



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veinticuatro (24) de septiembre de dos mil quince (2015)

Radicación: 250002327000201200610 01 (21255)

Actor: GESTIÓN ENERGÉTICA S.A. E.S.P. GENSA S.A. E.S.P (NIT 0800194208-9)

Demandado: SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada contra la sentencia del 29 de mayo de 2014, proferida por el Tribunal



Administrativo de Cundinamarca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

“PRIMERO: DECLÁRASE no probada la excepción de CADUCIDAD DE LA ACCIÓN propuesta por la parte demandada.

SEGUNDO: ANÚLANSE parcialmente la Liquidación oficial No. 20115340000316 de 7 de julio de 2011, y las Resoluciones Nos. SSPD-20115300032735 de 26 de noviembre de 2011 y SSPD 20115000041175 de 14 de diciembre de 2011, proferidas por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS de acuerdo con las razones en la parte considerativa de este fallo.

TERCERO: En consecuencia, a título de restablecimiento del derecho ORDÉNASE a la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS que realice una nueva liquidación de la contribución especial del año 2011 a cargo de GESTIÓN ENERGÉTICA S.A. E.S.P. GENSA S.A. E.S.P. excluyendo el valor por concepto de Administración. [...]

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 la Cuenta 75, costos de producción¹.

Por Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011, la SSPD estableció la tarifa de la contribución especial a cargo de los prestadores de servicios públicos domiciliarios, para la vigencia 2011 en 0.7397%. 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.

Con fundamento en las normas anteriores, la SSPD profirió la Liquidación Oficial 20115340000316 de 7 de julio de 2011, mediante la cual determinó a GESTIÓN DE ENERGÉTICA S.A. E.S.P. GENSA S.A. E.S.P, en adelante GENSA, una contribución especial de \$562.303.000, por el servicio de energía eléctrica, correspondiente al año 2011³.

La liquidación oficial fue confirmada por las Resoluciones SSPD-20115300032735 de 26 de octubre de 2011⁴ y SSPD-20115000041175 de 14 de diciembre de 2011⁵, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por GENSA.

¹ Folios 29 a 32 c.p.

² Folios 33 a 38 c.p.

³ Folios 2 c.a. y 44 c.p.

⁴ Folios 45 a 54 c.p.

⁵ Folios 55 a 63 c.p.



La Resolución SSPD-20115000041175 de 14 de diciembre de 2011, que resolvió el recurso de apelación, se notificó personalmente a GENSA el 5 de enero de 2012⁶.

El 6 de febrero de 2012, GENSA pagó la contribución especial impuesta en los anteriores actos (\$562.303.000)⁷.

El 3 de mayo de 2015, GENSA presentó solicitud de conciliación extrajudicial ante la Procuraduría General de la Nación. En acta de 25 de junio de 2012, la Procuraduría General de la Nación dejó constancia de que en audiencia de 21 de junio de 2012 no hubo ánimo conciliatorio, por lo que declaró fallida la diligencia de conciliación extrajudicial y terminado el trámite conciliatorio⁸.

DEMANDA

GENSA, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

*“1. Solicito que se declare la nulidad de la **Liquidación Oficial** por contribución especial, correspondiente al año 2001 (sic), a que hace referencia el artículo 85 de la ley 142 de 1994, identificada con el número de radicación No. **20115340000316 del 07 de julio de 2011,***

⁶ Folios 64 c.p.

⁷ Folio 65 c.p.

⁸ Folios 81 a 83 c.p



*expedida por la SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS a cargo de GENSA S.A. E.S.P. por la suma de **QUINIENTOS SESENTA Y DOS MILLONES TRESCIENTOS TRES MIL PESOS M/CTE (\$562.303.000).***

*2. Que se declare la nulidad de la **Resolución SSPD No. 20115300032735 del 26 de octubre de 2011**, por medio de la cual se resolvió el recurso de reposición presentado por GENSA S.A. E.S.P. contra la **Liquidación Oficial No. 20115340000316 del 07 de julio de 2011**, donde se confirmó integralmente dicha liquidación por un valor de \$562.303.000 millones de pesos.*

*3. Que se declare la nulidad de la **Resolución SSPD No. 20115000041175 del 14 de diciembre de 2011** por medio de la cual se resolvió el recurso de apelación interpuesto por GENSA S.A. E.S.P., donde se confirmó integralmente la Liquidación Oficial No. 20115340000316 del 07 de julio de 2011 por un valor de \$562.303.000 millones de pesos.*

*4. Que como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento se ordene la reliquidación de la contribución especial para el año 2011 a cargo de GENSA S.A. E.S.P., teniendo en cuenta que al momento de efectuar el cálculo de la base de la liquidación de dicha contribución no deben incluirse los siguientes conceptos: **administración y costos y de operación**, de acuerdo con la normatividad aplicable.*

5. Que una vez sea efectuada la mencionada reliquidación, la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios descuenta de los dineros pagados por GENSA S.A. E.S.P. el 6 de febrero de 2012 por concepto de la Liquidación Oficial No. 20115340000316 del 07 de julio de 2011, el valor que finalmente GENSA S.A. E.S.P. deba cancelar

como contribución especial del año 2011 y se ordene la devolución de los dineros que excedan a ese monto.

6. Que como consecuencia se ordena la reparación integral del daño, conforme al artículo 16 de la Ley 446 de 1998, a partir del material probatorio desarrollado en el proceso.

7. La liquidación de las anteriores condenas deberá efectuarse mediante sumas liquidadas de moneda de curso legal en Colombia, y se ajustarán dichas condenas tomando como base el índice de precios al consumidor, o al por mayor, conforme con lo dispuesto por el Art. 179 del Código Contencioso Administrativo.

8. Para el cumplimiento de la sentencia, se ordenará dar aplicación a los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo⁹.

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículos 79.5 y 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994.

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

⁹ Folios 24 y 25 c.p.



Los administrativos demandados son nulos porque desconocen las normas en que debían fundarse.

En efecto, mediante Resolución SSPD2011300008735 de 12 de abril de 2011, la SSPD fijó las siguientes erogaciones como gastos de funcionamiento asociados a la prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la SSPD: servicios personales, servicios generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios.

Y por Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011 la SSPD fijó la tarifa de la contribución especial para el año 2011 y en el artículo 2 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.

Sin embargo, en los actos demandados, por los que se fijó a cargo de la actora una contribución especial de \$562.303.000 por el año 2011, se incluyeron erogaciones como “*Administración*” y “*Costos de Operación*”, que no se encuentran relacionadas en los artículos 1 de la Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011 y 2 de la Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011.



En consecuencia, al liquidar la contribución especial para el año 2011, la SSPD desconoció el principio de legalidad del tributo, pues amplió la base gravable establecida en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 y en las resoluciones proferidas por la misma entidad. Asimismo, incurrió en un abuso de la discrecionalidad que le fue conferida por el artículo 79.5 de la Ley 142 de 1994 para definir, por vía general, la tarifa de la contribución especial y para liquidar y cobrar a cada contribuyente lo que le corresponda.

Al resolver los recursos de reposición y apelación, la SSSD tuvo la oportunidad de modificar su decisión. Sin embargo, confirmó la liquidación de la contribución especial y sostuvo que *“la base gravable para la liquidación correspondiente al año 2011 quedó conformada por las erogaciones correspondientes a los gastos de administración, servicios personales, servicios generales, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios, de acuerdo con el artículo 2 ibídem.”*

A su vez, precisó que *“el procedimiento seguido por la Superintendencia para determinar el monto de la contribución a cargo de la recurrente se ajusta al criterio jurisprudencial y a lo señalado en la Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011; por lo que resulta forzoso concluir que la liquidación recurrida se encuentra plenamente ajustada a la legalidad”.*



La ampliación ilegal de la base gravable de la contribución por parte de la SSPD generó una mayor contribución de \$277.062.245, frente al gravamen que debía pagar la demandante. En efecto, al aplicar la tarifa del 0.7397% a la base gravable que legalmente corresponde (\$38.561.681.066), la contribución especial a cargo de la actora por el año 2011 es de \$285.240.754.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La demandada propuso la excepción de caducidad de la acción por las siguientes razones:

El acto que agotó la vía gubernativa quedó en firme el 5 de enero de 2012 y la demanda se presentó el 29 de junio de 2012 (sic). Por tanto, se superó el término de caducidad de la acción, previsto en el artículo 136 numeral 2 del Código Contencioso Administrativo.

En este caso no puede interrumpirse el término de caducidad de la acción, pues si bien la actora allegó constancia de la Procuraduría General de la Nación en el sentido de que fue fallida la conciliación extrajudicial, de acuerdo con el artículo 2º [parágrafo 1] del Decreto 1716 de 2009, que reglamentó el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, los asuntos tributarios no son conciliables.



También 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 así:

Las actuaciones de la Superintendencia se fundamentaron 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 de las entidades sometidas a la regulación, control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios no 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 que se haga el cobro.

El artículo 79 de la 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 del mismo ordenamiento jurídico.

De acuerdo con el concepto de gastos de funcionamiento determinado en sentencia del Consejo de Estado 23 de septiembre de 2010¹⁰, para calcular la contribución

¹⁰ Sección Cuarta, Exp. 16874, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



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 Contable no representan erogaciones efectivas de recursos, por lo varios rubros de dicho grupo sí corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio objeto de vigilancia y control.

En desarrollo del fallo en mención, 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, servicios generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, y órdenes y contratos por otros servicios. Asimismo, mediante Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011 fijó en el 0.7397% la tarifa de la contribución para el año gravable 2011.

Por lo tanto, al fijar la contribución por el año 2011 a cargo de la actora, la Superintendencia se limitó a interpretar armónicamente el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y la sentencia del Consejo de 23 de septiembre del 2010,



conforme con la cual dentro de la base gravable de la contribución no deben incluirse la totalidad de los gastos mencionados en las cuentas de la clase 5 – gastos ni las del grupo 75 pero sí algunas de estas.

En consecuencia, no existe vulneración de los artículos 338 de la Constitución Política y 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 porque la Superintendencia no desconoció la noción de gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a vigilancia de la Superintendencia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probada la excepción de caducidad de la acción por las siguientes razones:

De acuerdo con los artículos 135 y 136 del Código Contencioso Administrativo, el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es de cuatro (4) meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso.

En este asunto, el acto que agotó la vía gubernativa se notificó el 5 de enero de 2012, por lo que el término de caducidad de la acción vencía el 7 de mayo de 2012, día hábil siguiente, de conformidad con el artículo 62 del Código e Régimen Político y Municipal.



Por ello, en principio, la demanda presentada el 28 de junio de 2012 resultaría extemporánea. Sin embargo, la demanda se presentó oportunamente porque se suspendió el término de caducidad. Lo anterior, por cuanto a pesar de que los asuntos tributarios no son conciliables, en este asunto la actora presentó solicitud de conciliación extrajudicial y se adelantó el trámite conciliatorio.

La suspensión del término de caducidad por la presentación de la solicitud de conciliación tiene como fundamento los artículos 21 de la Ley 640 de 2001 y 3 del Decreto 1716 de 2009 y se justifica, en general, para garantizar el acceso a la administración de justicia.

En asuntos tributarios no está permitida la conciliación, por lo cual el juez no puede exigirla como requisito de procedibilidad de la acción¹¹. No obstante, la interpretación de las normas que mejor se armoniza con el sistema jurídico del estado social de derecho es la postura que concede la suspensión de términos de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho cuando se presenta una solicitud de conciliación extrajudicial que verse sobre temas tributarios.

Lo anterior, con base en una sentencia de tutela del Consejo de Estado¹², en la que se analizaron unos supuestos fácticos similares a los del caso concreto y se tutelaron

¹¹ Sección Cuarta, auto de 29 de noviembre de 2009, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹² Sentencia de 2 de agosto de 2012, exp. 2012-00725, C.P. Víctor Hernando Alvarado Ardila.



los derechos de acceso a la administración de justicia y al debido proceso y se garantizaron los principios de confianza legítima, buena fe y de prevalencia del derecho sustancial sobre el formal.

En consecuencia, aunque el término de caducidad de la acción vencía el 7 de mayo de 2012, como el 3 de mayo del mismo año la actora presentó solicitud de conciliación extrajudicial ante la Procuraduría General de la Nación, el término previsto en el artículo 136 del C.C.A. se suspendió por tres meses a partir de esa fecha.

La constancia de “*asunto no conciliable*”, expedida por el Ministerio Público es del 25 de junio de 2012 y la demanda se presentó el 28 de junio de 2012, es decir, dentro de los cuatro días que le restaban del término de caducidad. Por tanto, la acción de nulidad y restablecimiento fue presentada en forma oportuna.

Asimismo, el a quo anuló parcialmente los actos demandados y ordenó a la Superintendencia que liquidara nuevamente la contribución especial, por las siguientes razones:

La Superintendencia liquidó la contribución especial a cargo de la actora con fundamento en la Resolución 20111300017485 de 28 de junio de 2011, por la cual se estableció en 0.7397% la tarifa de la contribución especial para la vigencia 2011 y se determinó que la base de liquidación la constituyen las erogaciones contempladas en la Resolución 2011300008735 de 12 de abril de 2011.



El artículo 1 de la Resolución 2011300008735 de 12 de abril de 2011 dispuso como gasto de funcionamiento las siguientes erogaciones: servicios personales, servicios generales, arrendamientos, licencias, contribuciones y regalías, órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones, honorarios, servicios públicos, materiales y otros, seguros, impuestos y tasas, órdenes y contratos por otros servicios.

Al liquidar la contribución especial a cargo de la actora, la Superintendencia incluyó los rubros de “*Administración*” y “*costos de operación*”, que no están consagrados en la Resolución 2011300008735 de 12 de abril de 2011, por lo que, en principio, deben excluirse estos rubros.

No obstante, debe tenerse en cuenta que en sentencia de 23 de septiembre de 2010¹³, la Sección Cuarta del Consejo de Estado sostuvo que no todos los gastos de la cuenta 5- gastos, ni los registrados en la cuenta 75- costos de producción, debían conformar la base gravable de la contribución especial, pues solamente se refirió a los gastos de funcionamiento y dentro de estos no están los gastos que no tengan una relación necesaria e inescindible con los servicios que prestan, pues los elementos que conforman la base gravable están limitados.

En el presente caso, el rubro “*Administración*” pertenece a la Clase 5-Gastos, Grupo 51-Administración, y su descripción hace alusión a cuentas representativas de los valores causados para el funcionamiento y desarrollo de las actividades de apoyo de

¹³ C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, exp. 16874



la entidad vigilada que, aunque no tienen relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, sirven para lograr el cumplimiento de la misión. Como no tienen relación directa con la prestación del servicio deben excluirse de la base de liquidación de la contribución especial.

Por su parte, el concepto “*Costos de operación*” se encuentra en la Cuenta 7550 Materiales y **Otros Costos de Operación** del Grupo 75-Costos Operacionales de la Clase 7-Costos de Producción, y hace referencia a los valores que la empresa paga a terceros por la compra de accesorios, repuestos y demás elementos necesarios para el desarrollo del objeto social, sin los cuales el ciclo de producción de bienes o prestaciones de servicios no podría cumplirse: En consecuencia, dicho concepto es un gasto de funcionamiento y hace parte de la base gravable de liquidación de la contribución especial.

En ese orden de ideas son nulos parcialmente los actos demandados y se ordena a la demandada reliquidar la contribución para lo cual debe excluir el valor correspondiente al rubro “*administración*”.

RECURSO DE APELACIÓN

La **Superintendencia** apeló la sentencia por las siguientes razones¹⁴:

¹⁴ Folios 219 a 224 c.p.



Caducidad de la acción

El Tribunal se equivoca al prever que la solicitud de conciliación extrajudicial suspende el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento que versa sobre temas tributarios. Lo anterior, porque el artículo 2 [parágrafo 1] del Decreto 1716 de 2009 dispone los asuntos de carácter tributario no son conciliables.

El fallo de primera instancia viola los derechos al acceso a la administración de justicia y al debido proceso de la Superintendencia. Asimismo, los principios de confianza legítima y buena fe porque el *a quo* desvió el sentido de los procedimientos establecidos para las etapas prejudicial y judicial.

Además, desconoce el artículo 136 numeral 2 del Código Contencioso Administrativo, que establece el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, que es de 4 meses, contados a partir de la notificación del acto que agota la vía gubernativa.

En este caso, el acto que agotó la vía gubernativa se notificó el 5 de enero de 2012, por lo cual al momento de presentarse la demanda (28 de junio de 2012) el término de caducidad de la acción estaba vencido. Al respecto, citó sentencias de la Corte Constitucional¹⁵ y del Consejo de Estado¹⁶.

¹⁵ C-832 de 2001.

¹⁶ Sentencia de 10 de marzo de 1994, exp. 9068, C.P. Dolly Pedraza de Arenas.

Base gravable de la contribución especial (cargo subsidiario)

El rubro “administración” sí corresponde a gastos necesarios para el desarrollo del objeto social de la demandante. La sentencia del Consejo de Estado de 23 de septiembre de 2010 analizó cada uno de los rubros que conforman la base gravable de la contribución especial y concluyó que no todos los conceptos del Grupo 75 podían hacer parte de esta. Ello significa que algunos de estos rubros sí forman parte de la base gravable porque tienen relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios y, además, sirven para el cumplimiento de la misión de la entidad que ejerce vigilancia y control.

En el mismo sentido, en sentencia de 17 de abril de 2008, la Sala señaló que los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación son aquellos que aunque no estén directamente relacionados con la prestación del servicio u operación básica, si le son concernientes¹⁷.

De manera que resulta imposible considerar que los gastos de administración no constituyen erogaciones en las que incurre la empresa como sueldos y salarios, materiales y suministros de oficina, la renta y demás servicios generales de oficina, pues se trata de rubros necesarios para garantizar el ejercicio del objeto social.

¹⁷ Expediente 15771 C.P María Inés Ortiz Barbosa



En consecuencia, el *a quo* no podía excluir de la base gravable el rubro Administración, pues es inherente al giro ordinario del objeto social de la actora.

La **demandante** apeló la sentencia bajo los fundamentos que se sintetizan a continuación¹⁸:

Omisión en la apreciación de los hechos que sustentan la demanda

El fallo apelado realizó el estudio correspondiente para establecer la procedencia de los conceptos de “administración” y “costos de operación” dentro de la base gravable para liquidar la contribución especial del año 2011.

No obstante, no analizó en debida forma el problema jurídico planteado en los hechos de la demanda, pues no tuvo en cuenta que de acuerdo con la Resolución SSPD 20111300008735 de 2011, los conceptos de “*administración*” y “*costos de operación*” no se encuentran dentro del listado de erogaciones que hacen parte de los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, para efectos de la liquidación de la contribución especial para el año 2011. Por ello, la liquidación 20115340000316 de 7 de julio de 2011 no podía incluir estos rubros, pues, implica la ampliación de la base gravable de la contribución especial.

¹⁸ Folios 225 a 237 c.p.



Omisión de aplicación de los principios constitucionales y legales que rigen el derecho tributario

El Tribunal no hizo una interpretación sistemática de la facultad que tiene la Superintendencia para realizar las exclusiones en sus actos administrativos.

De acuerdo con los pronunciamientos de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado¹⁹ y de la Corte Constitucional²⁰, la facultad impositiva otorgada a la Superintendencia para establecer los elementos esenciales del tributo (base gravable y tarifa), se debe ejercer bajo el amparo de los principios de legalidad y certeza.

Los artículos 338 y 363 de la Constitución Política establecen los principios de legalidad, certeza, irretroactividad, equidad, eficiencia y progresividad, conforme con los cuales debe regularse el sistema tributario en Colombia.

La seguridad jurídica exige que la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011, mediante la cual se determinaron las erogaciones de gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación y la Liquidación de la contribución especial 20115340000316 de 7 de julio de 2011, sean actos

¹⁹ Sala de Consulta y Servicio Civil, 6 de junio de 2002, exp. 1421, C.P. Susana Montes de Echeverri.

²⁰ Sentencia C-134-09.



administrativos confiables, claros y previsibles en cuanto a las consecuencias derivadas de ellos.

En el caso concreto, se violaron los principios de confianza legítima y buena fe, pues en la liquidación de la contribución la demandada adicionó erogaciones diferentes a los gastos de funcionamiento señalados por la Superintendencia en la Resolución SSPD 20111300008735 de 12 de abril de 2011.

En esas condiciones, la Superintendencia debió ejercer la potestad impositiva con sujeción a los parámetros establecidos en el ordenamiento jurídico, teniendo en cuenta los principios constitucionales tributarios.

Omisión de pronunciamiento frente algunas pretensiones de la demanda

El Tribunal no se pronunció frente algunas pretensiones de la demanda, específicamente, en lo relacionado con los numerales 5, 6, 7 y 8 del acápite de las pretensiones, entre las que se encuentran (i) la devolución de los montos que excedan el valor que GENSA se encuentra obligada a pagar por contribución especial, (ii) la reparación integral del daño, (iii) el ajuste de las condenas según el artículo 179 del Código Contencioso Administrativo y (iv) la aplicación de los artículo 176 y 177 del mismo ordenamiento para el cumplimiento de la sentencia. Además, debe condenarse en costas a la parte demandada.



Lo anterior, demuestra el desconocimiento al principio de congruencia establecido en el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil, que prevé que la sentencia debe estar en consonancia con los hechos y las pretensiones de la demanda. Esta omisión constituye defecto fáctico y, por ende, implica la violación al debido proceso.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación²¹.

La **demandada** insistió en los argumentos expuestos en el libelo de la contestación y en el recurso de apelación²².

El **Ministerio Público** estimó que debe adicionarse la sentencia apelada, por las siguientes razones²³:

El término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento, previsto en el artículo 136 del Código Contencioso Administrativo, se suspende cuando se presenta solicitud de conciliación, de conformidad con el artículo 21 de la Ley 640 de 2001 en concordancia con el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009.

²¹ Folios 249 a 265 c.p.

²² Folios 266 a 277 c.p.

²³ Folios 273 a 282 c.p.



La Resolución 2011000041175 de 14 de diciembre de 2011, por la que se resolvió el recurso de apelación, quedó en firme el 5 de enero de 2012, por lo que el término para presentar la acción de nulidad y restablecimiento vencía el 7 de mayo de 2012, día hábil siguiente.

Teniendo en cuenta que la solicitud de conciliación se presentó antes del concluir dicho término, esto es, el 3 de mayo de 2012 y la Procuraduría 146 Judicial II para Asuntos Administrativos expidió la constancia el 25 de junio de 2012, el plazo se extendió hasta el 29 de junio del mismo año, fecha en que se presentó la demanda, razón por la cual esta fue oportuna.

Por lo anterior, se debe excusar al contribuyente de incurrir en esa caducidad por la falta de diligencia del funcionario del Ministerio Público, como lo señaló la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el auto de 23 de octubre de 2014, expediente 20818.

El Tribunal excluyó de la base de liquidación de la contribución especial para el año 2011, los gastos de administración y los costos de operación. Lo anterior, con fundamento en la sentencia de 23 de septiembre de 2010, en la que la Sección Cuarta del Consejo de Estado estimó que no se podían incluir todas las cuentas de la Clase 5 – Gastos y del Grupo 75 – Costos de Producción en la base de liquidación porque contraviene lo dispuesto en el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994.



En la liquidación de la contribución se deben excluir los gastos de administración y los costos de operación. En consecuencia, se debe adicionar la sentencia apelada, en el sentido de ordenar la devolución del monto que corresponde a dichos conceptos y el reconocimiento de intereses legales.

Por último, no procede la condena en costas porque no se demuestran los gastos en que pudo incurrir la Administración. Además, el *a quo* no efectuó ninguna valoración sobre la naturaleza, calidad y duración de la gestión del abogado ni la cuantía del proceso o circunstancias especiales que justifiquen las agencias en derecho (artículos 188 CPACA).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante y la demandada la Sala precisa si operó la caducidad de la acción. En caso negativo, establece si las sumas por concepto de la cuenta 51 “*Gastos de Administración*” y las de la cuenta “costos de operación”, perteneciente al Grupo 75 “*Costos de Producción*” deben ser consideradas gastos de funcionamiento para efectos de la liquidación de la contribución especial a que se refiere el artículo 85 [85.2] de la Ley 142 de 1994 y, por tanto, deben incluirse en la base gravable de la contribución especial del año gravable 2011, a cargo de la actora.

Excepción de caducidad de la acción



La Superintendencia alega que la acción está caducada porque el acto que agotó la vía gubernativa se notificó el 5 de enero de 2012 y la demanda se presentó el 28 de junio del mismo año, esto es, por fuera del término previsto en el artículo 136 numeral 2 del Código Contencioso Administrativo. También sostiene que la solicitud de conciliación extrajudicial presentada por la actora no suspende el término de caducidad de la acción.

El artículo 136 del Código Contencioso Administrativo prevé que el término de caducidad de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho es de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la publicación, notificación, comunicación o ejecución del acto, según el caso.

El artículo 70 de la Ley 446 de 1998, que modificó el artículo 59 de la Ley 23 de 1991, prevé que son conciliables los conflictos de carácter particular y contenido económico de que conozca o pueda conocer la jurisdicción de lo contencioso administrativo a través de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo. También dispone que *“No puede haber conciliación en los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario.”* (parágrafo 2)

El artículo 23 de la Ley 640 de 2001²⁴ dispone que las conciliaciones extrajudiciales en materia de lo contencioso administrativo solo pueden adelantarse ante los Agentes del Ministerio Público asignados a esta jurisdicción y ante los conciliadores de los centros de conciliación autorizados para conciliar en esta materia.

Por su parte, el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009²⁵ establece lo siguiente:

“ARTÍCULO 13. Apruébase como artículo nuevo de la Ley 270 de 1996 el siguiente: “Artículo 42A. Conciliación judicial y extrajudicial en materia contencioso-administrativa. A partir de la vigencia de esta ley, cuando los asuntos sean conciliables, siempre constituirá requisito de procedibilidad de las acciones previstas en los artículos 85, 86 y 87 del Código Contencioso Administrativo o en las normas que lo sustituyan, el adelantamiento del trámite de la conciliación extrajudicial.”

A su vez, el artículo 2 [parágrafo 1] del Decreto 1716 de 2009²⁶ dispone que no son conciliables *“Los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario”*

Así pues, a partir de la entrada en vigencia de la Ley 1285 de 2009, cuando los asuntos son conciliables, es decir, cuando se trate *“conflictos de carácter particular y contenido económico de que conozca o pueda conocer la jurisdicción de lo Contencioso Administrativo a través de las acciones previstas en los artículos 85, 86*

²⁴ *“Por la cual se modifican normas relativas a la conciliación y se dictan otras disposiciones”*

²⁵ *Por medio de la cual se reforma la Ley 270 de 1996 Estatutaria de la Administración de Justicia*

²⁶ *“Por el cual se reglamenta (sic) el artículo 13 de la Ley 1285 de 2009, el artículo 75 de la Ley 446 de 1998 y del Capítulo V de la Ley 640 de 2001.”*



y 87 del Código Contencioso Administrativo”, constituye requisito de procedibilidad el adelantamiento del trámite de conciliación extrajudicial ante el Ministerio Público.

Comoquiera que no son conciliables los asuntos que versen sobre conflictos de carácter tributario, para instaurar la acción de nulidad y restablecimiento del derecho en este tipo de controversias no es requisito de procedibilidad el adelantamiento del trámite de conciliación extrajudicial.

No obstante que en los asuntos tributarios no es requisito de procedibilidad la realización del trámite conciliatorio, en el evento de que se presente la solicitud de conciliación se suspende el término de caducidad de la acción. Así se concluye de los artículos 2 y 21 de la Ley 640 de 2001, que, en su orden y en lo pertinente, consagran lo siguiente:

“ARTICULO 2o. CONSTANCIAS. *El conciliador expedirá constancia al interesado en la que se indicará la fecha de presentación de la solicitud y la fecha en que se celebró la audiencia o debió celebrarse, y se expresará sucintamente el asunto objeto de conciliación, en cualquiera de los siguientes eventos:*

[...]

3. Cuando se presente una solicitud para la celebración de una audiencia de conciliación, y el asunto de que se trate no sea conciliable de conformidad con la ley. En este evento la constancia deberá expedirse dentro de los 10 días calendario siguientes a la presentación de la solicitud.

[...].” (Subraya la Sala)

“ARTICULO 21. SUSPENSIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN O DE LA CADUCIDAD. *La presentación de la solicitud de conciliación extrajudicial en derecho ante el conciliador suspende el término de prescripción o de caducidad, según el caso, hasta que se logre el acuerdo conciliatorio o hasta que el acta de conciliación se haya registrado en los casos en que este trámite sea exigido por la ley o hasta que se expidan las constancias a que se refiere el artículo 2º de la presente ley o hasta que se venza el término de tres (3) meses a que se refiere el artículo anterior, lo que ocurra primero. Esta suspensión operará por una sola vez y será improrrogable.”* (Subraya la Sala)

El artículo 3 del Decreto 1716 de 2009 reglamenta la norma anterior, en los siguientes términos:

“Artículo 3º. *Suspensión del término de caducidad de la acción. La presentación de la solicitud de conciliación extrajudicial ante los agentes del Ministerio Público suspende el término de prescripción o de caducidad, según el caso, hasta:*

[...]

b) [Que] [s]e expidan las constancias a que se refiere el artículo 2º de la Ley 640 de 2001, o

[...]

En caso de que el acuerdo conciliatorio sea improbadado por el juez o magistrado, el término de caducidad suspendido con la presentación de la solicitud de conciliación se reanudará a partir del día hábil siguiente al de la ejecutoria de la providencia correspondiente.

[...]” (Subraya la Sala)

La Sala también ha precisado que el término de caducidad de la acción se suspende cuando se presenta una solicitud de conciliación frente a una controversia no conciliable, como la tributaria. Al respecto, ha sostenido lo siguiente²⁷:

“[...] de la lectura integral de los artículos 2º [3] y 21 de la Ley 640 de 2001 se entiende que el legislador contempló la posibilidad de que el término de caducidad o de prescripción se suspenda cuando se presenta una solicitud de conciliación extrajudicial frente a un asunto no conciliable.

Por su parte, el artículo 3 del Decreto 1716 de 2009 en concordancia con el 21 de la Ley 640 de 2001, reiteró los casos en los que se suspende el término de prescripción o de caducidad, y el literal b) hace alusión a las constancias a que se refiere el artículo 2º de la Ley 640 de 2001.

[...]

De las anteriores normas se infiere que el término de caducidad de la acción se suspende en aquellos conflictos no susceptibles de conciliación, como los tributarios, y que corresponde a los procuradores ante quienes se presente una solicitud de conciliación en un caso tributario expedir constancia de que no es un tema conciliable, dentro de los 10 días calendarios siguientes.

Es deber del Ministerio Público expedir la correspondiente constancia de que el asunto sometido a su conocimiento no es susceptible de conciliación”.

²⁷ Auto de 26 de febrero de 2015, exp. 21006, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

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

- Por Liquidación 20115340000316 de 7 de julio de 2011, la Superintendencia determinó a GENSA una contribución especial de \$562.303.000, correspondiente al año 2011²⁸.
- La liquidación oficial fue confirmada mediante Resoluciones SSPD-20115300032735 de 26 de octubre de 2011²⁹ y SSPD-20115000041175 de 14 de diciembre de 2011³⁰, que, respectivamente, decidieron los recursos de reposición y apelación interpuestos por la actora.
- La Resolución SSPD-20115000041175 de 14 de diciembre de 2011, que se resolvió el recurso de apelación y agotó la vía gubernativa, se notificó a la actora el 5 de enero de 2012³¹.
- El 3 de mayo de 2012, la actora presentó solicitud de conciliación extrajudicial ante el Ministerio Público³².
- El Agente del Ministerio Público dio trámite a la solicitud de conciliación y en constancia de 25 de junio de 2012 certificó que la audiencia llevada a cabo el 21 de junio de 2012 fue declarada fallida y dio por terminado el trámite conciliatorio³³.

De acuerdo con el artículo 136 numeral 2 del Código Contencioso Administrativo, como el acto que agotó la vía gubernativa se notificó el 5 de enero de 2012, el plazo

²⁸ Folios 2 c.a. y 44 c.p.

²⁹ Folios 45 a 54 c.p.

³⁰ Folios 55 a 63 c.p.

³¹ Folios 64 c.p.

³² Folios 66 a 80 c.p.

³³ Folios 81 a 83 c.p.

para presentar la demanda de nulidad y restablecimiento del derecho contra los actos que liquidaron la contribución especial a cargo de la actora empezaba a correr el 6 de enero de 2012 y vencía el 7 de mayo de 2012³⁴.

Sin embargo, en razón de la solicitud de conciliación extrajudicial presentada antes de que caducara la acción³⁵, se suspendió el término de caducidad de la acción, a pesar de que el asunto no era conciliable. Así, con fundamento en el artículo 3 literal b) del Decreto 1716 de 2009, en concordancia con el artículo 2 numeral 3 de la Ley 640 de 2001, la suspensión del término de caducidad operó entre el 3 de mayo de 2012 (fecha de presentación de la solicitud de conciliación) y el 25 de junio del mismo año (fecha en que se expidió la constancia del trámite conciliatorio).

En consecuencia, debido a la suspensión del término de caducidad entre el 3 de mayo y el 25 de junio de 2012, a partir de esta fecha la demandante tenía 4 días para presentar la demanda³⁶, esto es, que el plazo para instaurar la acción vencía el **29 de junio de 2012**. Como la demanda se presentó el **28 junio de 2012**³⁷, no operó la caducidad de la acción.

En consecuencia, se mantiene la decisión del *a quo* de declarar no probada la excepción de caducidad de la acción, por lo que se estudia el fondo del asunto.

³⁴ Que es el día hábil siguiente al vencimiento del término (artículo 62 del Código de Régimen Político y Municipal)

³⁵ La actora presentó la solicitud de conciliación el 3 de mayo de 2012

³⁶ Este término surge de la diferencia entre la fecha de presentación de la solicitud de conciliación -3 de mayo de 2012- y la fecha en que originalmente vencía el término de caducidad - 7 de mayo de 2012.

³⁷ Folio 28 c.p



Contribución especial a favor de la SSPD

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994 *“Por la cual se establece el régimen de los servicios públicos (...)”*, creó la contribución especial a cargo de las entidades sometidas al control y vigilancia de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, en los siguientes términos:

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

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

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

La tarifa máxima de cada contribución no podrá ser superior al uno por ciento (1%) del valor de los gastos de funcionamiento, asociados



al servicio sometido a regulación, de la entidad contribuyente en el año anterior a aquel en el que se haga el cobro, de acuerdo con los estados financieros puestos a disposición de la Superintendencia y de las Comisiones, cada uno de las cuales e independientemente y con base en su estudio fijarán la tarifa correspondiente.

[...]

85.5 La liquidación y recaudo de las contribuciones correspondientes al servicio de regulación se efectuará por las comisiones respectivas y las correspondientes al servicio de inspección, control y vigilancia estarán a cargo de la Superintendencia [...]". (Destaca la Sala)

De acuerdo con la norma en mención, la contribución especial a cargo de las entidades que presten servicios públicos domiciliarios tiene por objeto recuperar los costos del servicio de vigilancia y control que ejerce la Superintendencia. Además, la contribución se liquida anualmente sobre la base de los gastos de funcionamiento del año inmediatamente anterior, **asociados al servicio regulado y/o vigilado**, a una tarifa máxima del 1%, que debe ser pagada dentro del mes siguiente a la firmeza de la liquidación oficial.

Por su parte, el artículo 79 de la Ley 142 de 1994 asigna a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios la función de fijar las tarifas de la contribución especial, en los siguientes términos:

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

[...]

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...”

En desarrollo de tal facultad, la Superintendencia expidió la Resolución SSPD 20111300017485 de 28 de junio de 2011³⁸, 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 2º del acto en comentario, la SSPD señaló 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

³⁸ Folios 39 a 44 c.p.



prestación de los servicios sometidos a la inspección, vigilancia y control de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios, para la liquidación de la contribución especial prevista en el numeral 2º del artículo 85 de la Ley 142 de 1994³⁹.

En dicho acto administrativo, la Superintendencia incluyó como gastos de funcionamiento las siguientes cuentas del grupo 75:

1. Servicios personales (7505)
2. Servicios generales (7510)
3. Arrendamientos (7517)
4. Licencias, contribuciones y regalías (7535)
5. Órdenes y contratos de mantenimiento y reparaciones (7540)
6. Honorarios (7542)
7. Servicios Públicos (7545)
- 8. Materiales y Otros Costos de Operación (7550)**
9. Seguros (7560)
10. Impuestos y tasas (7565)
11. Órdenes y contratos por otros servicios (7570)

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.**

³⁹ Folios 82 a 84 c.p.

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”*⁴⁰. Por ello, deben excluirse las *“erogaciones que no estén relacionadas con la prestación del servicio público domiciliario”*⁴¹.

Además, según lo ha señalado la Sala, no son gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a regulación, **los descritos en las cuentas del grupo 75 – costos de producción**, ya 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”*⁴².

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

⁴⁰Sentencia 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.

⁴¹ Ibídem

⁴² Ibídem

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 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 Producción⁴³ 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 declara en la parte resolutive de esta sentencia.

En criterio de la actora, los actos demandados⁴⁴ son nulos frente a la inclusión de las cuentas del grupo 75- costos de producción, solo en lo que respecta a la **cuenta 7550- Materiales y otros costos de operación**.

⁴³ 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.

⁴⁴ Que se expidieron con base en el artículo 1 de la Resolución 20111300008735 de 12 de abril de 2011 y el artículo 2 de la Resolución SSPD 20111300017485 del 28 de junio de 2011 y, por ello, incluyeron dentro de la base gravable las cuentas del grupo 75- costos de producción.



A pesar de que la Sala inaplica el artículo 1 de la Resolución SSPD 20111300008735 del 12 de abril de 2011, en cuanto incluyó el valor de las cuentas del grupo 75⁴⁵ como base gravable de la contribución especial, **frente a este grupo** la Sala anula los actos demandados **solo respecto de la inclusión del valor correspondiente a la cuenta 7750- materiales y otros costos de operación.**

Ello, para garantizar el debido proceso y el principio de congruencia externa de la sentencia, previsto el artículo 305 del Código de Procedimiento Civil⁴⁶, aplicable a este asunto por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, pues el juez no puede condenar al demandado por cantidad superior a la pedida en la demanda, dado que un fallo en estas condiciones resulta *ultrapetita*.

⁴⁵ Incluida la relativa a los costos de operación (cuenta 7550)

⁴⁶ ARTÍCULO 305. CONGRUENCIAS. La sentencia deberá estar en consonancia con los hechos y las pretensiones aducidos en la demanda y en las demás oportunidades que este Código contempla, y con las excepciones que aparezcan probadas y hubieren sido alegadas si así lo exige la ley.

No podrá condenarse al demandado por cantidad superior o por objeto distinto del pretendido en la demanda, ni por causa diferente a la invocada en ésta.

Si lo pedido por el demandante excede de lo probado, se le reconocerá solamente lo último.

En la sentencia se tendrá en cuenta cualquier hecho modificativo o extintivo del derecho sustancial sobre el cual verse el litigio, ocurrido después de haberse propuesto la demanda, siempre que aparezca probado y que haya sido alegado por la parte interesada a más tardar en su alegato de conclusión, y cuando éste no proceda, antes de que entre el expediente al despacho para sentencia, o que la ley permita considerarlo de oficio.

Sobre el principio de congruencia de la sentencia, la Sala ha señalado lo siguiente⁴⁷:

“Este principio de la congruencia de la sentencia, exige de una parte que exista armonía entre la parte motiva y la parte resolutive de la misma, lo que se denomina congruencia interna, y de otra, que la decisión que ella contenga, sea concordante con lo pedido por las partes tanto en la demanda, como en el escrito de oposición, denominada congruencia externa, es decir, se tome la decisión conforme se ha marcado la controversia en el proceso.

*Cuando en una providencia judicial, no se respeta el principio de la congruencia, se incurre en lo que la doctrina ha llamado **fallo “ultrapetita” que consiste en reconocer un mayor derecho que el invocado por el demandante**, “extrapetita”: cuando se reconoce un derecho que no ha sido reclamado o cuando se reconoce un derecho reclamado o se acoge la pretensión pero por una causa diferente o deducida de hechos no alegados, y “minuspetita”: cuando se omite el pronunciamiento sobre una de las pretensiones.*

Con el cumplimiento de este principio fundamental, se busca no solo la protección del derecho de las partes a obtener una decisión judicial que dé certeza jurídica al asunto que se ha puesto a consideración de un juez, sino que se salvaguarde el derecho de defensa de la contraparte,

⁴⁷ Ver fallo de 16 de agosto de 2002, exp. 12668, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencias de 21 de noviembre de 2007, Exp. 15770, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa, de 6 de octubre de 2009, exp. 16533 y de 29 de octubre de 2009, exp. 17003, C.P. Héctor J. Romero Díaz; de 31 de enero de 2013, exp. 18878, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 12 de abril de 2012, exp. 18720, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; de 1 de agosto de 2013, exp. 18861, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; de 26 de septiembre de 2013, exp. 18442, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 26 de febrero de 2014, Exp. 17071, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, entre otras providencias.



quien ha dirigido su actuación a controvertir los argumentos y hechos expuestos en la demanda.[...]" (Negritas fuera de texto)

Frente a la inclusión del Grupo 51-Gastos de Administración, como base de liquidación de la contribución especial, la Sala precisa lo siguiente:

De conformidad con el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios (Resolución 20051300033635 del 28 de diciembre de 2005), la Clase 5-Gastos: *“La constituyen las cuentas representativas de los recursos utilizados por el ente prestador de servicios públicos domiciliarios en la adquisición de bienes o servicios **necesarios para su operación y funcionamiento**”.*

Dentro de la Clase 5- Gastos se clasifican los siguientes grupos y sus respectivas cuentas, así:

- **Grupo 51. Administración**
- Grupo 53. Provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones
- Grupo 58. Otros gastos
- Grupo 59. Cierre de ingresos, gastos y costos

El Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios definió el Grupo 51 – Gastos de Administración de la siguiente manera:

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

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

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

En sentencia del 23 de septiembre de 2010, la Sala concluyó que no todas las cuentas contenidas en los grupos de la Clase 5 -Gastos, hacen parte del concepto de “*gastos de funcionamiento*”⁴⁸. Al respecto, sostuvo lo siguiente:

“[...]

*De la lectura del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, antes transcrito, es claro que la intención del Legislador fue la de limitar la base gravable de la contribución especial a los gastos de funcionamiento, **lo que excluye la posibilidad de entender que se refería a todo lo que involucra el concepto general de “gastos” del Plan de Contabilidad, pues, de lo***

⁴⁸ Expediente 16874, C. P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

contrario, como lo afirma el demandante, no tendría ningún sentido que el Legislador hiciera esa precisión.

Determinar la base sobre la totalidad de los gastos administrativos, de comercialización, investigación y financiación que son los grupos que conforman los Gastos según el numeral 4.2.8.4.2 de la Resolución demandada, o a las provisiones, agotamiento, depreciaciones y amortizaciones según las descripciones de la Clase 5 – Gastos, amplía lo previsto en el numeral 85.2 de la Ley 142 de 1994, ya que involucra gastos no contemplados en la norma reglamentada.[...]

*En tales condiciones, para la Sala, le asiste razón al actor al considerar que lo previsto en el inciso 6° de la descripción de la Clase 5 – Gastos y en las cuentas del Grupo 75 de la Resolución N° 20051300033635 de 2005 vulnera lo dispuesto en el artículo 85 numeral 85.2 inciso 2° de la Ley 142 de 1994, pues **los gastos de funcionamiento sólo deben referirse a aquellos que tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí, necesaria e inescindible⁴⁹ con la prestación de los servicios sometidos a la vigilancia, control, inspección y regulación de los entes encargados de tal función constitucional y legal.***

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

⁴⁹ Bajo este criterio la Sala, en sentencias del 17 de abril de 2008, Exp. 15771, M.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa y del 4 de febrero de 2010, Exp. 17206, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo, ha analizado si los gastos de pensiones, como gastos de funcionamiento, son inherentes al servicio prestado por la entidad prestadora de servicios públicos domiciliarios obligada al pago de la contribución especial y ha señalado que “*aunque el gasto de pensiones no tenga una relación directa con el cometido estatal de prestación del servicio público, si sirve de apoyo para el cumplimiento de la misión y por tal razón es un gasto de funcionamiento*”.



encuadran dentro del concepto “gastos de funcionamiento” que expresamente señaló el legislador.

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

De acuerdo con el criterio jurisprudencial, que se reitera, solamente conforman la base gravable de la contribución especial las cuentas de la Clase 5- Gastos, que **tengan una relación directa o indirecta, pero eso sí necesaria e inescindible** con la prestación del servicio sometido a la vigilancia, control e inspección de la SSPD.

Lo anterior, porque la base gravable de la contribución especial está constituida solo por **los gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a la vigilancia y control de la demandada** y no por cualquier gasto, sea o no de funcionamiento. Tampoco por los gastos de funcionamiento que no guarden relación con el servicio que presta la entidad vigilada.



Según el Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios, el Grupo 51-Administración⁵⁰, que los actos demandados incluyeron dentro de la base de liquidación de la “contribución especial por el año 2011, está compuesto por “Cuentas representativas de los valores causados para el *funcionamiento y desarrollo de las actividades de apoyo (procesos estratégicos y de soporte) que sin tener relación directa con el objeto social del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, sirven para lograr el cumplimiento de la misión*”. Es decir, son gastos de funcionamiento que no tienen relación directa con la actividad del prestador de servicios públicos domiciliarios pero sí una relación indirecta que le permite a este desarrollar su actividad principal.

Según la descripción de las cuentas del Plan de Contabilidad en mención, los gastos a que se refieren las cuentas del grupo 51- administración, a saber los de las cuentas 5101 – sueldos y salarios, 5102 – contribuciones imputadas, 5103 – contribuciones efectivas y 5104 – aportes sobre la nómina, corresponden, en general, a pagos que se originan en la relación laboral que existe entre las empresas prestadoras de servicios públicos domiciliarios y su empleados. Y los de la cuenta 5111– Generales, corresponden a **gastos necesarios** para apoyar el normal funcionamiento y desarrollo de las labores administrativas del ente prestador de servicios públicos domiciliarios, labores que necesariamente deben llevarse a cabo para que dicho ente pueda prestar el servicio público domiciliario que le corresponde.

⁵⁰ Que hace parte de la Clase 5- Gastos del Plan de Contabilidad para Prestadores de Servicios Públicos Domiciliarios



Por último, frente a los gastos de la cuenta 5120- impuestos, contribuciones y tasas, en casos concretos, la Sala ha precisado que no hacen parte de la base gravable de la contribución especial porque no tienen una relación necesaria e inescindible con el servicio objeto de vigilancia y control de la SSPD⁵¹.

En ese orden de ideas, las cuentas del Grupo 51 – Gastos de Administración, ya referidas, salvo las cuentas 5120-impuestos, contribuciones y tasas, corresponden a gastos de funcionamiento asociados al servicio sometido a vigilancia y control de la SSPD. Es decir, son rubros que conforman la base de liquidación de acuerdo con el artículo 85.2 de la Ley 142 de 1994 y con el principio de legalidad de los tributos, previsto en el artículo 338 de la Constitución Política.

No obstante, en este asunto la liquidación de la contribución especial respecto al grupo 51- gastos de administración no permite determinar si dentro de estos gastos se incluyeron los correspondientes a la cuenta 5120. Tampoco la demandante probó su inclusión.

Por lo anterior, la Sala mantiene los actos demandados en cuanto incluyeron los gastos de administración dentro de la base gravable de la contribución especial y los

⁵¹ Entre otras, ver 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 doctora 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, 19684; de 18 de septiembre de 2014, exp. 20253 y de 11 de junio de 2015, exp. 20988, todas con ponencia de la doctora Martha Teresa Briceño de Valencia.

anula para excluir la cuenta 7550- materiales y costos de operación del Grupo 75- costos de producción⁵², según la siguiente liquidación:⁵³

CONTRIBUCIÓN ESPECIAL				
GRUPO / CUENTA	CONCEPTO	LIQUIDACIÓN SSPD	LIQUIDACIÓN CONTRIBUYENTE	LIQUIDACIÓN CONSEJO DE ESTADO
51	ADMINISTRACIÓN	9.389.762.952,00	0	9.389.762.952,00
7505	SERVICIOS PERSONALES	2.949.086.072,00	2.949.086.072,00	2.949.086.072,00
7510	GENERALES	10.236.500.760,00	10.236.500.760,00	10.236.500.760,00
7535	LICENCIAS, CONTRIBUCIONES, REGALÍAS	6.483.942.017,00	6.483.942.017,00	6.483.942.017,00
7540	ÓRDENES Y CONTRATOS DE MANTENIMIENTO Y REPARACIONES	6.920.361.413,00	6.920.361.413,00	6.920.361.413,00
7542	HONORARIOS	1.638.426.997,00	1.638.426.997,00	1.638.426.997,00
7545	SERVICIOS PÚBLICOS	1.795.409.405,00	1.795.409.405,00	1.795.409.405,00
7550	MATERIALES Y COSTOS DE OPERACIÓN	30.446.444.806,00	2.380.151.929,00	2.380.151.929,00
7560	SEGUROS	3.494.222.096,00	3.494.222.096,00	3.494.222.096,00
7565	IMPUESTOS Y TASAS	1.734.556.815,00	1.734.556.815,00	1.734.556.815,00
7570	ÓRDENES Y CONTRATOS POR OTROS SERVICIOS	929.023.562,00	929.023.562,00	929.023.562,00
TOTAL EROGACIONES BASE PARA LIQUIDAR		76.017.736.895,00	38.561.681.066,00	47.951.444.018,00

⁵² De la cuenta 7550, la Superintendencia determinó un valor de \$30.446.444.806. Por su parte, de la misma cuenta la demandante aceptó que hace parte de la base gravable la suma de \$2.380.151.929,00. En consecuencia, la Sala mantiene el valor que acepta la demandante.

⁵³ Ver Sentencia de 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

CONTRIBUCIÓN - TARIFA DEL 0.7397%	\$562.303.000,00	\$285.240.754,85	\$354.696.831,40
-----------------------------------	------------------	------------------	------------------

Es de anotar que la actora pagó el total de la contribución que le impuso la SSPD en la Liquidación 20115340000316 de 7 de julio de 2011⁵⁴, esto es, \$562.303.000. Por lo tanto, pagó un mayor valor de **\$207.606.168,60** por concepto de la contribución especial, teniendo en cuenta que solo debía pagar **\$354.696.831,40**.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la nulidad parcial de los actos demandados, como lo dispuso el *a quo* en el numeral 2º de la parte resolutive de la sentencia apelada. No obstante, se modifica dicho numeral para adicionar la inaplicación por ilegalidad de 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.

Asimismo, con fundamento en el artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, la Sala modifica el restablecimiento el derecho para ordenar a la demandada devolver a la actora el mayor valor pagado por concepto de la contribución especial por el año 2011, esto es, la suma de **\$207.606.168,60** debidamente indexada y con los intereses correspondientes, en los siguientes términos:

a. La suma devuelta debe ajustarse teniendo como base el índice de precios al consumidor, de conformidad con el inciso final del artículo 178 del Código

⁵⁴ Folio 65 c.p



Contencioso Administrativo⁵⁵. 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 **\$207.606.168,60 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 sentencia⁵⁶.

⁵⁵ 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.

⁵⁶ Sentencia de 28 de mayo de 2015, exp 20228. C.P Martha Teresa Briceño de Valencia

c. No proceden los intereses comerciales a que se refiere el artículo 177 del C.C.A, pues, como lo ha precisado la Sección⁵⁷, con base en el fallo C-188 de 1999, que declaró inexecutable algunos apartes de dicha norma, no hay lugar al pago de tales intereses *“a menos que la sentencia que impone la condena señale un plazo para el pago -evento en el cual, dentro del mismo se pagarán intereses comerciales-”*.

Frente a la reparación integral del daño, cuya solicitud es viable en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, la Sala precisa que, en este caso, no hay lugar a ordenar indemnización alguna debido a que la actora no probó el daño causado con la expedición de los actos demandados.

En suma, se modifica el numeral 2º de la parte resolutive de la sentencia apelada en el sentido de adicionar a la nulidad parcial de los actos demandados, la inaplicación por ilegalidad de 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. También se modifica el restablecimiento del derecho para ordenar la devolución de la suma de **\$207.606.168,60**, indexada 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. Igualmente, se niegan los comerciales. En lo demás, se confirma la sentencia apelada.

⁵⁷ Ver sentencias de 3 de diciembre de 2009, exp. 15392, C.P. Héctor J. Romero Díaz; 10 de mayo de 2012, exp. 17212, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 5 de febrero de 2015, exp. 20720, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.



Con fundamento en el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo, se niega la condena en costas porque no se advierte que la demandada hubiera actuado en el proceso con temeridad o mala fe.

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 segundo de la sentencia apelada, que, en consecuencia, queda así:

SEGUNDO: INAPLÍCANSE 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 y **ANÚLANSE** parcialmente la Liquidación oficial No. 20115340000316 de 7 de julio de 2011, y las Resoluciones Nos. SSPD-20115300032735 de 26 de noviembre de 2011 y SSPD 20115000041175 de 14 de diciembre 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 tercero de la parte resolutive de la sentencia apelada, que queda así:

TERCERO: A título de restablecimiento del derecho, **ORDÉNASE** a la demandada devolver a la actora la suma de **\$207.606.168,60**, ajustada conforme con lo dispuesto en la parte motiva. Dicha suma devengará intereses de mora a partir del vencimiento de los treinta (30) días, contados a partir de la ejecutoria de este fallo. **NIÉGANSE** los intereses comerciales.

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

NIÉGASE la condena en costas.

Cópiese, notifíquese, 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

Ausente con permiso

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ

