



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de abril de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación: 25000-23-37-000-2015-01731-02 (26638)
Demandante: Manufacturas Eliot SAS
Demandada: Emgesa S.A. ESP y Ministerio de Minas y Energía

Temas: Contribución especial. Sector eléctrico. Pago de lo no debido. Término para solicitar la devolución. Intereses legales.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide los recursos de apelación interpuestos por las entidades que integran la parte demandada de la litis, contra la sentencia del 09 de septiembre de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió (f. 489):

Primero: Declarar la nulidad de los siguientes actos administrativos, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia:

Acto	Descripción
Oficio nro. 00101533 del 07 de enero de 2015	Por medio del cual Emgesa S.A. negó la solicitud de devolución del pago indebido
Oficio nro. 00103613 del 04 de febrero de 2015	Por medio del cual Emgesa S.A. resolvió el recurso de reposición interpuesto contra el acto anterior
Oficio nro. 2015030849 del 08 de mayo de 2015	Por medio del cual el Ministerio de Minas y Energía resolvió el recurso de apelación interpuesto contra el acto primigenio

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho ordenar a la empresa Emgesa S.A. devolver a favor de la sociedad Manufacturas Eliot SAS, el monto de \$2.764.788.000 que comprende a los pagos efectuados por concepto de la contribución de solidaridad en el sector eléctrico correspondientes a las mensualidades de enero de 2012 a noviembre de 2013, junto con los intereses legales, corrientes y moratorios a que haya lugar, en virtud de lo establecido en los artículos 863 y 864 del ET, y en el canon 1617 del CC.

Emgesa S.A. podrá compensar el valor devuelto con recaudos futuros o solicitar el correspondiente reintegro al Ministerio de Minas, con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos.

Tercero: Por no haberse causado ni demostrado, no se condena en costas.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante el Oficio nro. 00101533, del 07 de enero de 2015 (ff. 72 a 74), Emgesa, en su calidad de prestadora del servicio público de electricidad, negó la solicitud de devolución que presentó la actora el 19 de diciembre de 2014 (ff. 139 a 147), respecto de la



contribución especial en el sector eléctrico que pagó para los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de 2013. Esa decisión fue confirmada con los Oficios nros. 00103613, del 04 de febrero de 2015 (ff. 75 a 80), y 2015030849, del 08 de mayo de 2015 (ff. 82 a 85), este último proferido por el Ministerio de Minas y Energía.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante formuló las siguientes pretensiones (ff. 50 y 51):

1. Se declare que operó el silencio administrativo positivo respecto del recurso de reposición que Manufacturas Eliot SAS interpuso contra el oficio - documento externo radicado nro. 00101533 del 09 de enero de 2015 emitido por Emgesa SA ESP, y que, por tal razón, el recurso en el que se solicitó "revocar el oficio nro. 00101533 del 09 de enero de 2015 y devolver la suma de dos mil setecientos sesenta y cuatro millones setecientos ochenta y siete mil quinientos noventa pesos m/cte. (\$2.764.787.590) que corresponde a lo pagado indebidamente por Manufacturas Eliot SAS ... a título de sobretasa o contribución especial del sector eléctrico por los periodos enero de 2012 a noviembre de 2013", se entiende fallado a favor de la sociedad.
2. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos: (i) Oficio nro. 00101533 del 09 de enero de 2015 emitido por Emgesa S.A. ESP, (ii) Oficio nro. 00103613 del 06 de febrero de 2015 emitido por Emgesa SA ESP y (iii) Oficio nro. 2015030849 del 08 de mayo de 2015 emitido por el Ministerio de Minas y Energía.
3. Que como consecuencia de las declaraciones anteriores, se restablezca en su derecho a Manufacturas Eliot SAS, en el sentido de ordenar a Emgesa SA ESP la devolución de lo pagado indebidamente por valor de \$2.764.787.590 por concepto de pago de la contribución del sector eléctrico de que trata el artículo 2.º de la Ley 1430 de 2010, correspondiente a los meses de enero de 2012 a noviembre de 2013, respecto del predio con NIE 323, junto con los intereses corrientes, moratorios y legales, conforme a lo expuesto en la demanda.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29, 83 y 95 de la Constitución; 1617 del CC (Código Civil, Ley 84 de 1873); 831 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971); 863 y 864 del ET (Estatuto Tributario); 154 y 158 de la Ley 142 de 1994; 2.º de la Ley 1430 de 2010; 6.º del Decreto 847 de 2001; y 1.º del Decreto 4955 de 2011, bajo el siguiente concepto de violación (ff. 18 a 46):

Argumentó que operó un silencio administrativo, toda vez que su contraparte omitió notificar la resolución que resolvió el recurso de reposición dentro del plazo de 15 días siguientes a su interposición (artículo 158 de la Ley 42 de 1994), motivo por el cual ese acto no le era oponible. Además, sostuvo que el Ministerio de Minas y Energía no era competente para resolver el recurso de apelación, sino que la competencia sería de la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios (SSPD). Para controvertir el fondo de la decisión acusada, argumentó que era procedente la devolución de la contribución especial que pagó para los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de 2013, puesto que ese constituyó un pago indebido pues cumplió con los requisitos para la exoneración prevista en el parágrafo 2.º del artículo 211 del ET (señaladamente, tenía inscrita en el RUT la actividad industrial CIIU nro. 1810 «*fabricación de prendas de vestir, excepto prendas de piel*», la cual ejerció en el inmueble objeto del beneficio). Precisó que, en su criterio, esa exención entró en vigor a partir de 2012, de manera que con la solicitud de devolución no pretendió una aplicación retroactiva de la norma referida. Agregó que,



si se avalara la decisión administrativa debatida, habría un enriquecimiento sin causa de la Administración y una infracción del debido proceso y de los principios de equidad y justicia tributaria.

Contestación de la demanda

El extremo pasivo se opuso a las pretensiones de la demanda y cada una de las entidades demandadas se pronunció en los siguientes términos:

La empresa de servicios públicos formuló las excepciones de falta de jurisdicción y competencia e ineptitud sustantiva de la demanda por indebido agotamiento de la vía gubernativa y por dirigirse contra oficios que no eran susceptibles de control judicial¹.

De fondo, se opuso al silencio positivo solicitado, pues en el acto definitivo advirtió que no procedía el recurso de reposición con lo cual era improcedente su resolución, y agregó que la actora no aportó la prueba de su protocolización, como lo exigía el artículo 85 del CPACA. Sostuvo que las sumas que pidió la demandante en devolución fueron un pago de lo debido ya que, en su opinión, la exención solo surtió efectos una vez que se solicitó su aplicación, *i.e.* a partir de diciembre de 2013, pues el beneficio tributario estaba sujeto a la comprobación del cumplimiento de los requisitos (Circular nro. 18-078, del 06 de diciembre de 2005, expedida por el Ministerio de Minas y Energía). De otra parte, argumentó que, en cualquier caso, si se juzgara que era procedente la devolución, la actora debió solicitarlas en devolución dentro del plazo previsto para discutir las facturas, es decir, dentro de los cinco meses siguientes a su expedición. También que el reintegro y los intereses estarían a cargo del sujeto activo del tributo, porque, como agente de recaudado, no tuvo esas sumas en su patrimonio. Por último, se opuso al reconocimiento de los intereses legales indicando que eran improcedentes (ff. 234 a 250).

Por su parte, el Ministerio de Minas y Energía admitió que carecía de competencia para resolver el recurso de apelación contra la decisión debatida y precisó que el oficio que emitió era un concepto para la empresa de servicios públicos, el cual profirió en su calidad de administrador del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos del sector público, sin efectos vinculantes. Con todo, se opuso al silencio positivo que pidió la actora, argumentando que el recurso de reposición no versaba sobre alguna decisión de aquellas para las que el artículo 154 de la Ley 142 de 1994 previó ese efecto (como las situaciones relacionadas con la suspensión, terminación, corte o facturación, cuando afectaban el servicio o la ejecución del contrato), por lo cual expuso que, si se admitiera que operó un silencio administrativo, ese sería negativo. Defendió la improcedencia de la devolución, debido a que el beneficio tributario no operaba de pleno derecho, sino con la solicitud del interesado, por lo cual sostuvo que si se accedía a la petición de la actora se le atribuirían efectos retroactivos al beneficio, contrariando el artículo 363 superior. Además, advirtió que una vez que la demandante acreditó los requisitos para acceder a la exención, la empresa de servicios públicos suspendió el cobro de la contribución especial (ff. 217 a 228).

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda sin condenar en costas (f. 489). Al efecto, juzgó que no operó un silencio positivo respecto del recurso de reposición porque esa consecuencia jurídica estaba prevista en el artículo 158 *ibidem* para los recursos contra la suspensión, terminación, corte o facturación del servicio público. Además,

¹ Con auto dictado en la audiencia inicial del 01 de marzo de 2017 (ff. 432 a 437), el tribunal declaró no probadas las excepciones que formuló la empresa de servicios públicos, decisión que confirmó esta Sección mediante auto del 30 de octubre de 2019 (ff. 479 a 481).



precisó que la empresa de servicios públicos sí resolvió el recurso de reposición al negar la petición de devolución. A su vez, descartó que el acto proferido por el Ministerio de Minas y Energía fuera un concepto, pues resolvió de fondo las objeciones formuladas por la demandante, y dado que se profirió sin competencia procedió a su anulación. Sobre las problemáticas sustanciales, juzgó que en el caso hubo un pago de lo no debido, porque la exención prevista en el artículo 211 del ET entró en vigor a partir del 2012 y, como lo actora acreditó que cumplía los requisitos para acceder a esta, no estaba obligada a pagar la contribución especial por los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de 2013. Al respecto, precisó que la falta de un acto administrativo que reconociera el beneficio no sustentaba el rechazo de la devolución, puesto que se trataba de dos procedimientos diferentes e independientes. Así toda vez que el artículo 6.º del Decreto 847 de 2001 no condicionaba la devolución al reconocimiento previo del beneficio, sino a la comprobación del pago indebido. Además, consideró que la petición del reintegro fue oportuna, pues se hizo dentro del término de cinco años establecido en el Decreto 2277 de 2012. Por consiguiente, avaló la devolución de las sumas reclamadas con los intereses legales, corrientes y moratorios, a cargo de las entidades demandadas.

Recurso de apelación

Las entidades que conforman el extremo pasivo de la litis apelaron la decisión de primer grado (f. 489).

La empresa de servicios públicos insistió en la falta de jurisdicción y competencia derivada del desconocimiento de la cláusula compromisoria que habría pactado con la actora. Reiteró que la exención tributaria, que sustentaría el reintegro debatido, se aplicaba a partir de la solicitud del interesado, lo que en el caso, ocurrió en diciembre de 2013, periodo a partir del cual suspendió el cobro de la contribución especial a cargo de su contraparte. Por ende, censuró la orden de devolución del tribunal, que desconoció que la demandante demostró que no realizaba el hecho imponible solo en la fecha en que pidió la aplicación del beneficio tributario. Insistió en que, si procediera el reintegro, la solicitud debió presentarse dentro del término de cinco meses previsto en el artículo 154 de la Ley 142 de 1994 pues, como prestadora del servicio público, no contaba con los recursos para efectuar devoluciones de un periodo de cinco años. También en que el reintegro de la litis estaría a cargo del Ministerio de Mina y Energía, en su calidad de sujeto activo de la contribución. Por otra parte, basándose en la sentencia del 10 de marzo de 2016 (exp. 18957, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), se opuso al pago de los intereses legales ordenados, e insistió en que, los intereses corrientes y moratorios, debían pagarse por el sujeto activo de la obligación tributaria. Por lo expuesto, pidió avalar la decisión administrativa consistente en negar el reintegro de las sumas reclamadas, pues la demandante no probó algún vicio de nulidad de los actos acusados.

El Ministerio de Minas y Energía reiteró que el acto administrativo que expidió y que fue demandado era un concepto que carecía de efectos vinculantes, por cuanto no creó, modificó o extinguió una situación jurídica particular, sobre todo teniendo en cuenta que la competencia para resolver el recurso de apelación contra la decisión de negar el reintegro de la contribución es de la SSPD. Insistió en que no operó el silencio administrativo positivo alegado y en la improcedencia de la devolución, argumentando que la exención se otorgó a la actora a partir de su solicitud, de manera que si se extendía ese beneficio a los periodos anteriores se infringía el principio de irretroactividad de las normas tributarias previsto en el artículo 363 de la Constitución. Prescindió de formular cargos contra los intereses y la compensación del monto devuelto con cargo al recaudo futuro efectuado por la empresa de servicios público o su reintegro de los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos.

Pronunciamiento sobre el recurso²

La actora señaló que la empresa de servicios públicos planteó «*hechos nuevos, ajenos al problema jurídico a resolver*» como la necesidad de acreditar que no se realizó el hecho imponible, la imposibilidad de asumir las devoluciones por el término de cinco años y falta de prueba de vicios de nulidad relativos a los actos acusados. Sobre el escrito del Ministerio de Minas y Energía, adujo que no era un recurso de apelación, puesto que se limitaba a reiterar los planteamientos de la contestación, sin formular reparos concretos contra la decisión del *a quo* (índice 14)³. A su vez, el Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos acusados, atendiendo a los cargos de impugnación planteados por las entidades que conforman el extremo pasivo de la litis, en su calidad de apelantes únicas, contra la sentencia del tribunal que accedió a las pretensiones de la demanda, sin condenarlas en costas. Por tanto, corresponde determinar si era procedente la devolución de la contribución especial en el sector eléctrico, que pagó la actora por los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de 2013. De serlo, además, se determinará si la petición de devolución fue presentada oportunamente; y, de ser así, si procedía reconocer los intereses solicitados en la demanda. Al respecto, la Sala precisa que, contrariamente a lo señalado por la actora, esos planteamientos fueron formulados por las entidades demandadas en los actos acusados y al contestar la demanda, de manera que no se observa que correspondan a cargos nuevos en esta segunda instancia.

En cambio, advierte la Sala que no hay lugar a pronunciarse sobre la falta de jurisdicción y competencia que alegó la empresa de servicios públicos, con base en la cláusula compromisoria que pactó con la actora ni sobre su potestad para decidir sobre el reintegro de las sumas de la litis, porque esas cuestiones fueron absueltas mediante auto dictado por el tribunal en la audiencia inicial del 01 de marzo de 2017 (ff. 432 a 437), decisión que confirmó esta Sección con auto del 30 de octubre de 2019, notificado a las partes por estado del día 08 de noviembre del mismo año (ff. 479 a 486). En esa providencia se concluyó que el asunto de la litis es de naturaleza tributaria y que la empresa de servicios públicos, en calidad de agente recaudador de la contribución, es la autoridad competente para decidir sobre las solicitudes de devolución del tributo. De modo que estudiar esos argumentos planteados por la empresa de servicios públicos en el recurso de apelación excedería el alcance del litigio trabado en esta instancia y, además, supondría reabrir una discusión que ya fue dirimida. Tampoco podrá decidirse sobre la improcedencia del silencio administrativo positivo relativo al recurso de reposición, ni sobre la falta de competencia del Ministerio de Minas y Energía para resolver el recurso de apelación *sub examine* planteados en el recurso de apelación, toda vez que esos cargos fueron resueltos por el tribunal, al considerar que no operó un silencio positivo y que, si bien el ministerio carecía de competencia para resolver el recurso de apelación, esto no vició de nulidad la actuación administrativa demandada.

2- Sobre la primera cuestión debatida, el tribunal ordenó la devolución de la contribución especial que pagó la actora por los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de

² Los recursos de apelación contra la sentencia de primera instancia fueron presentados con posterioridad a la reforma introducida al CPACA por la Ley 2080 de 2021, es decir, después del 25 de enero de 2021.

³ Del historial de actuaciones registradas en el repositorio informático SAMAI.



2013, con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos. Al respecto, plantean las apelantes que es improcedente esa devolución, porque la exención de la contribución especial procedía a partir de su solicitud en diciembre de 2013, con lo cual las sumas pagadas por ese concepto en los periodos anteriores fueron un pago debido, de manera que si se ordenara su devolución se infringiría el principio de irretroactividad de las normas tributarias, previsto en el artículo 363 de la Constitución, ya que ello implicaría una aplicación del beneficio tributario respecto de periodos en los que no estaba en vigor. Por su parte, la actora defiende la procedencia del reintegro, argumentando que la exención debatida regía a partir de 2012, por lo cual al cumplir los requisitos previstos en el parágrafo 2.º del artículo 211 del ET (señaladamente, tener inscrita en el RUT la actividad industrial CIU nro. 1810 «*fabricación de prendas de vestir*», y ejercerla en el inmueble objeto del beneficio) estaba exonerada de su pago y, por ende, las sumas que pagó por los periodos que van de enero de 2012 y noviembre de 2013 fueron un pago indebido que debían reintegrar las demandadas.

En esos términos, observa la Sala que las partes concuerdan en que la demandante era beneficiaria de la exención de la contribución especial, cuya aplicación pidió en diciembre de 2013 y en que, a partir de ese periodo, no se facturó a su cargo esa obligación tributaria. También están de acuerdo en que, de ser procedente la devolución, el reintegro se haría con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, administrado por el Ministerio de Minas y Energía, pues así lo decidió el tribunal y ello no se apeló por el ministerio. Debaten en cambio sobre los efectos jurídicos de la solicitud de exención de la contribución especial, pues para las entidades demandadas esa desgravación está condicionada a su petición por los interesados, de manera que los pagos que se efectúan con anterioridad a la solicitud, constituyen un pago de lo debido, no susceptible de devolución. Al otro lado, la actora defiende que ese beneficio rige desde 2012, al margen de su solicitud y, por ende, en su criterio, los montos que pagó para los periodos de la litis, fueron un pago indebido que debería reintegrarse. De acuerdo con esos planteamientos, la Sala determinará si se configuró un pago tributario indebido y si correspondía su reintegro con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos.

2.1- Al respecto, con fundamento en el artículo 89 de la Ley 142 de 1994 que integró la solidaridad y la redistribución de ingresos en la estructura tarifaria del sector eléctrico, el artículo 47 de la Ley 143 de 1994 creó una contribución especial a cargo de los usuarios no residenciales y los residenciales de estrato cinco y seis, con el fin de subsidiar el consumo de subsistencia de los usuarios residenciales de menores ingresos. Siguiendo esos mismos lineamientos, el artículo 5.º de la Ley 286 de 1996 dispuso que esa contribución especial sería un tributo «*de carácter nacional*» cuyos montos debían ser «*facturados y recaudados por las empresas de energía eléctrica, ... y utilizados por las empresas distribuidoras de energía ... para subsidiar el pago de los consumos de subsistencia de sus usuarios residenciales de los estratos I, II, y III áreas urbanas y rurales*». Posteriormente, el parágrafo 2.º del artículo 13 de la Ley 223 del 2000, modificó el artículo 211 del ET y fijó la tarifa de la contribución especial en «*el 20% del costo de prestación del servicio*». A su vez, los artículos 89.6 de la Ley 142 de 1994 y 6.º del Decreto 847 de 2001 precisan que las empresas prestadoras del servicio público de electricidad son responsables de la facturación y recaudo de la contribución y prevé que esos agentes de recaudo efectúen «*devoluciones a los usuarios de sumas cobradas por tal concepto, cuando éstos demuestren que tienen derecho a ello*».

Con base en el marco jurídico anterior, la Corte Constitucional en sentencia C-086 del 18 de marzo de 1998 (exp. D-1771, MP: Jorge Arango Mejía), precisó que la contribución



especial de la litis correspondía a un impuesto nacional de destinación específica que se causa respecto de los usuarios de los servicios públicos de los sectores industriales y comerciales, y de los usuarios residenciales de estratos cinco y seis, y cuyo recaudo les corresponde a las empresas que prestan el servicio público respectivo mediante su facturación. Asimismo, puntualizó que la base gravable la constituye el valor del consumo que está obligado a sufragar el usuario y la tarifa el 20% del valor del servicio prestado. Así, como lo reconoció la Corte Constitucional, si bien el recaudo de la contribución especial y su devolución a los usuarios se previó como una potestad de la empresa prestadora del servicio público, esta tiene la calidad de agente recaudador, que no de sujeto activo de esa relación jurídico-tributaria, por cuanto carece de las potestades de gestión del tributo (concretamente, las facultades administrativas necesarias para disponer del tributo y administrarlo). Tanto, que el artículo 89.6 de la Ley 142 de 1994 estatuye que las empresas que recaudan la contribución especial estarán sujetas a las normas sobre declaración y sanciones aplicables a los agentes de retención, de conformidad con el Estatuto Tributario y las disposiciones concordantes.

2.2- Con el fin extrafiscal de fomentar que *«el sector industrial nacional pueda competir en condiciones similares a sus homólogos de otros países»*, el artículo 2.º de la Ley 1430 de 2011 modificó el artículo 211 del ET, a efectos de exonerar de la contribución especial a los usuarios que desarrollen las actividades industriales que serían identificadas por el Gobierno. En concepto, esa disposición previó que *«a partir del año 2012, dichos usuarios no serán sujetos del cobro de esta»* contribución especial. Esa disposición se reglamentó con el Decreto 4955 de 2011, el cual precisó que la desgravación se aplicaría respecto de *«los usuarios industriales cuya actividad económica principal se encuentre registrada en el Registro Único Tributario –RUT– a 31 de diciembre de 2010, en los Códigos 011 a 456 de la Resolución 00432 de 2008 o la que la modifique o sustituya, expedida por la DIAN»* (artículo 1.º), disposición que sería modificada por el Decreto 2860 de 2013, el cual en el párrafo del artículo 1.º aclaró que el beneficio tributario objeto de reglamentación *«comenzó a regir a partir del año 2012»*.

De otra parte, el artículo 3.º del Decreto 4955 de 2011 señaló que *«para la aplicación de la exención prevista en el inciso 3 del párrafo 2º del artículo 211 del Estatuto Tributario, el usuario industrial radicará la respectiva solicitud ante la empresa prestadora del servicio de energía eléctrica, la cual deberá reportar esta información a la Superintendencia de Servicios Públicos Domiciliarios de conformidad con los formularios que se establezcan para tales efectos»*. Además, estableció que la solicitud debía acompañarse del RUT, con la información necesaria para identificar las sedes, junto con la identificación de aquellas en las que se desarrolla la actividad principal sujeta al beneficio, la cual debía ser de las identificadas con los códigos nros. 011 a 456 de la Resolución nro. 00432 de 2008 expedida por la DIAN. Finalmente, previó que la petición debería resolverse en los 15 días hábiles siguientes a su presentación.

Sobre el beneficio tributario en cuestión, la Corte Constitucional en la sentencia C-766 del 03 de octubre de 2012 (exp. D-9006, MP: Gabriel Eduardo Mendoza Martelo) precisó que buscó *«eliminar la sobretasa del sector eléctrico para todos los usuarios industriales –regulados y no regulados– a partir del año 2012, esto es, excluir a dichos usuarios de la condición de sujetos pasivo del referido tributo desde la fecha señalada»* y, por ende, precisa que *«a partir del año 2012 los exime del pago de dicho tributo, con lo cual pierden la condición de sujetos gravables desde la mencionada fecha»*.

En línea con lo anterior, esta Sección en sentencia del 09 de marzo de 2017 (exp. 19715, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), en la cual se resolvió un asunto como el que ocupa la atención de la Sala en esta oportunidad, pero relativo a la contribución especial



en el sector de gas natural, precisó que «*el usuario industrial tendrá derecho a gozar de la exención a partir de la vigencia de la ley*». Así porque «*el beneficio tributario nace a partir de la publicación de la Ley 1450 de 2011 en favor de quienes ostenten la condición de usuarios industriales del servicio de gas natural domiciliario, cuya actividad económica principal corresponda a los códigos 011 a 456 de la Resolución 432 de 2008*». Asimismo, en la sentencia del 02 de diciembre de 2021 (exp. 24830, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto), sobre los efectos de la solicitud para la aplicación del beneficio tributario en cuestión, la Sala concluyó que se «*exige como condición para aplicar el beneficio que el interesado lo solicite a la respectiva entidad prestadora del servicio público, pues no opera de oficio, de modo que, una vez pedida la exención y reconocida por la competente, no hay lugar a que se realice el cobro de la contribución por solidaridad mediante factura*».

2.3- El criterio desarrollado en esos precedentes es aplicable al presente caso, pues la contribución especial del sector de energía eléctrica y los presupuestos para la exoneración comparten los mismos elementos. Entonces, a partir de ellos, en esta oportunidad la Sala aclara que la solicitud para la exención del cobro de la contribución especial tiene como efecto que la empresa encargada del recaudo deje de realizar su cobro en la factura del servicio público correspondiente, por la comprobación de los requisitos para la desgravación (sentencia del 02 de diciembre de 2021 antes referida), para lo cual, en su calidad de agente recaudador, debe reportar esa información a la SSPD. Lo anterior, no significa que el beneficio tributario se origine a partir de la petición o la comprobación del cumplimiento de los requisitos, puesto que la exención fue prevista en la ley «*a partir del año 2012*», de manera que rige conforme a lo ahí previsto (sentencia del 09 de marzo de 2017 ya citada). Contrariamente a lo señalado por las entidades demandadas, la petición que deben formular los beneficiarios de la exención será necesaria para que se verifique el cumplimiento de los requisitos y se suspenda el cobro del tributo en las facturas del servicio público correspondiente, pero no para tener derecho al beneficio tributario, el cual fue previsto en el artículo 211 del ET a partir del 2012.

2.4- En consecuencia, como la actora era beneficiaria de la desgravación en cuestión y pagó la contribución especial para los periodos que van de enero de 2012 a noviembre de 2013, ese constituyó un pago indebido, el cual podía solicitarse en devolución a la empresa prestadora del servicio público de energía eléctrica, conformidad con los artículos 89.6 de la Ley 142 de 1994 y 6.º del Decreto 847 de 2001, que le otorgaron la potestad para devolver los pagos indebidos, haciendo «*los débitos correspondientes*» del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos, administrado por el Ministerio de Minas y Energía (artículo 2.º del Decreto *ibidem*). No prosperan los cargos de apelación.

3- Adicionalmente, plantea la entidad prestadora del servicio público de electricidad que la solicitud de devolución debatida fue presentada por fuera del término establecido en el artículo 154 de la Ley 142 de 1994, aplicable por remisión expresa del artículo 6.º del Decreto 847 de 2001, según el cual las reclamaciones contra las facturas solo son procedentes si se inician dentro de los cinco meses siguientes a su expedición. En el otro extremo, la actora sostiene que podía solicitar el reintegro del pago indebido en los cinco años siguientes al pago, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 11 del Decreto 2277 de 2012, concordante con el artículo 2536 del CC. Tesis que avaló el *a quo*. En esos términos, la litis trabada entre las partes versa estrictamente sobre la identificación de la disposición que rige el plazo con el que contaba la demandante para solicitar la devolución de los pagos indebidos por concepto de la contribución especial en el sector de energía eléctrica. No se discute en el trámite de esta segunda instancia, si ese término fue observado en el caso, porque esa cuestión la resolvió el tribunal de manera adversa a la demandada y esta parte se abstuvo de plantear cargos al respecto en el recurso de



apelación interpuesto contra la sentencia. En consecuencia, el pronunciamiento de la Sala se ceñirá a solucionar el referido asunto de derecho, estableciendo la norma que regía la oportunidad para devolución del pago de lo no debido del tributo en cuestión.

En torno a la devolución de las sumas pagas por la contribuciones especial en el sector de energía eléctrica, el artículo 6.º del Decreto 847 de 2001, al reglamentar el artículo 89.6 de la Ley 142 de 1994, previó que las entidades que *«recauden contribuciones de solidaridad, deberán hacer devoluciones a los usuarios de sumas cobradas por tal concepto, cuando éstos demuestren que tienen derecho a ello, según la ley, utilizando para ello el mecanismo que para tal fin prevé el artículo 154 de la Ley 142 de 1994 y harán los débitos correspondientes»*. A su vez, el artículo 154 de la Ley 142 de 1994 regula los recursos que proceden contra las *«decisiones que afectan la prestación del servicio o la ejecución del contrato»*, como los actos *«de negativa del contrato, suspensión, terminación, corte y facturación»*, y advierte que *«en ningún caso, proceden reclamaciones contra facturas que tuviesen más de cinco (5) meses de haber sido expedidas por las empresas de servicios públicos»*. Si bien, ese es el procedimiento que debe seguirse para solicitar el reintegro de la contribución especial a la empresa prestadora del servicio público, la Sala no comparte el planteamiento de la demandada según el cual solo puede solicitarse la restitución del pago indebido de ese tributo discutiendo las facturas dentro de los cinco meses siguientes a su expedición; puesto que como lo ha aclarado la Sección⁴, en los casos de devolución de los pagos de lo no debido no se requiere discutir o modificar la determinación del tributo correspondiente (como sería la corrección de la autoliquidación del impuesto en los casos que el contribuyente tiene el deber formal de declararlo), sino que el reintegro procede, siempre que la petición se haga dentro del plazo correspondiente.

En lo que respecta a la devolución de los pagos de lo no debido por concepto de obligaciones de contenido tributario, el artículo 10 del Decreto 2277 de 2012, previó que procede la devolución de los pagos indebidos por concepto de obligaciones tributarias, cuando se presente la correspondiente solicitud de devolución dentro del plazo establecido en el artículo 11, el cual corresponde al *«término de prescripción de la acción ejecutiva, establecido en el artículo 2536 del Código Civil»*, es decir, cinco años siguientes al pago de lo no debido⁵.

Considerando lo expuesto, como en el *sub iudice* no se discute una devolución de la contribución especial por la determinación de la obligación efectuada por la entidad prestadora del servicio de energía eléctrica, conforme a lo previsto en el artículo 154 de la Ley 142 de 1994, sino porque la demandante no realizó el hecho generador para los periodos de la litis, concluye la Sala que, contrariamente a lo afirmado por la demandada, el término con el que contaba la actora para pedir el reintegro del pago indebido era de cinco años siguientes al pago, de conformidad con lo reglado en el artículo 2536 del CC. No prospera el cargo de apelación.

4- En vista de que se estima procedente la devolución reclamada, resta por decidir sobre los intereses legales reconocidos por el tribunal, a los que la empresa de servicios públicos se opone argumentando la improcedencia, dada la naturaleza de la obligación discutida. En lo que tiene que ver con los intereses corrientes y moratorios, la apelación no cuestiona su procedencia con fundamento en los artículos 863 y 864 del ET, sino que

⁴ Sentencias del 12 de diciembre de 2014 (exp. 20000, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia); del 23 de febrero de 2017 (exp. 21314, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 08 de febrero de 2018 (exp. 21803, CP. Milton Chaves García); del 10 de mayo de 2018 (exp. 23248, CP. *ibidem*); del 04 de octubre de 2018 (exp. 21292, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto); del 19 de febrero de 2020 (exp. 23356, CP. Julio Roberto Piza) y del 27 mayo de 2021 (exp. 24879, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello).

⁵ Sentencias del 26 de julio de 2017 (exp. 20757, CP. Jorge Octavio Ramírez Ramírez), reiterada en sentencia de 04 de octubre de 2018 (exp. 21292, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 03 de julio de 2020 (exp. 24181, CP. Milton Chaves García).



únicamente pide que se le releve de esa carga pecuniaria, pues la empresa de servicios públicos plantea que le correspondería asumirla al Ministerio de Minas y Energías, como administrador del fondo al que se incorporan los recursos recaudados por la contribución especial discutida; pero sobre esta cuestión apelada no le corresponde pronunciarse a la Sala, en la medida en que fue reconocida por el tribunal. Según se aprecia, el *a quo* ordenó en el segundo párrafo del ordinal segundo de la parte resolutive de la sentencia de primera instancia el reconocimiento y pago de los intereses con cargo al Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos y no al patrimonio de la empresa. En esa medida, la objeción formulada en la apelación solicitaba el reconocimiento de una pretensión que la decisión del *a quo* ya había concedido. Por ende, sobre el particular, en el trámite de esta segunda instancia, a la Sala solo le corresponde definir si proceden los intereses legales que ordenó el tribunal.

En torno a los intereses legales del artículo 1617 del CC, ha precisado la Sala que, en materia tributaria, los intereses a favor de los contribuyentes tienen un régimen jurídico especial, consagrado en el artículo 863 del ET. Adicionalmente, en sentencia del 04 de febrero del 2016 (exp. 18551, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) la Sección decidió expresamente desestimar la aplicación de la referida norma del CC, que en el pasado había aplicado en algunos casos puntuales. Al respecto, se manifestó que «*la Sala unifica su criterio y, para el efecto, precisa que, en casos como el analizado, no es procedente aplicar la tarifa del 6% anual prevista en el artículo 1617 del C.C.*». Por lo expresado, la Sala concluye que la referida norma del CC, era inaplicable al *sub examine*, de manera que corresponde modificar la decisión del tribunal, para excluir los intereses legales reconocidos. Prospera el cargo de apelación.

5- En definitiva, con fundamento en los análisis efectuados, y por el cargo de apelación que prosperó, la Sala procederá a modificar el ordinal segundo del fallo impugnado para excluir, de la orden de restablecimiento del derecho, los intereses legales previstos en el artículo 1617 del CC.

6- Por no estar probadas en el expediente, la Sala se abstendrá de condenar en costas en segunda instancia, conforme con lo establecido en el artículo 365.8 del CGP.

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

FALLA

1. **Modificar** el ordinal segundo de la sentencia apelada. En su lugar:

Segundo: Como consecuencia de lo anterior, a título de restablecimiento del derecho ordenar a la empresa Emgesa S.A. devolver a favor de la sociedad Manufacturas Eliot SAS, el monto de \$2.764.788.000 que comprende a los pagos efectuados por concepto de la contribución de solidaridad en el sector eléctrico correspondientes a las mensualidades de enero de 2012 a noviembre de 2013, junto con los intereses corrientes y moratorios a que haya lugar, en virtud de lo establecido en los artículos 863 y 864 del ET.

Emgesa S.A. podrá compensar el valor devuelto con recaudos futuros o solicitar el correspondiente reintegro al Ministerio de Minas, con cargo a los recursos del Fondo de Solidaridad para Subsidios y Redistribución de Ingresos.



2. Sin condena en costas en ambas instancias.
3. **Reconocer** personería a Nancy Valentín Malagón como apoderada de la demandante, conforme al poder conferido (índice 14).

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN