



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

CONSEJERO PONENTE: LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Bogotá, D.C., (13) de febrero de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 25000-23-37-000-2021-00583-01 (29125)
Demandante: PRM TRMFLR SAS ESP
Demandado: NACIÓN – MINISTERIO DE MINAS Y ENERGÍA – COMISIÓN DE REGULACIÓN DE ENERGÍA Y GAS - CREG
Tema: Contribución especial - prestadoras sometidas a regulación de la Comisión de Regulación de Energía y Gas en el año 2020. Efectos nulidad acto general. Situación jurídica consolidada

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia del 25 de abril de 2024 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, que resolvió:

«PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial No. CS-2021-007582 del 14 de enero de 2021, que liquidó la contribución especial CREG y la Resolución No. 376 del 22 de junio de 2021, que resolvió el recurso de reposición de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara que la sociedad PRM TRMFLR S.A.S. ESP no adeuda a la CREG la suma de \$198.638.086, liquidada en los actos administrativos demandados, por concepto de la contribución especial del año 2020 a favor de la CREG.»

ANTECEDENTES

El artículo 85 de la Ley 142 de 1994, modificado por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, creó la contribución especial a favor de las Comisiones de Regulación, para recuperar los costos de los servicios de control y vigilancia que presta a las entidades sometidas a regulación. La contribución se liquida y paga anualmente según las reglas establecidas en la anterior disposición, sin que pueda superar el 1 % de los gastos de funcionamiento de la entidad contribuyente, en el año anterior a aquel en el que se hace el cobro, según los estados financieros puestos a disposición de la Comisión.

Mediante la Resolución 241 del 31 de diciembre de 2020, la Comisión de Regulación de Energía y Gas fijó, entre otros, la tarifa de la contribución especial para el año 2020, a cargo de las prestadoras de la cadena de combustibles líquidos sometidas a regulación de la CREG.

El 14 de enero de 2021, a través de la Liquidación Oficial CS-2021-007582, la citada Comisión liquidó la contribución especial de la vigencia 2020, a cargo de la empresa



demandante, en \$198.638.086¹.

Contra la anterior liquidación se interpuso recurso de reposición, confirmada por la Resolución 376 del 22 de junio de 2021².

DEMANDA

En ejercicio del medio de control de y restablecimiento del derecho, la demandante formuló las siguientes pretensiones:

«3.1. Que se declare la nulidad de los siguientes actos administrativos:

- (i) *Liquidación Oficial No. Radicación CS-2021-007582 del 14 de enero de 2021 por medio de la cual la Dirección Ejecutiva de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG con fundamento en el artículo 85 de la Ley 142 de 1994 (modificado por el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019) liquida y ordena a PRIME TERMOFOLES SAS ESP pagar la suma de COP \$198.638.086 por concepto de Contribución Especial correspondiente a la vigencia 2020, por tratarse de prestadores de la cadena de combustibles líquidos.*
- (ii) *Resolución No. 376 del 22 de junio de 2021 (No. de Radicación CS-2021-007983) por medio de la cual el Director Ejecutivo de la Comisión de Regulación de Energía y Gas – CREG resolvió el recurso de reposición, confirmando lo dispuesto en la Liquidación Oficial No. Radicación CS-2021-007582 del 14 de enero de 2021, que liquida y ordena a PRM TRMFLR SAS ESP pagar la suma de COP \$198.638.086 por concepto de Contribución Especial correspondiente a la vigencia 2020, por tratarse de prestadores de la cadena de combustibles líquidos.*

3.2. Que, como consecuencia de lo anterior, y a título de restablecimiento del derecho, se declare que PRM TRMFLR SAS ESP, no está obligada a cancelar el monto de la contribución especial año 2020.»

Invocó como disposiciones violadas, los artículos 4, 6, 29, 58, 83, 95-9, 150, 229, 243, 338, 343 y 363 de la Constitución Política; 3, 10, 43, 91 y 137 de la Ley 1437 de 2011 y, 683 del Estatuto Tributario.

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

La CREG vulneró los principios de no confiscatoriedad, razonabilidad, equidad y justicia tributaria y se enriqueció injustificadamente, porque la sociedad no recibe ingresos por combustibles líquidos, por lo que no hace parte de la cadena de distribución y no puede ser gravada dos veces con la contribución discutida, que pagó como prestador del servicio de energía y gas natural.

Los actos se fundaron en normas declaradas inexecutable por la Corte Constitucional en las sentencias C-464 y 484 de 2020, que debieron tenerse en cuenta al liquidar la contribución por recaer en situaciones jurídicas no consolidadas, con lo cual incurrieron en falsa motivación.

La contribución excede el artículo 338 constitucional *-legalidad y certeza tributaria-*, que

¹ Índice 2 Samai.

² Índice 2 Samai. Según lo manifestado por la CREG contra esta decisión no proceden recursos, quedando agotada la vía administrativa.



solo permite recuperar los costos en que incurre la CREG, sin incluir gastos de funcionamiento e inversión, como lo señaló la Corte Constitucional en las sentencias mencionadas. Además, los actos administrativos carecen de motivación, al no detallar las razones que justificaron su expedición.

Los actos demandados son nulos por fundarse en normas inconstitucionales, y se debe inaplicar el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, por violar los artículos 150, 338 y 363 de la Constitución Política.

OPOSICIÓN

La CREG se opuso a las pretensiones de la demanda, por lo siguiente:

Como la actora está registrada en el Sistema de Información de la Cadena de Distribución de Combustibles del Ministerio de Minas y Energía -SICOM-, como gran consumidor con instalación fija, es sujeto pasivo de la contribución especial conforme a la Ley 1955 de 2019, sin que se genere un doble pago, por tratarse de dos hechos generadores distintos *-prestación de servicio público domiciliario y realizar actividades de la cadena de combustibles líquidos o encontrarse dentro de la calidad de gran consumidor-*.

Los actos acusados se ajustan a la legalidad, al basarse en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, sobre el cual la Corte Constitucional, al declararlo inexecutable en la sentencia C-484 de 2020, precisó que, por tratarse de un tributo de periodo anual, la contribución se causó en el año 2020 y recayó en situaciones jurídicas consolidadas. Así, la inexecutable de la norma no implica la ilegalidad automática de los actos.

Los cargos de la demanda recaen en la aplicación del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, norma que sirvió de fundamento a los actos acusados y que la CREG aplicó atendiendo su presunción de constitucionalidad. La declaratoria de inexecutable del artículo en mención tuvo efectos diferidos desde el 1.º de enero de 2021, y durante el año 2020, estaba en vigor, surtiendo plenos efectos.

La sociedad no probó el efecto confiscatorio de la contribución, y la CREG no incrementó su patrimonio injustificadamente, pues el objeto del tributo es recuperar los costos en que incurrió. Los actos están motivados con los argumentos de la liquidación del tributo y en los actos que fijaron la tarifa de la contribución *-Resolución 241 de 2020-*.

Las resoluciones demandadas son legales, porque la retroactividad no se predica de estas, sino del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, cuyo juicio de constitucionalidad es ajeno al proceso. Se propone la excepción de cosa juzgada constitucional.

TRÁMITE PROCESAL EN PRIMERA INSTANCIA

Por auto del 3 de noviembre de 2023, el *a quo* declaró no probada la excepción de cosa juzgada constitucional propuesta por la CREG, y en providencia del 4 de marzo de 2024, se abstuvo de realizar las audiencias, inicial y de pruebas, incorporó las pruebas aportadas en la demanda y su contestación, negó las solicitudes probatorias, corrió traslado a las partes para alegar de conclusión y fijó el litigio en determinar la legalidad de los actos administrativos acusados.



SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, anuló los actos acusados, sin pronunciarse sobre costas, por las siguientes razones:

Si bien la CREG era competente para determinar y cobrar la contribución especial del periodo 2020, el Consejo de Estado³ anuló la Resolución 241 de 2020, acto general que fijó la tarifa de la contribución de ese año para prestadores de la cadena de combustibles líquidos sometidos a regulación, por vulnerar la irretroactividad tributaria; por tanto, como los fallos de nulidad tienen efectos inmediatos sobre situaciones jurídicas no consolidadas, y los actos acusados se fundaron en dicha resolución, estos devienen nulos al desaparecer su sustento jurídico.

RECURSO DE APELACIÓN

La entidad **demandada** interpuso recurso de apelación, en el cual señaló:

El *a quo* se aleja del precedente de la Corte Constitucional -sentencia C-484 de 2020-, según el cual el tributo causado para el año 2020 constituye una situación jurídica consolidada, de tal forma que no proceden controversias frente al acto acusado.

Conforme a la jurisprudencia, la nulidad de actos administrativos deja incólumes las situaciones acaecidas en vigencia del acto anulado⁴ y, en materia de servicios públicos domiciliarios, los efectos de nulidad son hacia futuro. Esto denota la existencia de una situación jurídica consolidada, que no fue analizada por el Tribunal.

Se reitera que, «frente a los efectos de la situación jurídica consolidada, así como aquellos contenidos en la Sentencia C-484 de 2020, que (i) La sentencia se expidió cuando ya se había causado la contribución especial de la anualidad 2020 a cargo del demandante; (ii) El tributo se generó y se consolidó bajo la vigencia del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019; y (iii) que, por haberse causado antes de la sentencia, la contribución especial de la anualidad 2020 alcanzó el estatus de situación jurídica consolidada y, por tanto, las resoluciones atacadas conservan su legalidad».

Los actos se ajustaron a la legalidad, al fundarse en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, que estaba vigente, y en la información reportada por los contribuyentes, sin que sea posible extender los efectos de la nulidad de la Resolución 241 de 2020, pues se trata de un acto separado, de carácter general, que escapa de las pretensiones de nulidad y restablecimiento formuladas por la demandante.

TRÁMITE PROCESAL EN SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** no se pronunció sobre el recurso de apelación interpuesto por la CREG. El **Ministerio Público** no conceptuó.

³ En sentencia del 16 de marzo de 2023, exp. 25531, CP. Milton Chaves García.

⁴ Citó esta sentencia para insistir en que la situación jurídica se encontraba consolidada, sin hacer ninguna otra referencia sobre como aplica el precedente citado al caso concreto.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de los actos administrativos proferidos por la CREG, que determinaron la contribución especial para el año 2020, a cargo de PRM TRMFLR SAS ESP.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, como apelante única, corresponde determinar: *i)* si la liquidación de la contribución del año 2020, fundada en el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, constituye una situación jurídica consolidada y, *ii)* si la nulidad de la Resolución 241 de 2020 -*acto general que fijó la tarifa de la contribución*-, afecta la legalidad de los actos particulares acusados.

Para decidir, se advierte que, respecto de los efectos de las sentencias C-464 y C-484 de 2020, que declararon inexecutable el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, y del concepto de situación jurídica consolidada, esta Sección adoptó un criterio de decisión que, en lo pertinente, se reiterará.

Vigencia del artículo 18 de la Ley 1955 de 2019. Reiteración de jurisprudencia⁵

Sobre la base gravable de la contribución especial fijada por la CREG, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019⁶, que modificó el artículo 85 de la Ley 142 de 1994, dispuso 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*». Se subraya.

El mencionado artículo 18 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, cuyos efectos en el tiempo fueron abordados por la Sala en providencia del 26 de mayo de 2022⁷, al advertir que la primera providencia señalada -C-464-, 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*», por desconocer el principio de legalidad tributaria, al existir indeterminación de los sujetos pasivos de la contribución especial, y la inconstitucionalidad de los demás incisos de dicho artículo con efectos diferidos «*a partir del 1.º de enero de 2023*».

Respecto a la sentencia C-484 de 2020, la Sección destacó que la Corte moduló los efectos en el tiempo 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.

Por ello, como ha sido criterio pacífico de esta Corporación, el artículo 18 de la Ley 1955 de 2019, surtió efectos jurídicos desde su publicación⁸ hasta la declaratoria de inexecutable -*a partir del año 2021*-, lapso durante el cual se expidió la Resolución CREG - 241 del 31 de diciembre de 2020, acto general por el que la CREG fijó la contribución para PRM TRMFLR SAS ESP, mediante la Liquidación Oficial CS-

⁵ Sentencia del 26 de mayo de 2022, exp. 25441, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello, reiterada en las sentencias del 23 de noviembre de 2023, exps. 25615 y 25531, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto y Milton Chaves García, respectivamente.

⁶ «*Por el cual se expide el plan nacional de desarrollo 2018-2022 Pacto por Colombia, Pacto por la equidad*».

⁷ Exp. 25441, CP. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

⁸ Publicación en el diario oficial No. 50.964 de 25 de mayo 2019.



2021-007582 del 14 de enero de 2021, y su confirmatoria la Resolución 376 del 22 de junio de 2021.

Ahora bien, pese a que la sentencia C-484 de 2020 señaló que *«los tributos causados en la anualidad 2020 corresponden a situaciones jurídicas consolidadas»*, es criterio de la Sala que⁹, respecto de los actos administrativos expedidos con ocasión del artículo declarado inexecutable, esta no ha operado, pues el debate en sede administrativa y judicial sobre su legalidad está en curso. De manera que, no le asiste razón a la CREG al señalar que la situación jurídica estaba consolidada, pues tal afirmación riñe con el precedente pacífico de la Sección.

De otro lado, le asiste razón al Tribunal al señalar que los efectos de la declaratoria de nulidad de la Resolución 241 de 2020 *-acto general que en el año 2020 fijó la tarifa de la contribución-*, tiene efectos jurídicos inmediatos, pues la Sección ha señalado que, en los casos en que se anula el acto administrativo de carácter general que reglamenta la base gravable de la Contribución Especial del artículo 85 de la Ley 142 de 1994, se afectan las situaciones jurídicas no consolidadas¹⁰.

Frente a los efectos de las sentencias de nulidad de los actos administrativos de carácter general, la Sala ha precisado *«que son inmediatos frente a las situaciones jurídicas no consolidadas, esto es, aquellas que se debaten o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, toda vez que cuando se define la situación jurídica particular y concreta, la norma que debía tenerse en cuenta para resolver el caso resulta inaplicable porque fue anulada»*¹¹.

En este caso se reitera que la situación jurídica de la actora no está consolidada, porque esta se discutió en sede administrativa, mediante el ejercicio del recurso procedente contra la liquidación oficial, y en sede judicial, con la presente demanda.

Ahora bien, en el expediente consta que los actos administrativos de carácter particular acusados determinaron el valor del tributo a cargo de la demandante por el año 2020, con fundamento en las disposiciones de la Resolución CREG - 241 de 2020. Y, comoquiera que la sentencia del 16 de marzo de 2023¹², que anuló el referido acto general, tiene efectos inmediatos, no procede la liquidación del tributo a cargo de la demandante sobre la base de una norma expulsada del ordenamiento jurídico. En consecuencia, ante la nulidad del acto general, los actos acusados devienen nulos. No prospera el cargo de apelación.

Por lo demás, en cuanto a la mención que hizo la demandada del artículo 38 de la Ley 142 de 1994, la Sala reitera que, aunque *«el artículo 38 de la Ley 142 de 1994»*¹³ señale que la *«anulación judicial de un acto administrativo «relacionado con servicios públicos» sólo producirá efectos hacia el futuro, (...) como lo señaló la Corte Constitucional»*¹⁴, dicha norma regula la nulidad de *«los actos*

⁹ Sentencia del 26 de mayo de 2022, exp. 25441, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁰ Entre otras, sentencias del 12 de diciembre de 2018, exp. 22381, CP Julio Roberto Piza Rodríguez, del 2 de mayo de 2019, exp. 22161, CP Stella Jeannette Carvajal Basto y del 15 de abril de 2021, exp. 25089, CP Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹¹ Entre otras, sentencias del 23 de julio de 2009, exp. 16404, CP. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; del 11 de marzo de 2010, exp. 17617, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia; del 16 de junio de 2011, exp. 17922, CP. William Giraldo Giraldo; del 3 de julio de 2013, exp. 19017, CP. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 26 de febrero de 2014, exp. 19684, CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y del 8 de febrero de 2018, exp. 21803, CP. Milton Chaves García.

¹² Exp. 25531, CP. Milton Chaves García.

¹³ Título II *«régimen de actos y contratos de las empresas»* de la Ley 142 de 1994.

¹⁴ Sentencia C-066 de 1997.



relativos a la prestación de los servicios públicos domiciliarios”, y no de los relativos a las contribuciones especiales¹⁵, como la debatida en el caso¹⁶».

En ese orden de ideas y por las razones expuestas, se confirmará la sentencia apelada.

De conformidad con lo previsto en los numerales 1 y 8 del artículo 365 del CGP¹⁷, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del CPACA¹⁸, y teniendo en cuenta el criterio de la Sala, no se condenará en costas *-gastos del proceso y agencias en derecho-*, toda vez que no está probada su causación.

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

FALLA

PRIMERO.- CONFIRMAR la sentencia del 25 de abril de 2024, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección B, por las razones expuestas.

SEGUNDO.- Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

¹⁵ Capítulo V «presupuesto y contribuciones para las comisiones y la superintendencia de servicios públicos», Título V «regulación, control y vigilancia del Estado en los servicios públicos» de la Ley 142 de 1994.

¹⁶ Sentencia del 18 de mayo de 2023, exp. 27298, CP. Wilson Ramos Girón.

¹⁷ Código General del Proceso «Art. 365. Condena en costas. En los procesos y en las actuaciones posteriores a aquellos en que haya controversia en la condena en costas se sujetará a las siguientes reglas: 1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código. (...) 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación».

¹⁸ «Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil».