



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

**CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA**

**Bogotá, D.C., dieciséis (16) de marzo de dos mil veintitrés (2023)**

**Referencia:** MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2021-00023-00 [25531]  
**Demandante:** ANDRÉS GONZÁLEZ BECERRA Y CAMILA CUBEROS GÓMEZ  
**Demandado:** COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS (CREG)  
**Tema:** Contribución especial prestadores de la cadena de combustibles líquidos- año 2020. Principio de irretroactividad.

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

La Sala decide, mediante sentencia anticipada, el medio de control de nulidad instaurado por Andrés González Becerra y Camila Cuberos Gómez contra la Resolución No. 241 del 31 de diciembre de 2020, proferida por la Comisión Nacional de Regulación de Energía y Gas- CREG, mediante la cual se estableció *“el porcentaje de la contribución especial que deben pagar las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a la regulación de la CREG en el año 2020”*.

La resolución demandada dispone lo siguiente:

**“RESOLUCIÓN No. 241 DE 2020  
(31 DIC. 2020)**

Por la cual se señala el porcentaje de la contribución especial que deben pagar las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a la regulación de la Comisión de Regulación de Energía y Gas en el año 2020, y se dictan otras disposiciones.

**LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS**

(...)

**R E S U E L V E**

**ARTÍCULO 1.** Señalar por concepto de contribución especial para el año 2020 el factor de 0,0002557592111 que equivale al 0,02557592111% como tarifa para que, multiplicada por el valor de la base gravable de cada contribuyente, da como resultado el valor a pagar por concepto de contribución especial por cada regulado. Lo anterior con el fin de financiar en la proporción de 16.93% (equivalente a \$6.207.870.081) sobre el total del presupuesto vigente de la CREG para 2020, que asciende a \$36.667.868.171.

**PARÁGRAFO.** Con base en el párrafo del artículo 2.2.9.9.2 del Decreto 1082 de 2015, para efectos de la liquidación y pago de la contribución especial, se tendrán en cuenta los prestadores que se encuentren en proceso de liquidación, fusión, escisión, etapa de administración temporal o liquidación, o en proceso de reestructuración; de conformidad con lo previsto en la Ley 550 de 1999 o en la Ley 1116 de 2006, según corresponda, o que suspendan la prestación del servicio.

1

Calle 12 No. 7-65 – Tel: (57) 601-350-6700 – Bogotá D.C. – Colombia

[www.consejodeestado.gov.co](http://www.consejodeestado.gov.co)



En este caso, el monto de la contribución será proporcional al tiempo en que hayan prestado el servicio público objeto de regulación, para lo cual deberán certificar la información financiera para tal fin.

Por tanto, a las empresas que hubieren operado al menos un día durante la vigencia 2020, se les liquidará la contribución especial para la presente vigencia con base en la información financiera de 2019 reportada a la CREG, de conformidad con lo establecido en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, y causados hasta la fecha de finalización de actividades.

**ARTÍCULO 2.** Se considerarán contribuyentes omisos aquellos que, al momento de la expedición de la presente Resolución, no se les haya liquidado la contribución correspondiente a la vigencia 2020, debido, entre otras causales, al no reporte de estados financieros a la CREG, al reporte de información asimétrica o inconsistente, o por realizar el registro en el SICOM con fecha posterior a la liquidación de la contribución especial.

Aquellas empresas reguladas que no han reportado, o que reporten información posterior a la publicación de la presente resolución de contribución especial, se liquidarán en las próximas vigencias al factor generado en la presente Resolución, teniendo en cuenta la metodología para hallar la base gravable al año 2020.

**ARTÍCULO 3.** La contribución especial será calculada y liquidada por la CREG a través de una liquidación oficial para cada uno de los regulados, la cual será notificada conforme a lo previsto en las disposiciones legales vigentes, y contra ella procede el recurso de reposición, el cual podrá interponerse ante la Dirección Ejecutiva de la CREG, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la diligencia de notificación.

**PARÁGRAFO 1.** En virtud del cuarto inciso del artículo 21 de la Ley 143 de 1994, el pago de la contribución especial 2020 se realizará en la cuenta bancaria de la fiducia mercantil que administra los recursos del fideicomiso del patrimonio autónomo de la CREG, de acuerdo con el procedimiento descrito en la liquidación oficial a través de la plataforma de pagos virtuales o banca electrónica.

**PARÁGRAFO 2.** Se aplicará el mismo régimen de sanción por mora determinado para el impuesto sobre la renta y complementarios, sin perjuicio de las demás sanciones establecidas en la normatividad vigente.

**PARÁGRAFO 3.** En virtud del párrafo 3º del artículo 2º de la Ley 901 de 2004, y del numeral 5º del artículo 2º de la Ley 1066 de 2006, la CREG reportará en el Boletín de Deudores Morosos del Estado (BDME) a aquellos regulados que presenten morosidad en el pago de la contribución especial en las condiciones y fechas de corte establecidas para tal fin.

**ARTÍCULO 4.** La presente resolución rige a partir de la fecha de su expedición.

## DEMANDA

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 363 y 338 de la Constitución Política, 52 de la Ley 4 de 1913 y 18 de la Ley 1955 de 2019.

El concepto de la violación se sintetiza así:

**El acto demandado desconoce el principio de irretroactividad.**



La resolución demandada desconoce el principio de irretroactividad en materia tributaria, porque “[La CREG] está imponiendo para el año 2020, a las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos, una contribución de forma retroactiva, pues [esta] se liquida con base en los costos y gastos del año 2019, aun cuando la Ley 1955 de 2019 entró en vigor el 25 de mayo de 2019”.

En efecto, la Ley 1955 de 2019 estableció que la base gravable de la contribución se determina con la información financiera del año anterior a la fecha de liquidación. De ahí que, como la ley fue proferida en el año 2019, para el 2020 no era posible aplicar la contribución a las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos, quienes eran nuevos sujetos pasivos, pues implicaría utilizar como base gravable, información financiera del mismo año de expedición de la ley (2019).

Además, la CREG excedió sus potestades regulatorias y actuó sin competencia. Esto, porque aplicó las modificaciones introducidas a un tributo de periodo, en el mismo año de la vigencia de la ley mediante la cual se realizaron estas. De modo que la CREG debió tomar la información financiera del año 2020 y señalar la tarifa aplicable durante la vigencia 2021. Al respecto, citó jurisprudencia proferida por esta Sección<sup>1</sup>.

### CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La CREG contestó la demanda y solicitó que se nieguen las pretensiones porque el acto demandado se expidió con estricta sujeción al artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, conforme con el cual, la contribución especial para la vigencia 2020 se aplica a los prestadores de la cadena de combustibles, en la forma establecida en esa norma.

Además, de acuerdo con lo resuelto en la sentencia C-484 de 2020, la contribución de la vigencia 2020 se causó y, por tanto, se trata de situaciones jurídicas consolidadas bajo el imperio del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. En consecuencia, la liquidación y recaudo del tributo debe efectuarse con fundamento en los elementos establecidos en esa norma.

Igualmente, la CREG propuso la excepción previa de cosa juzgada constitucional, porque, a su juicio, existe identidad de hechos y causa petendi entre los alegados en el presente asunto y los analizados por la Corte Constitucional en la sentencia C-484 de 2020.

### INTERVENCIONES

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario- ICDT** presentó concepto en el que consideró que no debe declararse la nulidad de la resolución demandada.

Al respecto, expresó que, si bien el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencias C-464 y C-484 de 2020, en la última decisión precisó que la inexecutable no tendría aplicación respecto de los tributos causados durante el año gravable 2020.

De ahí que, como el acto administrativo demandado se refiere a la contribución causada en el año gravable 2020, la inexecutable declarada en la sentencia C-484

<sup>1</sup> Sentencia 23756 del 09 de julio de 2020 C.P. Milton Chaves García; sentencia 20831 del 08 de noviembre de 2017 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; sentencia 22421 del 07 de diciembre de 2016 C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; sentencia 21643 del 07 de diciembre de 2016 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto y sentencia 19649 del 06 de marzo de 2014 C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia



de 2020 no afectó lo previsto en la resolución demandada. Para reforzar esa afirmación, citó lo resuelto por esta Sección en un asunto similar<sup>2</sup>.

Además, señaló que la resolución demandada no vulneró el principio de irretroactividad en materia tributaria, porque fue la Ley 1955 de 2019 la que fijó los elementos esenciales de la contribución especial a favor de la CREG, entre ellos, la sujeción pasiva de las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos y la base gravable.

Respecto a que la base gravable de la vigencia fiscal 2020 debe calcularse con la información financiera del año 2019, señaló que así lo determinó la Ley 1955 de 2019, por lo que no se configura un exceso de la facultad reglamentaria de la CREG.

De igual forma, expresó que, como lo ha señalado el Consejo de Estado, el criterio constitucional del principio de irretroactividad implica proscribir cualquier intento de la ley tributaria de modificar hechos o situaciones ocurridas en el pasado, circunstancia que no se configura en el presente caso, pues, para determinar la base gravable del año 2020, se toma como referencia la información financiera y contable del año 2019.

La **Federación Nacional de Biocombustibles** emitió concepto en el que explicó que la Corte Constitucional profirió la sentencia C-464 de 29 de octubre de 2020, que declaró la inexecutable del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, por motivos de forma.

Y que en la sentencia C-484 de 19 de noviembre de 2020, declaró inexecutable el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, por violación de los principios de legalidad, certeza del tributo y reserva de ley en materia tributaria, sin modulación de efectos y no analizó el principio de irretroactividad en materia tributaria. Así mismo, advirtió que, al momento de la expedición del acto administrativo demandado no se había publicado el texto completo de la sentencia y, por ello, la CREG solamente contaba con el comunicado de prensa.

Agregó que de conformidad con lo expuesto en la demanda, es inconstitucional establecer la base gravable para la contribución del año fiscal 2020 con cifras del año 2019, en la medida que es una vigencia fiscal anterior a la vigencia de la resolución.

La **Asociación Colombiana de Petróleos – ACP** profirió concepto en el que expresó que la resolución demandada desconoció el principio constitucional de irretroactividad en materia tributaria, pues para determinar la base gravable de la contribución especial para los agentes de cadena de distribución de combustibles líquidos por el año 2020, se remite a la información financiera del año gravable 2019.

Además, resaltó que la resolución está falsamente motivada, porque se fundamenta en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, que fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en la sentencia C-484 de 19 de noviembre de 2020. Y, que existieron fallas en el procedimiento seguido por la CREG para la expedición del decreto y su posterior implementación.

## COADYUVANCIA

La **Federación Nacional de Combustibles y Energéticos – FENDIPETRÓLEO**, coadyuvó la demanda y pidió que se declare la nulidad de la resolución demandada.

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, auto expedido dentro del radicado No. 11001-03-27-000-2021-00005-00 (25441), C.P. Dra. Myriam Stella Gutiérrez.





Sobre el particular, precisó que la Corte Constitucional, en sentencia C-484 de 2020, declaró inexecutable el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, que constituye el fundamento jurídico del acto administrativo demandado. Como anexo, aportó la Resolución No. 238 de 2020, acto preparatorio de la Resolución No. 241 de 2020, con el fin de que el último acto se tenga como prueba al momento de proferir sentencia.

### TRÁMITE

Mediante auto de 10 de diciembre de 2021, el magistrado ponente declaró no probada la excepción de cosa juzgada, porque no se demostró la identidad de objeto y causa entre el presente asunto y lo decidido por la Corte Constitucional en sentencia C-484 de 2020.

Contra esa decisión la CREG interpuso recurso de reposición, que fue resuelto mediante auto de 5 de agosto de 2022, en el sentido de no reponer la decisión inicial.

El 16 de septiembre de 2022, el despacho aplicó la figura de la sentencia anticipada prevista en el artículo 182 del CPACA.

### ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda y solicitó que se aplique al presente asunto, lo resuelto por esta Sección en la sentencia 23729 de 2022, que resolvió un caso con similares supuestos fácticos.

La **CREG** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda y anotó que, según lo previsto en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, el periodo de causación de la contribución especial de regulación se determina por el año que se requiere financiar, al margen de que la base gravable se determine con información financiera sobre los costos y gastos del sujeto pasivo en el año inmediatamente anterior.

**Fendipetróleo** insistió en la nulidad del acto demandado. Agregó que la resolución demandada está viciada de falta de competencia, porque la CREG reglamentó el cobro de la contribución para el año gravable 2020, con posterioridad a la declaratoria de inexecutable del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, declarada en sentencia C-484 de 19 de noviembre de 2020.

En consecuencia, para la fecha en que la CREG inició las actuaciones administrativas propias del recaudo del tributo, se encontraba en plena vigencia el artículo 85 de la Ley 142 de 1994. Y esa norma no obligaba a los agentes de la cadena de distribución de combustibles al pago de la contribución especial.

Aunado a lo anterior, afirmó que se configuraron los supuestos para que ocurra el decaimiento del acto administrativo demandado, porque el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, que servía de sustento legal de este, fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencia C- 484 de 2020.

Expresó que se vulneraron los principios de legalidad y certeza tributaria, pues la obligación de regular los elementos de la contribución especial recaía en el Congreso, pero dicha atribución fue asumida por el Ejecutivo.





Dijo que existió vulneración del principio de confianza legítima porque la CREG realizó la solicitud de declaración y presentación de información financiera en diciembre de 2020 y la liquidación oficial en diciembre de ese mismo año, *“sin mencionar que se estaba haciendo alusión a las modificaciones realizadas por la Ley 1955 de 2019, por lo que en vista de que para la fecha en que les llegó el requerimiento de declaración de información financiera a los distribuidores minoristas pertenecientes a la cadena de combustibles líquidos adscritos, se encontraba vigente el texto original del artículo 85 de la Ley 142 de 1994”*.

Finalmente, anotó que la resolución cuestionada está viciada de falta y falsa motivación, porque *“en la liquidación oficial allegada por la CREG [ liquidación oficial a cargo de Fendipetróleo] se omite sustentar la tarifa aplicada al cobro efectuado de conformidad con lo establecido en la Resolución 241 de 2020 de la CREG”*.

### CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala define si por el año 2020, la Resolución No. 241 del 31 de diciembre de 2020, proferida por la CREG: i) fue proferida sin competencia y ii) si impuso a las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos una contribución de forma retroactiva, al liquidar el tributo con base en los costos y gastos del año 2019.

Sea lo primero precisar que la Sala no se ocupará del examen de los cargos expuestos por FENDIPETRÓLEO en los alegatos de conclusión, atinentes a la falsa y falta de motivación de la liquidación oficial que le profirió la CREG, pues el objeto de este proceso es el acto general demandado a través del medio de control de nulidad, esto es, la Resolución CREG 241 de 2020. Por lo demás, en el proceso no figuran los referidos actos administrativos que son cuestionados por el coadyuvante en los alegatos de conclusión y no es esta etapa procesal la idónea para incluir actos demandados distintos a los cuestionados en la demanda.

La Sala accede a las pretensiones de la demanda, para lo cual reitera, en lo pertinente, la sentencia de 31 de marzo de 2022, exp 23729<sup>3</sup> y efectúa el siguiente análisis:

La parte demandante y el coadyuvante afirmaron que la Resolución CREG 241 de 2020 desconoce el principio de irretroactividad en materia tributaria, porque de acuerdo con el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, la base gravable de la contribución especial para el año 2020 se determinaba con la información financiera del año 2019. A su juicio, para no contrariar el ordenamiento jurídico, la CREG debió tomar la información financiera del año 2020 y determinar la tarifa aplicable para el año 2021.

Sobre la base gravable de la contribución especial a favor de la CREG, entre otras entidades, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019<sup>4</sup>, que modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, disponía que *“se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados”*

<sup>3</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 31 de marzo de 2022, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

<sup>4</sup> “Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la equidad.”



El artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 fue declarado inexecutable por la Corte Constitucional en sentencias C-464 de 28 de octubre de 2020 y C-484 del 19 de noviembre de 2020.

En providencia de 26 de mayo de 2022, exp 25441 C.P Myriam Stella Gutiérrez Argüello, la Sala se refirió a los efectos en el tiempo de las sentencias C-464 y C-484 de 2020.

La Sala precisó que en la parte considerativa de la sentencia C-464 de 2020, la Corte Constitucional declaró la inconstitucionalidad con efectos inmediatos y hacia el futuro de la expresión “*y todos aquellos que inciden directa o indirectamente en la prestación de los servicios públicos domiciliarios*” del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, por desconocer el principio de legalidad tributaria, pues existía indeterminación de los sujetos pasivos de la contribución especial. En la misma sentencia de 26 de mayo de 2022, la Sala señaló que la Corte declaró la inconstitucionalidad de los demás incisos del artículo 18 *ibídem* con “*efectos a partir del 1 de enero de 2023*”, esto es, con efectos diferidos.

Respecto a la sentencia C-484 de 2020, en la referida sentencia de 26 de mayo de 2022, la Sala señaló que en el numeral segundo de la sentencia C-464 de 2020, se declaró inexecutable la totalidad del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. Sin embargo, en la parte motiva, la Corte moduló los efectos de la declaratoria de inexecutable, en el sentido de establecer que los tributos causados en el año 2020 correspondían a situaciones jurídicas consolidadas y que los efectos de la sentencia se producirían a partir del año 2021, así:

*“108. La regla general son los efectos desde ahora y hacia el futuro o ex nunc de la declaratoria de inexecutable. Esta postura se sustenta en la necesidad de proteger principios como la seguridad jurídica o la buena fe, puesto que, hasta ese momento, la norma gozaba de presunción de constitucionalidad y, por ello, sería legítimo asumir que los ciudadanos orientaron su comportamiento confiados en la validez de aquella. De esta manera, el tributo al que alude la disposición demandada se recauda de forma anual, y la presente sentencia se pronuncia antes de la causación de la misma para el año 2021. Por lo cual, es claro para este tribunal que los tributos causados en la anualidad 2020 corresponden a situaciones jurídicas consolidadas. Asimismo, la Corte destaca que los efectos hacia futuro de esta decisión de inexecutable, cubren las situaciones jurídicas consolidadas en el año 2020, incluidos aquellos tributos que se sirvan de los elementos establecidos por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 para el año 2020.*”

*109. Igualmente, cabe precisar que respecto de los efectos inmediatos y a futuro de esta decisión, a saber, a partir del período o anualidad 2021, los sujetos activos del tributo no se encuentran en un escenario incierto, ya que, ante la declaratoria de inexecutable de la modificación de la norma, se impone la consecuencia lógica de la plena vigencia del contenido normativo original del artículo 85 de la Ley 142 de 1994”*

Con fundamento en lo anterior, en el citado fallo de 26 de mayo de 2022, la Sala concluyó que “*cuando la Sentencia C-484 de 2020 señala que los tributos causados en la anualidad 2020 constituyen situaciones jurídicas consolidadas, se refiere a la contribución que [se] debía por la vigencia 2020, lo que se traduce en que respecto de la misma, era plenamente aplicable el artículo 18 de la Ley 1955, aun en los eventos en que las autoridades administrativas fijan los elementos del tributo atendiendo los*”



*criterios definidos por el legislador para ese momento, los cuales fueron declarados inexecutable para la vigencia 2021 y posteriores”.*<sup>5</sup>

Así, para la vigencia 2020, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 hacía parte del ordenamiento jurídico. Y como consecuencia de la declaratoria de inexecutable de la norma con efectos a partir del año 2021, desde ese año recobró plena vigencia el artículo 85 de la Ley 1412 de 1994, antes de ser modificado por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019.

### **De la violación al principio de irretroactividad**

El principio de irretroactividad en materia tributaria se encuentra previsto en los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, así:

*“Artículo 338: (...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*

*Artículo 363. (...) Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad.”*

Sobre las normas constitucionales citadas y el principio de irretroactividad en materia tributaria, la Sala ha precisado que<sup>6</sup>:

*“(…) las disposiciones que regulen los tributos **cuya base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado**, solo pueden aplicarse a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva normativa; asimismo, el artículo 363 ibidem prohíbe expresamente la retroactividad de las leyes que regulen aspectos tributarios. Según pronunciamientos de esta sección, las normas constitucionales expuestas impiden «cualquier disminución de la seguridad jurídica de los obligados tributarios mediante normas que proyectaran sus efectos sobre hechos correspondientes a períodos ya concluidos o sobre hechos anteriores del período en curso»”.*

Además, esta Sección ha precisado que las disposiciones que establecen o modifican los elementos esenciales de los tributos, esto es, sujetos activo y pasivo, hechos generadores, **bases gravables**, deben ser preexistentes al nacimiento de la obligación, por lo que su aplicación en manera alguna puede ser retroactiva, en virtud de los principios de legalidad e irretroactividad que forman parte del ordenamiento positivo<sup>7</sup>.

En el mismo sentido, en sentencia C-1006 de 2003, la Corte Constitucional señaló que la prohibición de cobrar tributos **en el mismo periodo fiscal en que entra en vigencia la norma** es una medida de protección adoptada por el constituyente a favor de los administrados.

De modo que el hecho de que la norma tributaria tenga como característica el ser antecedente a la producción de las consecuencias normativas que establece, garantiza que el beneficiario o destinatario de la disposición la conozca. De igual forma,

<sup>5</sup> Ibid.

<sup>6</sup> Sentencias del 27 de junio de 2019 y del 29 de abril de 2020, exp. 22421 y 24572, respectivamente, CP. Julio Roberto Piza Rodríguez.

<sup>7</sup> Sentencia del 15 de marzo de 2002, exp. 12439, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, reiterada en sentencia de 4 de febrero de 2010, exp. 17146, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.





impide que el receptor o receptores de la norma tributaria sean sorprendidos con el gravamen y salvaguarda el principio constitucional de legalidad.

En el presente asunto, de conformidad con el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, la contribución especial a favor de la CREG y a cargo de los prestadores de la cadena de combustibles líquidos es un tributo de periodo. Lo anterior, por cuanto la base gravable de la contribución está determinada con fundamento en los costos y gastos del año anterior a la fecha de liquidación del tributo. Es decir, la base gravable de la contribución **es el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado**, que es anual, por lo que en los términos del artículo 338 de la Constitución Política, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, que entró a regir el 25 de mayo de 2019, debía aplicarse a partir del período siguiente (año 2020).

Ahora bien, la resolución demandada estableció que para determinar la base gravable aplicable a la vigencia 2020, es necesario remitirse a los costos y gastos del año 2019, lo que implica liquidar la contribución con base en **hechos correspondientes al mismo periodo** en el que se expidió la ley que reguló los elementos esenciales del tributo.

Sobre el particular, en un caso similar en el que se analizó la aplicación de una contribución a favor de la Superintendencia de Vigilancia y Seguridad Privada, la Sala señaló lo siguiente<sup>8</sup>:

*“Las normas tributarias que regulan elementos esenciales de los tributos de periodo, como la contribución a favor de la demandada, principian a regir a partir del periodo siguiente a aquel en el cual se profieren, **de manera que el artículo 371 de la Ley 1819 de 2016 no podía aplicarse a hechos anteriores a ese año ni a los que se desarrollaron durante el mismo, so pena de vulnerar las normas constitucionales dirigidas a que los hechos formalizados jurídicamente y en curso al momento de expedirse una ley, no se vean afectados por los cambios, en aras de la seguridad jurídica. Si así se hubiere interpretado el artículo mencionado, el literal c) del artículo 4 de la Resolución demandada habría comenzado a aplicarse en el año 2018 con base en los ingresos brutos del 2017, en tanto periodo siguiente al de la promulgación de la Ley 1819 de 2016.**” (Se destaca)*

En el presente asunto, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 dispuso de manera general, sin referirse específicamente a algún periodo, que la base gravable de las contribuciones está constituida por los costos y gastos depurados del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación la contribución especial. Por su parte, la resolución acusada tomó como base de la contribución en favor de la CREG, hechos ocurridos durante el mismo periodo 2019, desconociendo el artículo 338 de la Constitución Política que obliga a aplicar la norma a partir del periodo que comience después que empezó a regir la citada Ley 1955.

Por lo tanto, el acto administrativo demandado, mediante el que se señala la tarifa de la contribución especial que deben pagar las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a la regulación de la CREG en el año 2020, conlleva la aplicación retroactiva del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. En consecuencia, la norma demandada debe ser anulada.

<sup>8</sup> Sentencia de 31 de marzo de 2022, exp 23729, C.P Stella Jeannette Carvajal Basto.



Es de anotar que en la sentencia C-464 de 2020, la Corte Constitucional precisó que “los tributos causados en la anualidad 2020 corresponden a situaciones jurídicas consolidadas”. Cabe anotar, también, que para declarar la inexecutable del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, en las sentencias C-464 de 2020 y 484 del mismo año, la Corte no estudió el alcance del principio de irretroactividad en materia tributaria respecto de la contribución especial por el año 2020. Por esta razón, para la Corte, la norma en mención era plenamente aplicable para el año 2020.

No obstante, como se precisó, por el año 2020, la CREG no podía fijar la base gravable de la contribución con fundamento en hechos ocurridos durante el año 2019, que es el mismo periodo de vigencia de la Ley 1955. Lo anterior significa que a pesar de que, para el año 2020, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 estaba vigente, no podía ser aplicado por la CREG, pues con su aplicación implica desconocer el principio de irretroactividad en materia tributaria.

Así, para el año 2020 la contribución especial a cargo de la CREG era de imposible aplicación para los prestadores de la cadena de combustibles líquidos. Por esta razón, la CREG no tenía competencia para fijar el tributo a cargo de dichos sujetos pasivos por el periodo en mención.

Queda, entonces, desvirtuada la presunción de legalidad de la Resolución No. 241 del 31 de diciembre de 2020, proferida por la Comisión Nacional de Regulación de Energía y Gas- CREG, razón suficiente para anular dicha norma.

En atención a lo previsto en el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, no se condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate un asunto de interés público.

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

### FALLA

**PRIMERO: ANULAR** la Resolución No. 241 del 31 de diciembre de 2020, proferida por la Comisión Nacional de Regulación de Energía y Gas- CREG.

**SEGUNDO:** Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**  
Presidenta  
Salvo voto

(Firmado electrónicamente)

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**



Radicado: 11001-03-27-000-2021-00023-00 [25531]  
Demandante: Andrés González Becerra y Camila Cuberos Gómez

*(Firmado electrónicamente)*  
**MILTON CHAVES GARCÍA**

*(Firmado electrónicamente)*  
**WILSON RAMOS GIRÓN**





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

**SALVAMENTO DE VOTO**

<b>Referencia</b>	Nulidad simple
<b>Radicación</b>	11001-03-27-000-2021-00023-00 (25531)
<b>Demandante</b>	ANDRÉS GONZÁLEZ BECERRA Y CAMILA CUBEROS GÓMEZ
<b>Demandado</b>	COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS CREG

El pasado 16 de marzo, la Sala profirió sentencia, declarando la nulidad de la Resolución No. 241 del 31 de diciembre de 2020, proferida por la Comisión Nacional de Regulación de Energía y Gas- CREG, mediante la cual se estableció *“el porcentaje de la contribución especial que deben pagar las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a la regulación de la CREG en el año 2020.”*

En este caso la Sala encontró que, *“el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019 dispuso de manera general, sin referirse específicamente a algún periodo, que la base gravable de las contribuciones está constituida por los costos y gastos depurados del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación la contribución especial. Por su parte, la resolución acusada tomó como base de la contribución en favor de la CREG, hechos ocurridos durante el mismo periodo 2019, desconociendo el artículo 338 de la Constitución Política que obliga a aplicar la norma a partir del periodo que comience después que empezó a regir la citada Ley 1955.”*

*Por lo tanto, el acto administrativo demandado, mediante el que se señala la tarifa de la contribución especial que deben pagar las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a la regulación de la CREG en el año 2020, conlleva la aplicación retroactiva del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. En consecuencia, la norma demandada debe ser anulada.”*

Me aparto de esa decisión porque considero que no se impuso a las personas prestadoras de la cadena de combustibles líquidos una contribución de forma retroactiva, al liquidar el tributo con base en los costos y gastos del año 2019, por las siguientes razones:

El artículo 363 constitucional dispone expresamente que las leyes tributarias como todas las leyes no se aplican con retroactividad, y por ello solo empezaran a regir a partir de su promulgación, de otra parte el artículo 338 *ibidem* señala que las normas que regulen contribuciones en las que la base gravable sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.

Al respecto debe observarse que de acuerdo con la sentencia C-040 de 1993 y dada las imprecisiones de los términos tributo y contribución que se observan en





la Constitución señaló que tributo es una acepción genérica y comprende los impuestos, las tasas y las contribuciones y que cuando la Constitución habla de contribuciones fiscales debe entenderse los ingresos corrientes, y frente al aparte final del artículo 338 que señala que "*Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en los que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo.*" considera que esta regla constitucional se encuentra referida a los impuestos y demás tipos de ingresos corrientes.

En este orden debe precisarse que las contribuciones son una prestación tributaria (exigible en virtud del poder de imperio del Estado) que son establecidas por la ley o con fundamento en la ley, originada por la realización actual o potencial de una obra o la ejecución de una actividad de interés colectivo que no depende de la voluntad del contribuyente pero le reporta un beneficio.

Ahora una de las características de las contribuciones es que su monto se determina en función del beneficio que percibe el contribuyente y hasta concurrencia del costo de la actividad, con lo cual es común que se difiera a las autoridades administrativas la regulación de la tarifa, aspecto relevante y que la diferencia de los impuestos.

La Ley 1955 de 2019, "*por la cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la equidad.*", en su artículo 18 modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, así: "*CONTRIBUCIONES ESPECIALES A FAVOR DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS - CREG, DE LA COMISIÓN DE REGULACIÓN DE AGUA POTABLE Y SANEAMIENTO BÁSICO CRA Y DE LA SUPERINTENDENCIA DE SERVICIOS PÚBLICOS DOMICILIARIOS - SSPD. Con el fin de financiar los gastos de funcionamiento e inversión de la CREG, la CRA y la SSPD, y en general recuperar los costos del servicio, las personas prestadoras y entidades sujetas a la regulación, inspección, vigilancia y control de las respectivas entidades, serán sujetos pasivos del pago de las contribuciones especiales anuales descritas en el presente artículo, cuyas tarifas serán determinadas por las entidades respectivas y las cuales no podrán ser superiores al uno por ciento (1%) de las respectivas bases gravables.*"

Sobre la base gravable, la tarifa y el hecho generador esta norma dijo que "*la base gravable se determinará con base en los costos y gastos totales devengados de acuerdo con la técnica contable menos los impuestos, tasas, contribuciones y los intereses devengados a favor de terceros independientes, del año inmediatamente anterior al de la fecha de liquidación, este resultado se denomina costos y gastos totales depurados*", "*La tarifa de cada contribución especial se determinará por cada uno de los sujetos activos de la contribución de manera independiente, tomando el valor del presupuesto neto de la entidad correspondiente en el año a financiar, incluidos la totalidad de gastos de funcionamiento e inversión, el cual se dividirá por la suma de las bases gravables determinadas para los sujetos pasivos conforme a los estados financieros de la vigencia fiscal anterior.*" y el "*El hecho generador de cada contribución especial por parte de los sujetos pasivos, será la prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados.*"



Del análisis de las normas citadas, se puede establecer que la contribución en comento aunque es anual, no significa que sea de período porque, i) no es un impuesto cuyo resultado dependa de la suma de hechos económicos surtidos dentro de un período determinado, ii) el hecho generador de la contribución, está atado a la *prestación de los servicios sometidos a inspección, control, vigilancia y la venta de sus bienes vigilados o regulados por la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG, que corresponde al año a financiar, 2020, lo cual se ratifica en que uno de los indicadores a tener en cuenta son las apropiaciones presupuestales de la CREG para la vigencia fiscal 2020 y que según la resolución demandada “a las empresas que hubieren operado al menos un día durante la vigencia 2020, se les liquidará la contribución especial para la presente vigencia [2020]” (artículo 1) y iii) la base gravable al tomar los costos y gastos depurados del año inmediatamente anterior al de liquidación de la contribución especial, es un referente que parte de la dinámica propia de esta contribución para la definición de la tarifa sobre la actividad a vigilar, pero, no incide sobre hechos o situaciones configurados antes de la fecha de entrada en vigor de la ley, que deriven, en perjuicio del contribuyente, consecuencias fiscales.*

Por lo expuesto, en mi criterio, la resolución demandada se refiere a la contribución especial del año 2020, no se trata de un tributo de período por lo que no desconoce el artículo 338 de la Constitución Política y, en dicho sentido, no se alteró la garantía de irretroactividad de la ley.

Por las razones expuestas precisé salvar mi voto.

Atentamente,

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**