

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejero ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C., seis (6) de diciembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 20001-23-31-000-2008-00139-01(18716)

Actor: BAVARIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DEL CESAR

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado, contra la sentencia del 28 de octubre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo del Cesar, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso:

“PRIMERO: Niéganse las excepciones propuestas por la entidad demandada.

“SEGUNDO: Declarar (sic) la nulidad de los artículos 183, 184, 185 y 186 del Decreto 000426 de 22 de noviembre de 2005, expedido por el Gobernador del Departamento de Cesar”

ANTECEDENTES

Mediante el artículo 59 de la Ordenanza N°012 del 5 de julio de 2005, la Asamblea del Cesar facultó al Gobernador de ese Departamento para que compilara, en un único cuerpo normativo, las disposiciones tributarias que regían en ese momento y para que adaptara las normas de procedimiento del Estatuto Tributario Nacional a los tributos administrados por ese ente territorial.

En desarrollo de tales facultades, el Gobernador del Cesar profirió el Decreto N°000426 del 22 de noviembre de 2005.

ACTO ACUSADO

Se trata de los artículos 183, 184, 185 y 186 del mencionado Decreto, expedido por el Gobernador del Cesar “en uso de las facultades extraordinarias otorgadas por la Asamblea Departamental a través del artículo 59 de la Ordenanza N°012 del 5 de julio de 2005”, cuyo texto se transcribe a continuación, así:

DECRETO N°000426 DEL 2005

[“...”]

“TÍTULO IV

“RÉGIMEN SANCIONATORIO Y PROCEDIMIENTO PARA SU IMPOSICIÓN

“(…).

“ARTÍCULO 183. SANCIÓN POR NO MOVILIZACIÓN DE MERCANCÍAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. Sin perjuicio de la aprehensión y decomiso de los productos, una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no comienzan la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo dentro del plazo señalado en el artículo 5 del Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente al (sic) un (1) SMLMV por cada día de demora.

“PARÁGRAFO. La Secretaría de Hacienda podrá exonerar (sic) la sanción en caso de fuerza mayor o caso fortuito.

“ARTÍCULO 184. SANCIÓN POR LEGALIZACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TORNAGUÍA. Cuando los sujetos pasivos o responsables no legalicen las tornaguías dentro del plazo estipulado en el artículo 10 del Decreto 3071 de 1997, se harán acreedores a una sanción equivalente (sic) medio SMLMV por cada día de demora, sin que el total de la sanción sobrepase el 100% del precio de fábrica o el valor en aduana de los productos, según sea el caso.

“ARTÍCULO 185. SANCIÓN POR NO LEGALIZACIÓN DE TORNAGUÍA. El sujeto pasivo o responsable de los impuestos al consumo o de las participaciones económicas, que no legalicen las tornaguías reguladas por el Decreto 3071 de 1997, se harán acreedores a una sanción equivalente (sic) un (1) SMLMV, por cada día de demora, sin que el total de la Sanción sobrepase el 100% del precio de fábrica o (sic) valor en aduana, según sea el caso, de la mercancía transportada.

“ARTÍCULO 186. SANCIÓN POR LA NO CORRESPONDENCIA ENTRE LOS PRODUCTOS TRANSPORTADOS Y LOS AMPARADOS POR LA TORNAGUÍA. Sin perjuicio de la aprehensión y decomiso de los productos, el sujeto pasivo o responsable que transporte mayor cantidad de productos que los amparados por la tornaguía, se hará acreedora (sic) una sanción equivalente al 100% del precio de fábrica o valor en aduana, según sea el caso, de los productos transportados”.

DEMANDA

La actora, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitó la nulidad de los artículos transcritos, por considerar que vulneran las siguientes normas:

- Artículos 6°, 84, 121, 122, 150 num. 1°, 2° y 12, 287 num. 3°, 288 inc 2°, 300 num. 4° y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 185, 193, 197 y 200 de la Ley 223 de 1995.
- Artículos 5°, 9° y 10° del Decreto 3071 de 1997.
- Artículo 124 del Decreto Ley 1222 de 1986.

Desarrolló el concepto de violación, así:

Los artículos son nulos por falta de competencia y por violación directa de normas en que debían fundarse.

Conforme con la normativa constitucional, en materia tributaria rige el principio de legalidad, en virtud del cual, la facultad impositiva de los entes territoriales está limitada por la Constitución y la ley.

Los artículos acusados establecen sanciones relacionadas con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas, que no han sido autorizadas por la ley que lo regula. Tratándose de normas que establecen sanciones, son de carácter sustancial y su creación es exclusiva del Congreso.

Los artículos acusados violan la Ley 223 de 1995 que, en el artículo 193 en concordancia con el 185 ib, prohíbe a los entes territoriales reglamentar dicho impuesto, que es de propiedad de la Nación, cuya regulación es de carácter especial y de competencia exclusiva del Gobierno Nacional.

El Decreto 3071 de 1997, por el cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con el impuesto al consumo, no contempla sanción por la no movilización de tales mercancías en el término señalado, ni por la legalización extemporánea o la no legalización de las tornaguías, ni por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía.

El Gobernador excedió sus facultades al crear sanciones no previstas en la ley que regula el impuesto al consumo de cervezas, ni en el acto que reglamenta el transporte de las mercancías gravadas con el mismo.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En escrito separado, la demandante solicitó la medida provisional. El Tribunal Administrativo del Cesar accedió a la petición, mediante auto del 14 de agosto de 2008. Decisión apelada por el demandado. Aunque el recurso fue concedido por auto del 23 de abril de 2009, luego, fue declarado desierto el 21 de mayo de 2009¹.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso las excepciones de “legalidad” de los artículos acusados y “falta de sustentación de parte del demandante sobre su consideración de que las normas demandadas (sic) establecieron gravámenes”.

Expone como argumentos de defensa, los siguientes:

Los artículos demandados no desconocen la Ley 223 de 1995, pues no establecen tributo alguno, sino mecanismos de control de la entrada, salida y movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo, o que son objeto del monopolio rentístico de licores.

La finalidad de las normas acusadas es la de prevenir que, productores, importadores, distribuidores o transportadores, utilicen las tornaguías por más tiempo del señalado en el Decreto 3071 de 1997 para la movilización de las mercancías que amparan, las legalicen extemporáneamente, no las legalicen, o introduzcan mayor cantidad de productos de los que en ellas se indica y, así, impedir el detrimento del patrimonio del Departamento.

La solicitud de nulidad es temeraria, “pues la misma da a entender que se quisieran burlar las normas que controlan los términos establecidos para las tornaguías, por medio de las cuales se introducen las mercancías gravadas con el impuesto al consumo”.

¹ V. Fls. 1 a 3, 73 a 77, 156, 166 y 170.

Las normas acusadas son sanciones para quienes no cumplan los términos señalados para la legalización de tornaguías y la movilización de los productos amparados por ellas, reglamentados en el Decreto 3071 de 1997.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las excepciones propuestas por el demandado y accedió a las pretensiones de la demanda, al considerar que la autoridad no tenía competencia para proferir las normas acusadas, las cuales violan los artículos 193, 197 y 200 de la Ley 223 de 1995, pues estas disposiciones prohíben a las Asambleas Departamentales expedir reglamentación alguna sobre el impuesto al consumo de cervezas y otros, de competencia exclusiva del Congreso.

Además, porque al Gobierno Nacional le corresponde reglamentar la adopción del sistema único nacional para el control del transporte de productos gravados con el impuesto al consumo.

De otra parte, porque dicha Ley establece la aprehensión y el decomiso de productos sometidos al impuesto al consumo, lo cual impide que las autoridades departamentales establezcan otras sanciones que no están previstas en esa Ley.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la decisión de primera instancia, solicitó que se revoque y que, en su lugar, “se declaren probadas las excepciones propuestas en la contestación de la demanda y las demás que resulten demostradas en el proceso”.

Sustentó el recurso con argumentos idénticos a los expuestos al contestar la demanda, los cuales se concretan a que, los artículos demandados no desconocen las normas de la Ley 223 de 1995 que regulan el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, pues no establecen ningún tributo, son sanciones para quienes incumplan los términos fijados en el Decreto 3071 de 1997 para la movilización de los productos amparados con tornaguía y para la legalización de éstas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante insistió en que el Gobernador excedió sus facultades al crear sanciones no previstas en la ley.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirme la sentencia apelada. En su concepto, es evidente que el Gobernador actuó sin competencia al establecer sanciones no previstas en el ordenamiento legal. La Ley 223 de 1995 consagra la aprehensión y el decomiso de los productos gravados con el impuesto al consumo, como sanciones por el incumplimiento de las obligaciones a cargo de los responsables, entre éstas, las indicadas en el Decreto 3071 de 1997.

El demandado guardó silencio en esta etapa procesal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso, se controvierte si son nulos los artículos 183, 184, 185 y 186 del Decreto N°000426 del 22 de noviembre de 2005 proferido por el Gobernador del Cesar, cuyo texto está transcrito en las páginas 2 a 3 de esta providencia.

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si el Gobernador del Cesar tenía facultades para establecer las siguientes sanciones contenidas, en su orden, en los artículos acusados: i) “Sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal”, ii) “Sanción por legalización extemporánea de tornaguía”, iii) “Sanción por no legalización de tornaguía” y iv) “Sanción por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía”.

En materia impositiva, los artículos 1°, 287-3, 300-4, 313-4 y 338 de la Constitución Política reconocen a los entes territoriales su autonomía tributaria, en virtud de la cual pueden definir directamente los elementos esenciales del gravamen autorizado por el legislador, atendiendo los parámetros fijados por éste².

Tratándose de sanciones, igualmente, están sometidas al principio de reserva de ley, en virtud del cual, el legislador es quien las establece por la vulneración o

² En este sentido la Sala rectificó la jurisprudencia sobre la materia en la sentencia de 9 de julio de 2009, Exp. 16544. Criterio reiterado entre otras, en las providencias del 18 de marzo de 2010, Exp. 17438, del 23 de junio de 2011, Exp. 17526 y del 15 de marzo de 2012, Exp. 18469.

incumplimiento de obligaciones tributarias, sean de carácter sustancial o formal, a cargo de los asociados³.

Sobre el principio de legalidad que rige en el ámbito sancionatorio tributario, la Sala ha precisado que *“la consagración normativa previa de conductas sancionables en materia tributaria, recibe idéntico tratamiento jurídico al impositivo, y debe hacerse mediante ley, por ser la materia sustancial tributaria de reserva del legislador, por mandato expreso de la Constitución, y porque la sanción es la respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe”*⁴.

En consecuencia, la consagración positiva del régimen sancionatorio vinculado a los tributos, es de origen legal y compete a la ley la definición de las conductas sancionables, las bases de su imposición, las tarifas pertinentes, las cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación⁵.

En suma, dado que la normativa constitucional reconoce a los entes territoriales autonomía tributaria, tratándose de sanciones relacionadas con los tributos, éstos pueden establecerlas mediante acuerdos y ordenanzas, siempre y cuando, se ciñan a la ley que las autorice.

En el caso, el Gobernador del Cesar, en desarrollo de las facultades extraordinarias otorgadas por la Asamblea en el artículo 59 de la Ordenanza 012 de 2005, expidió el Decreto 0426 de 2005.

En la mencionada Ordenanza, la autoridad tributaria otorgó al funcionario, atribuciones, en los siguientes términos:

“Artículo 59.- Facultades Extraordinarias. Facúltase al señor Gobernador del Departamento para que dentro del término de tres (3) meses contados a partir de la vigencia de la presente Ordenanza, compile de manera sistemática en un único cuerpo normativo todas las normas legales, reglamentarias, ordenanzas y de todo tipo vigentes en materia de los tributos del orden Departamental. Así mismo para que adapte las normas procedimentales nacionales, incluida la disminución de términos y la simplificación de procedimientos, a la realidad y condiciones de la tributación departamental, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Igualmente para regular integralmente las estampillas

³ Sentencia del 2 de agosto de 2007, exp., 15494, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

⁴ Sentencia de noviembre 10 de 2000, expediente 10870, Consejero Ponente Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié.

⁵ Sentencia de 29 de septiembre de 2005, expediente 14562, C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

departamentales incluyendo las exenciones y los tratamientos preferenciales.

El señor Gobernador podrá optar en el cuerpo normativo compilatorio por la cita de las disposiciones legales y reglamentarias nacionales, en lugar de su transcripción”.

Según la norma transcrita, en el plazo señalado, el Gobernador debía, de un lado, compilar⁶ la normativa tributaria vigente del ente territorial, esto es, reunir o agrupar, en un solo cuerpo normativo, la totalidad de las disposiciones jurídicas de tipo impositivo vigentes en ese territorio y, de otro, dar cumplimiento al artículo 59 de la Ley 788 de 2002⁷.

El texto de este artículo, dice:

“Artículo 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”⁸.

Al resolver sobre la exequibilidad de este artículo, la Corte Constitucional advirtió que “la capacidad de interferencia del legislador en las competencias tributarias reconocidas a esas entidades no es absoluta sino limitada, pues no puede vaciar los derechos a ellas reconocidos por el constituyente”. Y, al mismo tiempo, señaló que las facultades que en esa materia se les reconoce a las entidades territoriales tampoco son ilimitadas.

Por lo anterior, esa Corporación consideró que al “consagrar que el procedimiento tributario nacional se aplique también como procedimiento tributario territorial, es una decisión legítima en cuanto no limita injustificadamente la autonomía de las entidades territoriales”. Y agregó:

⁶ Una de las acepciones de la palabra **compilar** es “Allegar o reunir, en un solo cuerpo de obra, partes, extractos o materias de otros varios libros o documentos”. Diccionario de la Lengua Española. <http://lema.rae.es/drae/>

⁷ “Por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial; y se dictan otras disposiciones”.

⁸ Artículo declarado exequible por la Corte Constitucional en sentencia C-1114/03, M.P. Dr. Jaime Córdoba Triviño.

“Esto es así porque, por una parte, la misma Carta ha establecido que las competencias que en materia tributaria se reconocen a tales entidades, se ejercen de acuerdo con la Constitución y la ley. De este modo, nada se opone a que el Congreso determine el procedimiento tributario a aplicar en tales entidades. Mucho más si con esa decisión se promueven mecanismos adecuados de recaudo y se facilitan condiciones equitativas para los administrados, circunstancias estas que optimizan el principio de eficiencia del tributo y que potencian la realización de uno de los derechos contenidos en el principio de autonomía de las entidades territoriales, cual es el de participar en las rentas nacionales.

Destacó que “la norma demandada deja a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos”, por lo que indicó que, la interferencia del legislador no es ilimitada sino “razonable, orientada a la promoción de procedimientos tributarios equitativos para los administrados y eficaces para la administración y susceptible de adecuarse a las connotaciones propias de la materia tributaria a cargo de esas entidades”.

Con fundamento en esta disposición, los municipios y los departamentos deben aplicar tanto el régimen sancionatorio como el procedimiento sancionatorio, pero están facultados para disminuir el monto de las sanciones, no para aumentarlas, y, en general, para simplificar procedimientos, incluido el sancionatorio.

Precisado lo anterior, entra la Sala a decidir si son nulas las sanciones contenidas en los artículos demandados del Decreto N°000426 de 2005 o Estatuto Tributario o de Rentas del Cesar.

El recurrente sostiene que las normas acusadas no desconocen la Ley 223 de 1995 y que son sanciones para los que incumplan las obligaciones previstas en los artículos 5, 9 y 10 el Decreto 3071 de 1997.

La Ley 223 de 1995 sobre racionalización tributaria, en el Capítulo VII, reguló el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, de propiedad de la Nación, que ésta cede a los departamentos y al Distrito Capital (art. 185). El legislador señaló que el gravamen se rige por lo dispuesto en esta Ley y los reglamentos que, en su desarrollo, profiera el Gobierno Nacional. Que el procedimiento es el previsto en el Estatuto Tributario, salvo el periodo gravable, además, prohibió a las asambleas

departamentales y al Concejo de Bogotá expedir reglamentaciones sobre la materia (art. 193).

La misma ley dispuso que el Gobierno Nacional reglamentaría la movilización de los productos gravados con ese tributo (art. 197); además, que en caso de incumplimiento del pago del impuesto o de las obligaciones a cargo de los sujetos responsables, los departamentos y el Distrito Capital podrían aprehender y decomisar los productos sometidos a dicho tributo (art. 200).

Por medio del Decreto 3071 de 1997, el Gobierno Nacional reglamentó el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo, el cual exige para la movilización de tales productos, la autorización previa de la autoridad competente, control que ejerce mediante el uso de tornaguía⁹.

Este acto en los artículos indicados por el apelante, establece que: la movilización de los productos, por parte del transportador, debe iniciarse, a más tardar, el día siguiente a la fecha en que la autoridad competente haya expedido la correspondiente tornaguía (art. 5°) y que, el término para la legalización de las tornaguías¹⁰ es de quince (15) días siguientes a la fecha de su expedición.

La Sala advierte que el Decreto Reglamentario, en los artículos 5° y 10°, fijó el plazo, de una parte, para que el transportador inicie la movilización de los productos amparados en las tornaguías y, de otra, para que el funcionario competente legalice las tornaguías.

Cabe señalar que el artículo 9° ib., define que es “legalización de las tornaguías”.

De lo anterior, se colige que el Decreto Reglamentario, en los artículos indicados por el apelante, no establece sanción alguna, pues no define conducta

⁹ D.R.3071/97, art. 3°.”**Tornaguía.** Llámese tornaguía al certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso”.

¹⁰ D.R. 3071/97, art. 9°. “Llámese legalización de las tornaguías la actuación del Jefe de Rentas o funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías amparadas con tornaguía, a través de la cual dicho funcionario da fe de que tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta. Para tal efecto el transportador dejará una copia de la factura o relación al funcionario competente para legalizar la tornaguía

sancionable, base de cuantificación, tarifa, cuantía de la sanción y la autoridad competente para aplicarla.

Es preciso resaltar que el mismo demandado argumenta que estableció las sanciones acusadas como medida de control, con el fin de prevenir que los administrados incumplieran los términos señalados para la movilización de los productos amparados con tornaguías y para la legalización de las mismas, en el Decreto 3071/97.

Tal argumentación permite a la Sala deducir que el demandado acepta que las sanciones “por no movilización de mercancías dentro del término legal”, “por legalización extemporánea de tornaguía”, “por no legalización de tornaguía” y “por la no correspondencia entre los productos transportados y los amparados por la tornaguía” demandadas, no estaban en el ordenamiento legal que debía compilar.

La Ley 223 de 1995 dispone la aprehensión y el decomiso de los productos gravados con el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, en los casos en que no se acredita el pago del impuesto y por el incumplimiento de obligaciones a cargo de los responsables.

De otra parte, si bien, como se indicó, la Ley 788 de 2002, dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos, de ninguna manera, en aplicación del artículo 59 ib., la autoridad tributaria territorial podía establecer sanciones que la ley no ha previsto, y menos, el Gobernador a quien la Asamblea le otorgó facultades precisas.

Dado que la facultad impositiva territorial está limitada a la Constitución Política y a la ley, en el caso, el Gobernador del Cesar excedió las facultades extraordinarias otorgadas por la Asamblea Departamental, al establecer sanciones no autorizadas por el legislador, pues sus atribuciones se limitaban a compilar las normas de carácter tributario, incluidas las sanciones vigentes en ese momento, y a adaptar el procedimiento tributario nacional, incluido el sancionatorio, a los tributos administrados por el ente territorial.

Por lo anterior, el recurso de apelación no tiene vocación de prosperidad, por lo que se confirmará la sentencia apelada.

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

F A L L A :

CONFÍRMASE la sentencia objeto de apelación, por las razones expuestas en la parte motiva.

Cópiese, notifíquese, comuníquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ