunidad de controvertir las cifras y conceptos que tomó en consideración para practicar la liquidación oficial.

En consecuencia, si bien procede la devolución de todo lo que la demandante pagó por concepto de la contribución especial (\$6.710.241.000), la actora solo pidió en el libelo de la demanda la devolución de \$3.983.532.884.

Por lo tanto, de acuerdo con el principio de congruencia de que trata el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, se ordena a la SSPD que reintegre a la actora \$3.983.532.884, debidamente indexados conforme con la siguiente fórmula:

Índice final

¹⁶ Folios 492 a 514 c.p. 1

$$Va = Vh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

Donde Va (valor actual) se determina multiplicando el valor histórico (Vh), que es la cantidad pagada en exceso por la actora, por el número que resulta de dividir el índice final de precios al consumidor vigente a la fecha de esta sentencia, por el índice inicial (vigente a la fecha del pago).

No hay lugar a ordenar el reconocimiento de intereses corrientes, toda vez que estos son incompatibles con la indexación porque pretenden recomponer el capital que se pudo ver afectado por los diferentes fenómenos económicos. Además, se violaría el principio de *non bis in ídem*, pues se impondrían dos sanciones por el mismo hecho.

De acuerdo con el artículo 177 del Código Contencioso Administrativo, se reconocen intereses moratorios desde el día siguiente a la ejecutoria de esta sentencia hasta la fecha en que se devuelva la suma que pagó la actora por la contribución especial del año gravable 2011.

Finalmente, no se condena en costas a la demandada porque no se configuran los supuestos del artículo 171 del Código Contencioso Administrativo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandada** apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁷:

El Tribunal no tuvo en cuenta las pruebas allegadas al proceso y desconoció los precedentes jurisprudenciales en relación con la falta de motivación de los actos administrativos, toda vez que la demandada motivó la liquidación de la contribución a cargo de la actora en las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011, que determinó las erogaciones de gastos de funcionamiento

asociados a la prestación del servicio sometido a la inspección, vigilancia y control de la entidad y 20111300017485 de 28 de junio de 2011, que fijó en 0.7397% la tarifa de la contribución especial. Ambas resoluciones son actos de carácter general que gozan de presunción de legalidad.

De otra parte, el *a quo* no resolvió todos los puntos que fueron objeto de controversia, pues el fundamento de su decisión se limitó a la motivación de los actos administrativos demandados. Además, se apartó de los antecedentes jurisprudenciales en los que se precisó que existen conceptos que no están asociados a los gastos de funcionamiento de los servicios objeto de control y vigilancia y, por ende, no hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

Además, procede la excepción de inconstitucionalidad de la expresión “*gastos de funcionamiento, asociados al servicio sometido a regulación*” del artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994.

Lo anterior, porque dicha expresión desconoce el artículo 338 de la Constitución Política, pues al incluir dentro de la base gravable de la contribución solo los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, limita la base gravable a unos rubros que no son suficientes para recuperar los costos en que incurre la SSPD por la prestación de los servicios de vigilancia y control.

Asimismo, viola el artículo 370 de la Constitución Política, por la falta de financiación de la SSPD, como delegataria de la función de control, inspección y vigilancia, que corresponde al Presidente de la República.

Como consecuencia de la inaplicación en el caso concreto de la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” del

artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, se ajusta a la ley la inclusión de los rubros del Grupo 75- Costos de Producción en la base de liquidación de la contribución especial, dado que tales rubros tienen que ver con la salida de recursos que, de manera directa o indirecta, se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda¹⁸.

La **demandada** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y del recurso de apelación¹⁹.

El **Ministerio Público** no emitió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala resuelve, en primer lugar, la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la Superintendencia²⁰. Si esta no prospera, determina si los actos administrativos adolecen de falta de motivación y en caso negativo, establece si las sumas por concepto de las cuentas 5120 - impuestos, contribuciones y tasas del Grupo 51 – gastos de administración, y por servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570) del

¹⁸ Folios 43 a 50 c.p. 2

¹⁹ Folios 7 a 19 c.p. 2

Grupo 75- costos de producción hacen parte de la base gravable de la contribución especial del año gravable 2011, a cargo de la actora.

Excepción de inconstitucionalidad

La excepción de inconstitucionalidad de la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” del artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 se sustenta, en esencia, en el hecho de que los gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable de la contribución especial a favor de la Superintendencia están conformados por todos los costos y gastos definidos en las normas contables, sin ninguna exclusión, pues al limitar los gastos de funcionamiento desaparece la fuente de financiación para recuperar los costos en que incurre la Superintendencia por la prestación de los servicios de control, inspección y vigilancia, que es la finalidad de la contribución especial, por lo cual se violan los artículos 338 y 370 de la Constitución Política.

Pues bien, la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” que se solicita inaplicar en el caso concreto, hace parte del inciso segundo del artículo 85 [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)

²⁰ Se analiza la excepción de inconstitucionalidad propuesta en el recurso de apelación, a pesar de que no fue alegada en la contestación de la demanda, porque de acuerdo con el artículo 4 de la Constitución Política, en caso de que prospere, debe incluso declararse de oficio.

Por su parte, los artículos 338 y 370 de la Constitución Política 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. Y que 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 1994²¹. El artículo 85 de la citada ley creó la 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". El sujeto activo de la contribución especial es la Superintendencia y los sujetos pasivos, las entidades sometidas a control y vigilancia, es decir, las empresas 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 Superintendencia debe liquidarse y pagarse teniendo en cuenta lo siguiente:

1. Para definir los costos de los servicios que presta la Superintendencia 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 Superintendencia 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 de la contribución especial es máximo del 1% y **la base gravable es únicamente el valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación de la entidad contribuyente.**

²¹ "Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos domiciliarios y se dictan otras disposiciones"

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 y todos los gastos sean o no de funcionamiento. 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 Superintendencia por los servicios de control y vigilancia que presta a las entidades 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, la afirmación de que con la exclusión de las cuentas alegadas por la actora se 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 no tiene ningún sustento, pues la demandada no allegó prueba alguna que demostrara dicha afirmación, como tampoco lo tiene sostener que la base gravable fijada en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 impide a la

demandada, como delegataria del Presidente de la República, la financiación debida para el ejercicio de las funciones de inspección, vigilancia y control de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios, como lo prevé el artículo 370 de la Constitución Política.

En consecuencia, la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” del artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 no vulnera los artículos 338 y 370 de la Constitución Política, razón por la cual se declara no probada la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la recurrente.

Estudia, entonces, la Sala los demás cargos propuestos por la Superintendencia en el recurso.

Falta de motivación

De conformidad con el artículo 35 del Código Contencioso Administrativo los actos administrativos que contengan decisiones que afecten a los particulares deben motivarse al menos de forma sumaria, pues el análisis de los hechos y razones que fundamentan la decisión garantizan el derecho de defensa y de audiencia del contribuyente y enmarcan el contenido de la decisión administrativa, en este caso, la liquidación de la contribución.

Los motivos del acto administrativo constituyen elemento esencial de este y su ausencia genera la nulidad del acto por expedición irregular, de conformidad con el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo. Sobre este punto, la Sala ha precisado lo siguiente²²:

²² Sentencia de 13 de junio de 2013, exp. 17495, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

“La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos.

Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos.

En cuanto a la falta de motivación, la Sala recuerda que este cargo se denomina técnicamente expedición en forma irregular del acto. En efecto, cuando la Constitución o la ley mandan que ciertos actos se dicten de forma motivada y que esa motivación conste, al menos en forma sumaria, en el texto del acto administrativo, se está condicionando la forma del acto administrativo, el modo de expedirse. Si la Administración desatiende esos mandatos normativos, incurre en el vicio de expedición irregular y, por ende, se configura la nulidad del acto administrativo²³.

En efecto, la expresión de los motivos por los cuales se profiere un acto administrativo de carácter particular y concreto es indispensable, pues es a partir de los mismos que el administrado puede controvertir aquellos aspectos de hecho y de derecho que considera no pueden ser el soporte de la decisión, pero cuando se prescinde de la motivación se impide que el particular afectado con la decisión pueda ejercitar cabalmente su derecho de defensa y contradicción”.

La actora considera que los actos administrativos adolecen de falta de motivación, por cuanto la Superintendencia se limitó a enunciar las normas en que fundamentó la decisión y omitió precisar los conceptos y rubros con base en los cuales liquidó la contribución especial a cargo de EPM por el año 2011.

En el caso en estudio, se encuentran probados los siguientes hechos:

²³ Sentencia 16090 del 23 de junio de 2011, C.P. Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

Por Resolución 2011534000376 de 7 de julio de 2011, la SSPD liquidó en \$6.710.241.000 la contribución especial de la Ley 142 de 1994, a cargo de EPM, por el año 2011. Como fundamento de su decisión, expuso lo siguiente²⁴:

“El Director Financiero de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios en desarrollo de las facultades conferidas por el numeral nueve (9) del artículo 23 del decreto 990 de 2002, procede a liquidar el valor de la contribución especial de que trata el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y las Resoluciones 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 20111300017485 del 28 de junio de 2011 en los siguientes términos:

1. Que de conformidad con el numeral 85.2 del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, la tarifa máxima de contribución no podrá ser superior al 1% del valor de las erogaciones de gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en la que se haga su cobro.

2. Que una vez efectuada la revisión de los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de acuerdo con el artículo primero de la Resolución 20111300017485, el valor a pagar por la contribución de la vigencia 2011 es:

<i>1 – ENERGÍA ELÉCTRICA</i>	<i>LIQUIDACIÓN</i>
	<i>SSPD</i>
<i>(+) TOTAL BASE LIQUIDACIÓN</i>	<i>907.157.059.174,00</i>
Total Base	907.157.059.174,00
Total Contribución	6.710.241.000,00
PORCENTAJE	
0.7397%	
TOTAL A PAGAR	6.710.241.000,00
SON SEIS MIL SETECIENTOS DIEZ MILLONES DOSCIENTOS CUARENTA Y UN MIL PESOS M/C”.	

El 10 de agosto de 2011, la actora interpuso recursos de reposición y apelación contra el acto que le liquidó la contribución y precisó que según sentencia de la Sala de 23 de septiembre de 2010, dentro de la base gravable

²⁴ Folio 68 c.p. 1

de la contribución no pueden incluirse las siguientes cuentas porque no son gastos de funcionamiento asociados al servicio regulado:

5120	IMPTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS	78.408.370.100
7505	SERVICIOS PERSONALES	144.375.939.464
7510	SERVICIOS GENERALES	29.047.302.355
7535	LICENCIAS, CONTRIBUCIONES Y REGALÍAS	63.592.968.327
7540	ORDEN CONTRATO MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	73.443.473.587
7542	HONORARIOS	8.363.540.060
7545	SERVICIOS PÚBLICOS	7.370.266.883
7550	MATERIALES Y OTR COSTOS OPER	27.746.686.704
7560	SEGUROS	21.337.800.559
7565	IMPUESTOS	10.601.151.988
7570	ORDEN CONTRAT X OTROS SS	74.246.047.404
	TOTAL PARTIDAS A EXCLUIR	538.533.547.431 ”

Por Resoluciones SSPD-20115300029705 de 29 de septiembre de 2011²⁵ y SSPD-20115000038335 de 28 de noviembre de 2011²⁶, la Superintendencia confirmó en reposición y apelación, respectivamente, la liquidación de la contribución especial.

²⁵ Folios 88 a 104 c.p. 1

²⁶ Folios 124 a 138 c.p. 1

Si bien los actos administrativos acusados no especificaron los montos de cada una de las partidas que tuvo en cuenta la Superintendencia para liquidar la contribución especial a cargo de EPM para el año 2011, no puede entenderse que los actos carecen de motivación, pues las cifras provienen de la información de los estados financieros del año 2010, que la actora entregó a la Superintendencia a través del sistema SIU.

Además, al recurrir la liquidación de la contribución, la actora sabía con precisión cuáles partidas no hacían parte, en su criterio, de la base para liquidar la contribución, y los valores correspondientes a estas.

Igualmente, en los actos que decidieron los recursos, la Superintendencia mencionó, en forma clara y precisa, las cuentas incluidas en la base gravable, esto es, la 5120 – impuestos, tasas y contribuciones del Grupo 51 - gastos de administración y las siguientes cuentas pertenecientes al Grupo 75 - costos de Producción del Plan de Contabilidad de los Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, a saber²⁷:

- Servicios personales (cuenta 7505)
- Generales (cuenta 7510)
- Licencias, contribuciones y regalías (cuenta 7535)
- Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (cuenta 7540)
- Honorarios (cuenta 7542)
- Servicios públicos (cuenta 7545)
- Materiales y otros costos de operación (cuenta 7550)
- Seguros (cuenta 7560)
- Impuestos y tasas (cuenta 7565)
- Órdenes y contratos por otros servicios (cuenta 7570)

²⁷ Folio 97, 98 y 128 c.p.

A su vez, la SSPD precisó que el fundamento jurídico de los actos administrativos fue el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y las Resoluciones 20111300008735 de 12 de abril de 2011, por las que se determinaron las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y 20111300017485 de 28 de junio de 2011, que fijó la tarifa para la contribución especial en el año 2011.

En un caso similar, la Sala precisó lo siguiente²⁸:

“Como se desprende de la síntesis hecha, para la Sala es claro que si bien los actos administrativos demandados no concretan los valores de cada una de las cuentas que conforman la base gravable de la contribución especial por el año 2011 –asunto que echa de menos el a-quo-, dicha omisión no es suficiente para afirmar que los actos adolecen de nulidad por falta de motivación.

Y eso es así, por cuanto en los actos expresamente se enumeran, de manera taxativa, las cuentas que fueron incluidas para la determinación de la base gravable, todas del grupo 75 –Costos de producción, del Plan de Contabilidad para entes prestadores de servicios públicos domiciliarios. [...].

2.5.- No puede perderse de vista que el valor de las cuentas que hacen parte de la base gravable de la contribución especial, es tomado de los estados financieros de las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios, puestos a disposición de la Superintendencia en el sistema Único de Información –SUI-, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.

Por tal razón, el contribuyente, con la información de las cuentas que fueron incluidas para determinar la base gravable de la contribución, puede controvertir aritmética y jurídicamente la liquidación hecha por la Superintendencia, como en efecto se hizo en el caso concreto”.

En ese orden de ideas, la actora tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa y contradicción, como en efecto lo hizo, pues en los recursos interpuestos expuso los puntos de inconformidad sobre las cuentas y montos

²⁸ Sentencia de 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

que tomó la Administración para la liquidación de la contribución especial a su cargo por el año 2011. No prospera el cargo.

En consecuencia, se estudia si las partidas que precisó la actora en la demanda hacen parte de la base gravable de la contribución especial.

Contribución especial a favor de la Superintendencia

Como se precisó, conforme con el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994, la base gravable de la contribución especial corresponde al **valor de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación.**

En desarrollo de la facultad otorgada por el artículo 79 de la Ley 142 de 1994²⁹, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios expidió la Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, mediante la cual fijó la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011, en el 0.7397 % de los gastos de funcionamiento de la entidad sometida a la inspección, vigilancia y control causados en el año 2010, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia a través del Sistema Único de Información –SUI.

En el artículo 2 del acto en comentario, la SSPD dispuso que *“las erogaciones que constituyen los **gastos de funcionamiento** asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución especial, serán las contempladas en la **Resolución 20111300008735 del 12 de abril de 2011”***.

Por su parte, en la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, la demandada fijó las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados a la

²⁹ “Artículo 79. Funciones de la Superintendencia de Servicios Públicos. Son funciones especiales de ésta las siguientes:
[...]

prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994.

En dicho acto administrativo, la Superintendencia incluyó como gastos de funcionamiento las cuentas de servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570), del Grupo 75- costos de producción.

Sobre los gastos de funcionamiento que constituyen la base gravable del tributo en mención, la Sala ha precisado que se refieren a *“la salida de recursos que de manera directa o indirecta se utilizan para ejecutar o cumplir las funciones propias de la actividad, que son equivalentes a los gastos operacionales u ordinarios, es decir los normalmente ejecutados dentro del objeto social principal del ente económico”*³⁰. Por ello, deben excluirse las *“erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario”*³¹.

Además, ha señalado la Sala que no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, los descritos en **las cuentas del grupo 75 – costos de producción**, en esencia, 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”*³².

79.4. Definir por vía general las tarifas de las contribuciones a las que se refiere el artículo 85 de esta Ley; liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda...”

³⁰Sentencia del 23 de septiembre de 2010, expediente 16874. M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia. En esta providencia, la Sala anuló algunos apartes de la Resolución SSPD-2001300033635 de 28 de diciembre de 2005, que consagra el Plan de Contabilidad para Entes Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios.

³¹ Ibídem

³² Ibídem

En ese orden de ideas, la inclusión de los costos de producción (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 2011300008735 de 2011 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.

En consecuencia, son ilegales el artículo 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011, que incluyó como gastos de funcionamiento las cuentas del Grupo 75- Costos de Producción³³ y el artículo 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011, conforme con el cual *“las erogaciones que constituyen los gastos de funcionamiento asociados a la prestación del servicio sometido a regulación y que integran la base de liquidación para la contribución especial, serán las contempladas en la Resolución 20111300008735 del 12 de abril de 2011”*. Por ello, se inaplican las citadas normas y así se declarará en la parte resolutive de esta sentencia.

Como consecuencia de la inaplicación de estas normas, son nulos los actos demandados frente a la inclusión de las cuentas 7505-servicios personales, 7510-generales, 7535-licencias, contribuciones y regalías, 7540-órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, 7542-honorarios, 7545-servicios públicos, 7550-materiales y otros costos de operación, 7560-seguros, 7565-impuestos y tasas y 7570-órdenes y contratos por otros servicios, que hacen parte del grupo 75- costos de producción.

³³ La Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011 incluyó las siguientes cuentas del grupo 75- costos de producción: servicios personales, servicios generales, arrendamientos, **licencias, contribuciones y regalías**, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y costos de operación, seguros, **impuestos y tasas** y órdenes y contratos por otros servicios.

Frente a la inclusión de la cuenta 5120 “impuestos, contribuciones y tasas”, dentro de la base de liquidación de la contribución especial, se reitera que dicha cuenta tampoco debe incluirse dentro de la base gravable, comoquiera que no tiene una relación necesaria e inescindible con el servicio público de energía eléctrica que presta la demandante³⁴.

Sobre el particular, en sentencia de 26 de febrero de 2014, la Sala precisó lo siguiente³⁵:

“Respecto de la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, es importante tener en cuenta que, si bien el pago de tributos es una obligación legal que es esencial para la subsistencia de la entidad, como lo sostiene el Consejo Técnico de la Contaduría Pública en concepto OFCTCP / 0105 / 2006³⁶, no es menos cierto que dicho gasto no tiene una relación inescindible con el servicio público domiciliario que se presta, en tanto no es una actividad que se ejecute en desarrollo del objeto social de la empresa.

No puede perderse de vista que los tributos que pagan las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios³⁷, salvo las contribuciones especiales de la Ley 142 de 1994, tienen hechos generadores diferentes a la prestación de los servicios públicos, lo que demuestra que su causación no depende, ni se relaciona de manera ineludible, obligatoria o necesaria, con la ejecución del objeto social de las empresas prestadoras de servicios públicos.

3.10.- Pero, si las consideraciones anteriores no fueran suficientes, para la Sala es claro que establecer el pago de una contribución, tomando como base gravable lo pagado por concepto de otros tributos e, incluso por la misma contribución en el periodo gravable anterior,

³⁴ Sentencias de 25 de abril de 2013, exp. 18939, de 13 de junio de 2013, exp. 18828, de 20 de junio de 2013, exp. 18930, de 3 de julio de 2013, exp. 19017, todas con ponencia de la Consejera Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 26 de febrero de 2014, exp. 19155, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 26 de febrero de 2014, exp 19684, de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253 y de 11 de junio de 2015, exp. 20988, todas con ponencia de la Consejera Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁵ Exp. 19155, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

³⁶ El concepto se encuentra a folios 352 a 358 del expediente

³⁷ En el caso concreto se trata de las contribuciones a la superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios y a la Comisión de Regulación (cuentas 512004 y 512005), impuesto de industria y comercio (cuenta 512009), impuesto sobre vehículos automotores (cuenta 512011), impuesto al patrimonio (cuenta 512023), gravamen a los movimientos financieros (cuenta 512024), impuesto de timbre (cuenta 512025) e impuesto notariales (cuenta 512026), tal como consta en la Liquidación Oficial de Revisión a folio 195 del expediente.

constituye una doble tributación para un mismo hecho económico, la cual está proscrita por nuestra Constitución, en virtud de los principios de equidad y progresividad del sistema tributario, consagrados en el artículo 363 ibídem.

Ello, por cuanto se “desconocería la capacidad contributiva de los contribuyentes, que pretende establecer una correlación entre la obligación tributaria y su capacidad económica, de suerte que sea su capacidad económica [no, el monto de lo pagado en tributos] la que sirva de parámetro para cumplir con su deber de contribuir con el financiamiento de las cargas públicas del Estado, consagrado en el artículo 95 de la Constitución Política”³⁸.

En ese orden de ideas, la Cuenta 5120 –Impuestos, contribuciones y tasas, tampoco puede ser tomado como parte de la base gravable para determinar el monto de la Contribución Especial, en tanto, como se explicó, no hace parte de los gastos de funcionamiento de la empresa, asociados al servicio regulado, esto es, a la prestación de los servicios públicos domiciliarios”.

Por lo anterior, de la base gravable de la liquidación de la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011, se excluyen las cuentas 5120- impuestos, contribuciones y tasas del Grupo 51-gastos de administración y las correspondientes a servicios personales (7505), generales (7510), licencias, contribuciones y regalías (7535), órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540), honorarios (7542), servicios públicos (7545), materiales y otros costos de operación (7550), seguros (7560), impuestos y tasas (7565), órdenes y contratos por otros servicios (7570), del Grupo 75- costos de producción.

Cabe reiterar que el valor asignado a cada una de las cuentas, según los actos demandados, corresponde a la información de los estados financieros de la actora, puestos a disposición de la Superintendencia. Sin embargo, no existen elementos probatorios suficientes que permitan desagregar el valor de las cuentas incluidas en la liquidación oficial de la contribución especial para el año 2011.

No obstante lo anterior, de la base gravable determinada por la SSPD en \$907.157.059.174, EPM aceptó, tanto en la vía administrativa como en el proceso, la suma de \$368.623.511.743, discriminada así:

CUENTA	CONCEPTO	VALOR
5101	SUELDOS Y SALARIOS	\$ 89.291.522.621
5102	CONTRIBUCIONES IMPUTADAS	\$ 108.700.106.678
5103	CONTRIBUCIONES EFECTIVAS	\$ 14.491.224.298
5104	APORTES SOBRE LA NÓMINA	\$ 2.916.538.774
5111	GENERALES	\$ 153.224.119.372
Base de liquidación		\$ 368.623.511.743
Tarifa 0.7397% Contribución a cargo		\$ 2.726.708.116

Asimismo, tanto ante la Administración como ante la Jurisdicción, la demandante precisó que no hacían parte de la base gravable de la contribución especial, las siguientes partidas:

5120	IMPTOS CONTRIBUCIONES Y TASAS	\$ 78.408.370.100
7505	SERVICIOS PERSONALES	\$144.375.939.46 4
7510	SERVICIOS GENERALES	\$ 29.047.302.355
7535	LICENCIAS, CONTRIBUCIONES Y	\$ 63.592.968.327

³⁸ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 1º de febrero de 2002, Radicación número: 25000-23-27-000-2000-0562-01(12522), Consejero Ponente: Germán Ayala Mantilla.

	REGALÍAS	
7540	ORDEN CONTRAT MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	\$ 73.443.473.587
7542	HONORARIOS	\$ 8.363.540.060
7545	SERVICIOS PÚBLICOS	\$ 7.370.266.883
7550	MATERIALES Y OTR COSTOS OPER	\$ 27.746.686.704
7560	SEGUROS	\$ 21.337.800.559
7565	IMPUESTOS	\$ 10.601.151.988
7570	ORDEN CONTRAT X OTROS SS	\$ 74.246.047.404
	TOTAL PARTIDAS A EXCLUIR	\$538.533.547.43 1"

Teniendo en cuenta el criterio jurisprudencial ya precisado y comoquiera que de la base gravable determinada por la SSPD deben excluirse efectivamente las partidas que excluyó la actora en la vía administrativa y en la demanda, pues, además, no existen pruebas que desvirtúen los valores determinados por la demandante, la contribución especial a cargo de EPM por el año 2011, es de **\$2.726.708.116**, que resulta de aplicar la tarifa de 0.7397% a la base gravable correctamente determinada por la demandante (**\$368.623.511.743**)³⁹.

Es de anotar que la actora pagó el total de la contribución que le impuso la SSPD en la Liquidación Oficial 20115340000376 de 7 de julio de 2011⁴⁰, esto

³⁹ Ver Sentencia de 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁰ Folios 67 a 69 c.p. 1

es, **\$6.710.241.000**. Por lo tanto, pagó un mayor valor de **\$3.983.532.884** teniendo en cuenta que solo debía pagar **\$2.726.708.116**.

Dado que el Tribunal ordenó la devolución del mayor valor pagado (**\$3.983.532.884**) con la indexación a la fecha de la sentencia de primera instancia y el reconocimiento de los intereses moratorios desde la fecha de ejecutoria de la sentencia, la Sala precisa lo siguiente:

a. La suma devuelta debe ajustarse con el índice de precios al consumidor, con fundamento en el inciso final del artículo 178 del Código Contencioso Administrativo⁴¹. De manera que el ajuste se hará atendiendo la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice final}}{\text{Índice inicial}}$$

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.

b. Además, con base en los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo, sobre los **\$3.983.532.884 debidamente actualizados**, se causan intereses de mora, según lo previsto en el Código de Comercio, a partir del vencimiento de los treinta días siguientes a la ejecutoria de esta sentencia, pues dicho término lo concede la primera de las normas en mención para adoptar las medidas necesarias tendientes a dar cumplimiento a la sentencia⁴².

⁴¹ Sentencias de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴² Sentencia de 28 de mayo de 2015, exp 20228. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

En consecuencia, se modifica el numeral 1 de la parte resolutive de la sentencia apelada para declarar la nulidad parcial de los actos administrativos demandados, pues no son nulos en su totalidad, como lo dispuso el a quo. En el mismo numeral se declara no probada la excepción de inconstitucionalidad propuesta por la demandada y se inaplican por ilegales los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011.

Igualmente, se modifica el restablecimiento del derecho (numeral segundo de la parte resolutive) para ordenar la devolución de **\$3.983.532.884**, indexados en los términos previstos en esta decisión. La suma indexada devengará intereses de mora, a partir del vencimiento de los 30 días, contados a partir de la ejecutoria de este fallo. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

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,

F A L L A

MODÍFICASE el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

PRIMERO: DECLÁRASE no probada la excepción de inconstitucionalidad de la expresión “*de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación*” del artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994, que propuso la Superintendencia.

INAPLÍCENSE por ilegales los artículos 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011 y 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011.

ANÚLANSE parcialmente la Liquidación Oficial 20115340000376 de 7 de julio de 2011, y las Resoluciones SSPD-20115300029705 de 29 de septiembre de 2011 y SSPD-20115000038335 de 28 de noviembre de 2011, proferidas por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS de acuerdo con las razones en la parte considerativa de este fallo.

MODIFÍCASE el numeral segundo de la parte resolutive de la sentencia apelada, relativo al restablecimiento del derecho, que queda así:

ORDÉNASE a la demandada devolver a la actora la suma de **\$3.983.532.884**, indexada conforme lo dispuesto en la parte motiva de esta providencia. Dicha suma devengará intereses de mora en los términos fijados en la parte motiva de esta providencia.

En lo demás, **CONFÍRMASE** la sentencia apelada.

RECONÓCESE personería a Iván Darío Polo Quesada como apoderado de la demandante, en los términos del poder que está en el folio 20 del cuaderno principal.

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

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
BÁRCENAS**

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ