

SOBRETASA A LA GASOLINA – Autorización legal. Elementos del tributo. Distrito Capital / HECHO GENERADOR – Es el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importado / FACTURA – Aunque ésta se expida a nombre de una estación de servicio y persona natural no significa que ese es el destino final para consumo / DECLARACION – Se presenta en el lugar donde se va a consumir la gasolina

La sobretasa a la gasolina tiene su origen en el artículo 5° de la Ley 86 de 1989 que facultó a los municipios, incluido el Distrito Capital de Bogotá, para cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público; mediante el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993, Estatuto Orgánico de Bogotá, se autorizó al Concejo de Bogotá para imponer la referida sobretasa y la Ley 488 de 1998 desarrolló los elementos del tributo. Según la normativa transcrita los responsables del tributo en estudio son, en primer lugar, los distribuidores mayoristas y los productores e importadores de gasolina motor extra y corriente y del ACPM; así mismo, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y son responsables del pago de la sobretasa a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, los distribuidores minoristas. La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador, enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final o cuando éstos retiran el bien para su propio consumo. El distribuidor minorista debe informar al distribuidor mayorista el destino final del producto que adquiere, para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva. El legislador previó ese momento de causación porque a partir de allí se sabe en qué lugar se va a consumir el combustible, de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. Por eso, es obligación del distribuidor minorista especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, porque es en esa jurisdicción donde se realizará el hecho generador. El hecho generador lo constituye el consumo de gasolina motor extra o corriente o ACPM, nacional o importado en el Distrito Capital de Bogotá.

FUENTE FORMAL: LEY 86 DE 1989 – ARTICULO 5 / DECRETO LEY 1421 DE 1993 – ARTICULO 156

DISTRIBUIDOR MINORISTA – Tiene la obligación de informar dónde se va a distribuir y consumir el combustible. Es responsable de la declaración y pago del tributo cuando no informa el lugar de consumo. Aplicación del régimen sancionatorio / SOBRETASA A LA GASOLINA – Se paga en el lugar donde se va a consumir / SANCION POR NO DECLARAR – Procedencia

De conformidad con las normas antes relacionadas, es importante precisar que es obligación del distribuidor minorista informar al mayorista el lugar donde se va a distribuir y consumir el combustible, con el fin de que este último pague la sobretasa a la entidad territorial donde en realidad se consumió. En cuanto a la afirmación del actor, referida a que pagó la sobretasa al distribuidor mayorista por las vigencias fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003, advierte la Sala que es un hecho no debatido; lo que se cuestiona es el no haber informado al distribuidor mayorista el cambio de destino de la gasolina, con el fin de que éste realizara los pagos por dicho concepto a la entidad territorial donde se distribuyó finalmente el combustible, es decir, el lugar donde ocurrió el hecho generador que es el consumo del mismo; el no haberlo hecho así ocasiona que el pago de la sobretasa se desvíe, ya que el mayorista paga a un municipio diferente del lugar donde la gasolina o el ACPM se consumieron, esto es, donde se dio el hecho generador. La

consecuencia de esta irregularidad es que la responsabilidad de la declaración y pago de la sobretasa, indebidamente cancelada al ente territorial al que no correspondía, se traslade al distribuidor minorista para que éste cumpla tales obligaciones en el municipio en el que realmente se realizó el hecho generador. La omisión en que incurrió lo convierte en responsable de la obligación de declarar, por lo que, en esa calidad de responsable, queda cobijado también por los procedimientos y sanciones que a ellos aplican, lo que lo hace acreedor a la sanción impuesta en la Resolución N° RS-IPC-17-1453 del 21 de julio de 2005 y confirmada por la Resolución N° D.D.I.061138 del 18 de agosto de 2006, cuya nulidad debe denegarse. El artículo 119 de la Ley 488 de 1998 dispone que son responsables de la sobretasa los distribuidores mayoristas, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan; por su parte, el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 establece que no se justifica debidamente la procedencia de la gasolina motor o del ACPM, cuando no se exhiba la factura comercial expedida por el distribuidor mayorista, el productor, o el importador, o los correspondientes documentos aduaneros. Esta circunstancia es la que se presenta cuando el distribuidor minorista, como es el caso del actor, no informa al mayorista el cambio de destino del combustible puesto que en la factura que está en su poder consta otro destino, el que inicialmente le informó, lo que significa que el combustible destinado a otras jurisdicciones territoriales no está respaldado en factura en la que conste tal hecho. Lo explicado evidencia que los actos administrativos no fueron proferidos con base en el Concepto 1021 de 2004, sino en lo consagrado en las normas vigentes y aplicables a los hechos que se discuten y que la referencia al concepto mencionado se hizo para ratificar el hecho generador y el momento de causación de la sobretasa, así como el traslado de la responsabilidad de declarar y pagar el tributo al distribuidor minorista, por el hecho de no haber informado al distribuidor mayorista el cambio del destino final del combustible.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la responsabilidad del distribuidor minorista se reitera sentencia del Consejo de Estado, Sección Cuarta de 7 de abril de 2011, Rad. 17780, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., treinta (30) de agosto de dos mil doce (2012)

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-0013-01(18000)

Actor: FERNANDO ARTURO RUBIO FANDIÑO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA - DIRECCION DISTRITAL DE IMPUESTOS

FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 10 de septiembre de 2009 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección A, que negó las súplicas de la demanda instaurada contra las Resoluciones No. RS-IPC-17-1453 del 21 de julio de 2005 y D.D.I. 061138 del 18 de agosto de 2006, mediante las cuales la Dirección Distrital de Impuestos impuso sanción por no declarar la sobretasa al consumo de gasolina motor al señor Fernando Arturo Rubio Fandiño.

ANTECEDENTES

En desarrollo del Programa Omisos Sobretasa, el Grupo de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos profirió el Emplazamiento para Declarar N° 2004EE100650 del 24 de septiembre de 2004, con el fin de que el actor presentara las declaraciones de de la sobretasa al consumo de la gasolina motor por los meses de diciembre de 2000, enero, febrero, marzo y mayo a diciembre de 2001; enero a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

El 26 de octubre del mismo año, el demandante contestó el emplazamiento manifestando que no estaba obligado a declarar, lo que motivó que el 21 de julio de 2005, el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Unidad de Determinación de la citada Subdirección profiriera la Resolución Sanción por no Declarar N° RS-IPC-17-1453, por valor de \$8.416.975.000.

El 22 de septiembre de 2005, presentó recurso de reconsideración contra la resolución citada, el que fue resuelto el 18 de agosto de 2006, con la Resolución N° D.D.I. 061138, que confirmó la actuación administrativa impugnada.

LA DEMANDA

El señor Fernando Arturo Rubio Fandiño, por intermedio de apoderado, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el

artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones¹:

“ÚNICA.- Declarar la nulidad de la Resolución Sanción por no Declarar la Sobretasa al Consumo de Gasolina Motor N° RS-IPC-17-1453 de julio 21 de 2005 y la Resolución por la cual se resuelve el Recurso de Reconsideración D.D.I. 061138 de agosto 18 de 2006, proferidas por el Grupo Interno de Trabajo de Liquidación de la Unidad de Determinación Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y por el Grupo de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria, respectivamente y pertenecientes a la Dirección Distrital de Impuestos; y, en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, se declare que mi poderdante no tenía la obligación de declarar la mencionada Sobretasa por meses de diciembre del año 2000, enero, febrero, marzo, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2001; enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto, septiembre, octubre, noviembre, diciembre de 2002 y enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio y agosto de 2003, y, se libere de la sanción impuesta en los actos recurridos”.

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 6°, 29, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículo 119 de la Ley 488 de 1998.
- Artículo 123 del Decreto 352 de 2002.
- Artículo 1° del Decreto 2653 de 1998.
- Artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario.
- Artículo 774 del Código de Comercio.
- Circular 175 de 2001 de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Para desarrollar el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Violación de los artículos 119 de la Ley 488 de 1998, 123 del Decreto 352 de 2002, 1° del Decreto 2653 de 1998, 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio.

Luego de transcribir los artículos 119 de la Ley 488 de 1998 y 123 del Decreto Distrital 352 de 2002, manifestó que son responsables del pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM, los productores, importadores y distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM; los distribuidores minoristas cuando no demuestren el pago de la sobretasa al distribuidor mayorista

¹ Folios 2 a 13

y los transportadores o expendedores al detal, cuando no justifiquen la procedencia de la gasolina que transporten o expendan.

Señaló que es un distribuidor minorista o expendedor al detal, que probó el pago de la sobretasa al distribuidor mayorista, situación reconocida por la administración distrital; que no se encuentra dentro de la causal contenida en el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 puesto que ha demostrado que cumplió con la totalidad de las obligaciones como distribuidor minorista ya que pagó la sobretasa y conserva las facturas que demuestran la procedencia del combustible, las que exhibió a la autoridad distrital, sin que la omisión de informar al mayorista el destino de venta de la gasolina comprada, entrañe la responsabilidad de declarar y pagar el tributo.

Violación de los artículos 6°, 29, 338 y 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001 expedida por la DIAN.

Consideró inaplicable el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004, en cuanto estableció una carga adicional a las legalmente previstas, como es la de informar al distribuidor mayorista el cambio de destino del combustible; así mismo, estimó que se vulneraron los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio, al crear un requisito adicional a la factura, esto es, el de indicar el lugar de consumo final del combustible y que, de informarse, no puede constituir un hecho sancionable.

Por lo tanto, al fijar la administración distrital este requisito viola el principio de legalidad del tributo y de las sanciones, pues las normas sancionan al contribuyente siempre y cuando no justifique la procedencia del combustible que enajena o transporta, esto es, que no pueda exhibir las facturas de compra, expedidas por el distribuidor mayorista, en las que se compruebe el pago del tributo.

Por último, señaló que la aplicación de los conceptos no puede ser retroactiva; que los hechos analizados ocurrieron entre diciembre de 2000 y agosto de 2003, período durante el cual no había proferido la administración distrital el Concepto 1021 de 2004, que no puede aplicarse a hechos acaecidos con anterioridad a su promulgación, según lo establece la Circular 175 de 2001 proferida por la DIAN.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

En la oportunidad legal, la apoderada de la administración distrital, en escrito de contestación a la demanda, se opuso a las pretensiones con los siguientes argumentos²:

La sobretasa a la gasolina motor y al ACPM fue autorizada en el Distrito Capital de Bogotá por el Decreto Ley 1421 de 1993 y por la Ley 488 de 1998; el tributo se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM al distribuidor minorista o al consumidor final y en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio uso.

Así mismo, precisó que el hecho generador está constituido por el consumo, en cada entidad territorial, de gasolina motor extra o corriente y de ACPM, sean nacionales o importados.

Están obligados a declarar y pagar mensualmente la sobretasa los responsables distribuidores mayoristas, productores e importadores, transportadores y expendedores al detal y los distribuidores minoristas; además deben informar al Ministerio de Hacienda y Crédito Público la distribución del combustible discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Teniendo en cuenta que lo que genera el impuesto es el consumo en cada jurisdicción territorial, es preciso que al momento de la causación se determine el territorio en el cual se va a consumir el producto.

Cuando el distribuidor mayorista factura un producto con destino a un determinado municipio y el minorista cambia el destino del combustible, sin informarle, éste último adquiere la calidad de responsable del pago del tributo, sin perjuicio de que en su momento dicha sobretasa ya hubiese sido cancelada por el distribuidor mayorista, debiendo declararla y pagarla a la entidad territorial correspondiente.

² Folios 37 a 49

De conformidad con lo expuesto, uno es el momento en el cual ocurre la causación del tributo (enajenación del mayorista al minorista) y otro el instante en que se da el hecho generador (consumo en el municipio respectivo). Cuando el mayorista enajena la gasolina, simplemente declara la sobretasa a la jurisdicción a la cual fue informado el envío de la gasolina para su consumo; sin embargo, si el distribuidor minorista modifica el lugar del consumo final, se desconfigura parcialmente el tributo pues los lugares de ocurrencia de la causación y el hecho generador, consumo final, son diferentes.

Cuando el demandante, compró el combustible a las sociedades Exxon Mobil de Colombia S.A., Shell de Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oil de Colombia, les informó que éste sería distribuido en municipios diferentes al Distrito Capital, por lo que aquellos declararon y pagaron la sobretasa a dichos municipios, lugar de consumo; sin embargo el actor cambió el destino de consumo de la gasolina a la ciudad de Bogotá.

En relación con el Concepto 1021 del 31 de marzo de 2004, proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria, expresó que lo que en él se hizo fue precisar una situación irregular prevista en el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998, que al presentarse genera la responsabilidad del distribuidor minorista y no, imponer nuevos deberes a los responsables de la sobretasa a la gasolina.

En cuanto a la violación de los artículos 617 y 618 del Estatuto Tributario y 774 del Código de Comercio, precisó que en el momento de la enajenación del combustible por parte del distribuidor mayorista, productor o importador al minorista o consumidor final, se expide la factura con el fin de ejercer los respectivos controles fiscales, administrativos y policivos.

Destacó que, además de la factura, el responsable debe llevar los correspondientes registros y las guías de transporte para movilizar el combustible de las plantas de abastecimiento a las estaciones de servicio por lo que deben contener el destino final de la gasolina.

Dijo que en toda la actuación administrativa sancionatoria se garantizó el debido proceso, por lo que no puede decirse que la administración distrital quebrantó el ordenamiento constitucional y legal y la irretroactividad de las normas tributarias, pues se dio aplicación a la Ley 488 de 1998 y no al concepto mencionado, que

sólo se utilizó para hacer un juicioso análisis del tema de la sobretasa a la gasolina.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 10 de septiembre de 2009, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección B, negó las súplicas de la demanda³.

Las razones aducidas en la decisión son las siguientes:

Se refirió, en primer lugar, a la naturaleza de la sobretasa a la gasolina como tributo territorial y a los responsables del mismo.

Seguidamente aludió las Leyes 86 de 1989 y 310 de 1996 que sustentan el cobro en el Distrito Capital de Bogotá, así como al Acuerdo 21 de 1995 y al Decreto Ley 1421 de 1993, que rigen lo relacionado con la tarifa.

Refirió que la administración distrital exigió al actor el pago de dicho tributo en virtud de que el compró combustible a los mayoristas Exxon Mobil de Colombia S.A., Shell Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oil de Colombia Ltda. en municipios diferentes a Bogotá pero lo distribuyó en estaciones de servicios del Distrito Capital, generando el desvío en el pago de la sobretasa.

Transcribió apartes de la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca del 24 de abril de 2008, Exp. 2006-0816, de los que extrajo que lo que genera el tributo es el consumo de gasolina en determinado territorio y que se causa en el momento de la enajenación del combustible en determinada jurisdicción territorial.

Los responsables de declarar y pagar la sobretasa son los distribuidores mayoristas y los productores e importadores, quienes al momento de enajenar el producto tienen la obligación de establecer en qué territorio va a ser comercializado, lo cual debe constar en la respectiva factura, pues debe indicar el destino final del mismo, de acuerdo con la información suministrada por el comprador o distribuidor minorista y la guía de transporte, en la que también consta este requisito.

³ Folios 245 a 260

Afirmó, con fundamento en lo anterior, que es obligación de los mencionados responsables, declarar y pagar la sobretasa dentro del término y periodicidad establecida en la ley, a favor de la entidad territorial a la que se facturó y destinó el producto; si el distribuidor minorista, sin informar al mayorista, cambia el destino del combustible, se convierte en responsable directo de la sobretasa, de conformidad con lo establecido en los artículos 119 de la Ley 488 de 1998 y 1° del Decreto 2653 de 1998.

Si al momento de hacer una revisión, la entidad territorial encuentra que el producto vendido está amparado con una factura de compra en la que consta que el destino final era otra entidad territorial, puede decirse que lo que el distribuidor minorista o expendedor al detal vende allí no tiene soporte y que, en consecuencia, éste se convierte en responsable de la sobretasa, independientemente de que, en su momento ya hubiese sido cancelada al distribuidor mayorista, pues así lo establece la ley como sanción.

Precisó que, según lo afirmó la entidad demandada y no fue controvertido por el accionante, éste le informó a los mayoristas que la gasolina motor adquirida iba a ser distribuida en municipios diferentes a Bogotá, por lo que tales empresas declararon y pagaron la sobretasa en dichos municipios, en los que tendría lugar el consumo.

En la visita adelantada en el año 2003, la administración distrital estableció que el combustible comprado a las sociedades antes mencionadas fue comercializado en las estaciones de servicio Esso Santa Ana (Carrera 7 N° 10- 06 sur), Mobil Santa Ana (Calle 11 sur N° 7-13), Mobil Santa Helena (Carrera 7 N° 8-13 sur) y Texaco Carbonell (Calle 71 A sur Carrera 82), de la ciudad de Bogotá, afirmación que no fue desvirtuada por el actor, lo que lo hace responsable de la declaración y pago de la sobretasa.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, el demandante interpuso recurso de apelación en el que solicitó que se revocara la sentencia impugnada y, en su lugar, se accediera a las súplicas de la demanda⁴.

Afirmó que es un distribuidor minorista y como tal, su responsabilidad se limita al pago de la sobretasa al mayorista, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 113 a 120 del Decreto Distrital 400 de 1999 y 121 a 128 del Decreto Distrital 352 de 2002.

Expresó que se le sancionó porque no justificó la procedencia de la gasolina. Que según el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 son los transportadores y expendedores al detal los que deben justificarla debidamente, exhibiendo la factura comercial expedida por el mayorista.

Que, no obstante, presentó todas y cada una de las facturas que soportan la adquisición del combustible, por lo que tampoco podría asignársele la responsabilidad del tributo y que la afirmación de que “si la factura tiene un destino diferente al municipio en donde se enajenó el combustible no se estaría cumpliendo con el requisito de justificar la procedencia de la gasolina”, equivale a consagrar un requisito que las normas citadas no contemplan y que agregó el Concepto 1021 de 2004, lo que conlleva la ilegalidad de las resoluciones demandadas.

El *aquo* extiende al distribuidor minorista la responsabilidad del distribuidor mayorista, de declarar y pagar la sobretasa, no obstante que su responsabilidad se contrae a cancelar el tributo a los distribuidores mayoristas, como lo estipula el parágrafo 1° del artículo 127 del Decreto Distrital 352 de 2002 y que la sanción por el incumplimiento en el pago oportuno es el pago de intereses moratorios.

Resaltó que la sanción por no declarar es aplicable a los obligados a hacerlo concluyó que el *a-quo* confunde los términos responsables y declarantes, pese a que éstos últimos son sólo los distribuidores mayoristas, productores e importadores.

⁴ Folios 273 a 283

Afirmó que los cargos relacionados con la violación de los artículos 6°, 29 y 363 de la Constitución Política y la Circular 175 de 2001, propuestos en la demanda, no fueron analizados en esa instancia, por lo que solicitó un pronunciamiento al respecto.

SUSPENSIÓN DEL PROCESO

El recurrente solicitó la suspensión del proceso por prejudicialidad. La medida fue negada por la Sala en auto de fecha 10 de abril de 2012.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró lo expuesto en la demanda y en el recurso de apelación⁵.

La entidad demandada reiteró lo señalado en la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante esta Corporación solicitó que se revoque la sentencia apelada y, en su lugar, se declare la nulidad de los actos administrativos demandados⁶.

Indicó que, conforme con el artículo 119 de la Ley 488 de 1998, el expendedor al detal sólo es responsable directo de la sobretasa cuando no justifica debidamente la procedencia de la gasolina que expende; que el distribuidor minorista justificó la procedencia de la gasolina, en la medida en que exhibió las facturas expedidas por el distribuidor mayorista, de acuerdo con lo afirmado por la misma administración distrital en la resolución sancionatoria.

⁵ Folios 288 a 243

⁶ Folios 361 a 364 del cuaderno principal

Dijo que el actor no estaba obligado a presentar la declaración por la sobretasa del combustible en el Distrito Capital por los períodos cuestionados, razón por la cual no procede la imposición de la sanción por no declarar, pues no es una obligación a su cargo.

Manifestó que, para el distribuidor mayorista, la sobretasa se causa cuando enajena la gasolina al distribuidor minorista, quien en ese momento se la debe pagar e informar el destino final del producto; el distribuidor mayorista debe declarar y pagar la sobretasa donde realmente tiene lugar el consumo, por ser este el hecho generador.

No es posible afirmar que la obligación de declarar y pagar la sobretasa dependa simplemente de que el distribuidor minorista haya indicado determinado lugar, si en realidad, para efectos del consumo, el combustible quedó en una jurisdicción territorial diferente a la indicada, como sucedió en el presente caso en el que en las remisiones de entrega final figuraban las direcciones de las estaciones de servicio de Bogotá, lo que evidencia que el destino del combustible era de conocimiento del mayorista, por lo que ha debido declarar y pagar la sobretasa en Bogotá.

Reiteró que, según el artículo 119 de la Ley 488 de 1998, la obligación del distribuidor minorista era solamente la de pagar la sobretasa al mayorista, pago que no se ha cuestionado; que, además, la ley no impone al minorista la sanción por no declarar, frente a la omisión de informar al mayorista el cambio de destino del combustible, por tal razón, la imposición de la referida sanción resulta violatoria del debido proceso.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la parte demandante, la Sala decidirá sobre la legalidad de los actos administrativos por medio de los cuales el Distrito Capital, impuso al señor Fernando Arturo Rubio Fandiño, sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina correspondiente a los meses de diciembre de 2000, enero, febrero, marzo y mayo a diciembre de 2001; enero a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

Controvierte el demandante, ahora apelante, la sentencia de primera instancia que negó las súplicas de la demanda por cuanto consideró que el demandante era responsable de declarar y pagar la sobretasa a la gasolina por el hecho de haber cambiado el destino del combustible sin informar al mayorista, situación que no justifica debidamente la procedencia del producto porque el destino final era otra entidad territorial.

La sobretasa a la gasolina tiene su origen en el artículo 5° de la Ley 86 de 1989 que facultó a los municipios, incluido el Distrito Capital de Bogotá, para cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público; mediante el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993, Estatuto Orgánico de Bogotá, se autorizó al Concejo de Bogotá para imponer la referida sobretasa y la Ley 488 de 1998 desarrolló los elementos del tributo.

Teniendo en cuenta que en este proceso se analiza la actuación administrativa que atañe a períodos gravables de los años 2000 a 2003, a los que son aplicables las disposiciones de la Ley 488 de 1998 y del Decreto 352 de 2002 que compiló la normativa sustantiva tributaria vigente y que, en esencia, son iguales, la Sala considera pertinente traer las disposiciones referenciadas:

Estableció la Ley 488 de 1998 lo siguiente:

“Artículo 117. Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley.

Créase como contribución nacional la sobretasa al ACPM. La sobretasa al ACPM será del seis por ciento (6%). Será cobrada por la Nación y distribuida en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial. La base gravable, el hecho generador, la declaración, el pago, la causación y los otros aspectos técnicos serán iguales a los de la sobretasa de la gasolina”.

Artículo 118. Hecho generador. Está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento.

Para la sobretasa al ACPM, el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

No generan la sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM.

Artículo 119. Responsables. Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

Artículo 120. Causación. La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Artículo 121. Base gravable. Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

Parágrafo. Derogado por el art. 69, ley 863 de 2003. El valor de referencia será único para cada tipo de producto.

Artículo 122. Tarifa municipal y distrital. El Concejo municipal o distrital, dentro de los noventa (90) días siguientes a la vigencia de esta Ley, fijará la tarifa de la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente aplicable en su jurisdicción, la cual no podrá ser inferior al catorce por ciento (14%) ni superior al quince por ciento (15%).

Artículo 123. Tarifa departamental. La Asamblea Departamental, fijará la tarifa de la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente aplicable en su jurisdicción, la cual no podrá ser inferior al cuatro por ciento (4%) ni superior al cinco por ciento (5%).

Parágrafo. Para los fines de este artículo, el departamento de Cundinamarca no incluye al Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá.

La tarifa aplicable a la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, podrá continuar siendo hasta del veinte por ciento (20%).

Artículo 124. Declaración y pago. Los responsables mayoristas cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los quince (15) primeros días calendario del mes siguiente al de causación.

La declaración se presentará en los formularios que para el efecto diseñe u homologue el Ministerio de Hacienda y Crédito Público a través de la Dirección de Apoyo Fiscal y en ella se deberá distinguir el monto de la sobretasa según el tipo de combustible, que corresponde a cada uno de los entes territoriales, a la Nación y al Fondo de Compensación.

Parágrafo 1o.- Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.

Parágrafo 2o.- Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

(...)"

Dispuso el Decreto 352 de 2002:

“Artículo 121. Autorización legal.

La sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en el Distrito Capital de Bogotá, está autorizada por los artículos 156 del Decreto Ley 1421 de 1993 y 117 de la Ley 488 de 1998, y fue adoptada en el Distrito Capital mediante los acuerdos 21 de 1995 y 26 de 1998.

Artículo 122. Hecho generador.

Está constituido por el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importada, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

Para la sobretasa al ACPM el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

No generarán sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM.

Parágrafo. Para todos los efectos de la presente ley se entiende ACPM, el aceite combustible para motor, el diesel marino o fluvial, el marine diesel, el gas oil, intersol, diesel número 2, electrocombustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. Se exceptúan aquellos utilizados para generación eléctrica en Zonas No interconectadas, el turbocombustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas.

Los combustibles utilizados en actividades de pesca y/o cabotaje en las costas colombianas y en las actividades marítimas desarrolladas por la Armada Nacional, propias del cuerpo de guardacostas, contempladas en el Decreto 1874 de 1979, estarán exentos de sobretasa. Para el control de esta operación se establecerán cupos estrictos de consumo y su manejo será objeto de reglamentación por el Gobierno.

Igualmente, para todos los efectos de esta ley, se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo, que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina. Se exceptúan las gasolinas del tipo 100/130 utilizadas en aeronaves.

Artículo 123. Responsables.

Son responsables de la sobretasa, los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

Artículo 124. Causación.

La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final.

Igualmente se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador retira el bien para su propio consumo.

Artículo 125. Base gravable.

Está constituida por el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor tanto extra como corriente y del ACPM, por galón, que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía.

Parágrafo. El valor de referencia será único para cada tipo de producto.

Artículo 126. Sujeto activo.

El sujeto activo de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM es el Distrito Capital de Bogotá, a quien le corresponde, a través de la Dirección Distrital de Impuestos, la administración, recaudo, determinación, discusión, devolución y cobro de la misma. Para tal fin se aplicarán los procedimientos y sanciones establecidos en el Estatuto Tributario Nacional.

Artículo 127. Declaración y pago.

Los responsables cumplirán mensualmente con la obligación de declarar y pagar las sobretasas, en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los dieciocho (18) primeros días calendario del mes siguiente al de causación. Además de las obligaciones de declaración y pago, los responsables de la sobretasa informarán al Ministerio de Hacienda y Crédito Público - Dirección de Apoyo Fiscal, la distribución del combustible, discriminado mensualmente por entidad territorial, tipo de combustible y cantidad del mismo.

Los responsables deberán cumplir con la obligación de declarar en aquellas entidades territoriales donde tengan operación, aún cuando dentro del período gravable no se hayan realizado operaciones gravadas.

Parágrafo primero. Los distribuidores minoristas deberán cancelar la sobretasa a la gasolina motor corriente o extra y al ACPM al responsable mayorista, dentro de los siete (7) primeros días calendario del mes siguiente al de la causación.

Parágrafo segundo. Para el caso de las ventas de gasolina o ACPM que no se efectúen directamente a las estaciones de servicio, la sobretasa se pagará en el momento de la causación. En todo caso se especificará al

distribuidor mayorista el destino final del producto para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

(...)"

Según la normativa transcrita los responsables del tributo en estudio son, en primer lugar, los distribuidores mayoristas y los productores e importadores de gasolina motor extra y corriente y del ACPM; así mismo, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y son responsables del pago de la sobretasa a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, los distribuidores minoristas.

La sobretasa se causa en el momento en que el distribuidor mayorista, productor o importador, enajena la gasolina motor extra o corriente o ACPM, al distribuidor minorista o al consumidor final o cuando éstos retiran el bien para su propio consumo. El distribuidor minorista debe informar al distribuidor mayorista el destino final del producto que adquiere, para efectos de la distribución de la sobretasa respectiva.

El legislador previó ese momento de causación porque a partir de allí se sabe en qué lugar se va a consumir el combustible, de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. Por eso, es obligación del distribuidor minorista especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, porque es en esa jurisdicción donde se realizará el hecho generador⁷.

El hecho generador lo constituye el consumo de gasolina motor extra o corriente o ACPM, nacional o importado en el Distrito Capital de Bogotá.

El caso concreto:

La administración distrital sancionó al actor por no haber declarado y pagado la sobretasa a la gasolina, teniendo en cuenta que compró combustible a los distribuidores mayoristas Exxon Mobil de Colombia S.A. Shell Colombia S.A., Terpel de la Sabana y Green Oil de Colombia Ltda., en municipios diferentes al Distrito Capital y lo distribuyó en estaciones de servicio ubicadas en la ciudad de Bogotá.

⁷ Consejo de Estado – Sección Cuarta. Sentencia del 7 de abril de 2011, Exp. 17780, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

De acuerdo con los actos administrativos demandados, en la visita adelantada por los funcionarios del Grupo Interno de Trabajo de Fiscalización, una vez revisadas las facturas de venta de los mayoristas y las remisiones de entrega y descargue del combustible, establecieron que el demandante lo compró informando como destino municipios diferentes a la ciudad de Bogotá pero que fue comercializado en las estaciones de servicio antes anotadas, afirmación que no fue controvertida por el accionante.

De conformidad con las normas antes relacionadas, es importante precisar que es obligación del distribuidor minorista informar al mayorista el lugar donde se va distribuir y consumir el combustible, con el fin de que este último pague la sobretasa a la entidad territorial donde en realidad se consumió.

En cuanto a la afirmación del actor, referida a que pagó la sobretasa al distribuidor mayorista por las vigencias fiscales 2000, 2001, 2002 y 2003, advierte la Sala que es un hecho no debatido; lo que se cuestiona es el no haber informado al distribuidor mayorista el cambio de destino de la gasolina, con el fin de que éste realizara los pagos por dicho concepto a la entidad territorial donde se distribuyó finalmente el combustible, es decir, el lugar donde ocurrió el hecho generador que es el consumo del mismo; el no haberlo hecho así ocasiona que el pago de la sobretasa se desvíe, ya que el mayorista paga a un municipio diferente del lugar donde la gasolina o el ACPM se consumieron, esto es, donde se dio el hecho generador.

La consecuencia de esta irregularidad es que la responsabilidad de la declaración y pago de la sobretasa, indebidamente cancelada al ente territorial al que no correspondía, se traslade al distribuidor minorista para que éste cumpla tales obligaciones en el municipio en el que realmente se realizó el hecho generador.

La omisión en que incurrió lo convierte en responsable de la obligación de declarar, por lo que, en esa calidad de responsable, queda cobijado también por los procedimientos y sanciones que a ellos aplican, lo que lo hace acreedor a la sanción impuesta en la Resolución N° RS-IPC-17-1453 del 21 de julio de 2005 y confirmada por la Resolución N° D.D.I.061138 del 18 de agosto de 2006, cuya nulidad debe denegarse.

La Sala tuvo ocasión de pronunciarse al respecto, al resolver la demanda de uno de los distribuidores mayoristas que vendió combustible al actor, en la sentencia 17780 de 2011⁸, proceso en el cual estaban involucrados periodos gravables que hacen parte del presente, como son los meses de agosto a diciembre de 2002 y enero a agosto de 2003.

Dijo la Sala en esa oportunidad:

“(...) En efecto, de acuerdo con la factura que relacionó el Tribunal como ejemplo y las demás facturas que obran en los antecedentes, se evidencia que el destino del combustible era el municipio de Soacha, es decir, que el distribuidor minorista le informó al mayorista, la actora, que el destino era otro municipio diferente de Bogotá. Lo anterior significa que en el momento de la causación, el distribuidor mayorista, responsable de la declaración y pago del tributo, debía cumplir su obligación en el municipio de Soacha y no en Bogotá.

(...) Por esta razón, para la Sala, la sociedad demandante, como responsable por la declaración de la sobretasa, declaró y consignó el valor correspondiente al tributo en la jurisdicción donde se iba a consumir el combustible, lo cual, está de acuerdo con las normas mencionadas. La Sala considera que el Distrito no puede responsabilizar a la sociedad demandante por una actuación posterior de un tercero, que por lo demás, también es responsable por el pago del tributo.

En efecto, la Ley 488 de 1998 y el Decreto Distrital 352 de 2002 establecen una serie de responsabilidades a diferentes sujetos que participan según el momento del proceso de venta, distribución y consumo de la gasolina motor y del ACPM. (...) de manera que si quien participa en la causación del tributo cumple con su responsabilidad, como en este caso el distribuidor mayorista, no puede la Administración endilgarle una responsabilidad no sólo por un hecho posterior, sino que depende exclusivamente de un tercero, en este caso el distribuidor minorista, que cambió de destino de consumo del combustible y no le informó ese hecho al responsable de la declaración y pago del impuesto dentro de una determinada jurisdicción.

(...)”

No prospera el cargo.

Finalmente, observa la Sala que efectivamente el Tribunal no se pronunció sobre la alegada violación de los artículos 6°, 29 y 363 de la Constitución Política, relacionada con que la administración distrital fundamentó los actos administrativos demandados en el Concepto 1021 de 2004, es decir, en un acto posterior a la ocurrencia de los hechos, en el que, además, se extralimitó la

⁸ C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

facultad legal de creación de los tributos, lo que no puede hacerse a través de un concepto.

Sobre este asunto es necesario precisar que, contrario a lo afirmado por el actor, los actos administrativos sancionatorios se fundamentaron en las Leyes 488 de 1998, 681 de 2001 y 812 de 2003 y en los Decretos 400 de 1999, 2653 de 1998, 807 de 1993, 1521 de 1998, 1505 de 2002 y el 352 de 2002⁹.

El artículo 119 de la Ley 488 de 1998 dispone que son responsables de la sobretasa los distribuidores mayoristas, los productores e importadores. Además son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan; por su parte, el artículo 1° del Decreto 2653 de 1998 establece que no se justifica debidamente la procedencia de la gasolina motor o del ACPM, cuando no se exhiba la factura comercial expedida por el distribuidor mayorista, el productor, o el importador, o los correspondientes documentos aduaneros.

Esta circunstancia es la que se presenta cuando el distribuidor minorista, como es el caso del actor, no informa al mayorista el cambio de destino del combustible puesto que en la factura que está en su poder consta otro destino, el que inicialmente le informó, lo que significa que el combustible destinado a otras jurisdicciones territoriales no está respaldado en factura en la que conste tal hecho.

Lo explicado evidencia que los actos administrativos no fueron proferidos con base en el Concepto 1021 de 2004, sino en lo consagrado en las normas vigentes y aplicables a los hechos que se discuten y que la referencia al concepto mencionado se hizo para ratificar el hecho generador y el momento de causación de la sobretasa, así como el traslado de la responsabilidad de declarar y pagar el tributo al distribuidor minorista, por el hecho de no haber informado al distribuidor mayorista el cambio del destino final del combustible.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, los actos administrativos que sancionaron al actor por no declarar la sobretasa a la gasolina se ajusta a derecho,

⁹ Folios 14, 15, 24 y 25

razón por la cual, la Sala confirmará la decisión del Tribunal que negó las súplicas de la demanda.

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 apelada, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta, Subsección A, dentro de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada por el señor Fernando Arturo Rubio Fandiño contra la Dirección Distrital de Impuestos - Secretaría de Hacienda de Bogotá.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente (E)

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Ausente com permiso

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ