



**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**