

IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Creación y naturaleza jurídica. Reiteración de jurisprudencia. Es un nuevo impuesto creado por la Ley 488 de 1998 que unificó los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, de circulación y tránsito o rodamiento, que era municipal, y el unificado de vehículos en el Distrito Capital / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Vehículos gravados / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Sujetos pasivos / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Base gravable / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Tarifas / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS AUTOMOTORES – Vehículos exentos / IMPUESTO DE VEHÍCULOS SOBRE AUTOMOTORES DE USO OFICIAL – Inexistencia. Reiteración de jurisprudencia. Los vehículos oficiales no están gravados con el impuesto sobre vehículos porque la ley no prevé tarifa para ellos ni autorizó a las entidades territoriales para fijarla, de modo que no existe el tributo sobre los mismos

El impuesto sobre vehículos automotores, que es distinto al impuesto de circulación y tránsito y rodamiento, fue creado por la Ley 488 de 1998 (24 de diciembre), que en su capítulo VII (artículos 138 a 151), reguló, entre otros aspectos, los elementos de la obligación tributaria, su declaración y pago y administración y control. (...) En relación con el impuesto sobre vehículos automotores, la Sala ha señalado que es un impuesto nuevo que se creó con la Ley 488 de 1998 y que unificó los impuestos que hasta ese momento gravaban la propiedad de los vehículos automotores, esto es, el de timbre nacional sobre vehículos automotores, el de circulación y tránsito o rodamiento, que era municipal, y el unificado de vehículos en el Distrito Capital. Así pues, el impuesto de circulación y tránsito es distinto al de vehículos automotores: el primero es municipal y el segundo, nacional, cuyas rentas fueron cedidas a las entidades territoriales (art 138 de la Ley 488 de 1998). Además, el impuesto de circulación y tránsito o rodamiento, junto con el impuesto de timbre nacional de vehículos automotores y el impuesto unificado de vehículos del Distrito Capital, fueron sustituidos por el impuesto nacional sobre vehículos automotores o unificados en éste. De acuerdo con los artículos 140 y 141 de la Ley 488 de 1998, están gravados con el impuesto sobre vehículos automotores todos los vehículos nuevos o usados y los que se internen temporalmente en el territorio nacional y, sólo están exentos los que expresamente señala la última norma en mención, así: (...) Los sujetos pasivos del impuesto son los propietarios o poseedores de los vehículos gravados (artículo 142 de la Ley 488 de 1998). La base gravable es el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida por el Ministerio de Transporte, en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable (artículo 143). Y en relación con las tarifas del tributo, en el artículo 145 del mismo ordenamiento, se dispuso lo siguiente: (...) De acuerdo con las disposiciones anteriores, es claro para la Sala que están gravados los vehículos nuevos, los vehículos usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional, con excepción de los señalados expresamente en el artículo 141 de la Ley 488 de 1998, antes transcrito. Si bien es cierto que esta norma no excluyó a los vehículos de propiedad de las entidades públicas, el artículo 145 del mismo ordenamiento jurídico no dispuso una tarifa para los vehículos de uso oficial. Por lo tanto, estos no se encuentran gravados con el impuesto sobre vehículos automotores de que trata la Ley 488 de 1998 debido a la ausencia de uno de los elementos esenciales del tributo [tarifa]. Sobre este punto en particular, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 21 de agosto de 2008, en la cual se precisó lo siguiente: *“Aunque las normas sobre sujeto pasivo y base gravable del impuesto de vehículos no excluyeron del mismo a los vehículos oficiales, la disposición sobre tarifas sólo se refiere a los vehículos*

*particulares y a las motos de más de 125 c.c, lo que significa que el legislador no previó ninguna tarifa para los vehículos de uso oficial ni autorizó a las entidades territoriales a hacerlo. Lo anterior significa que **los vehículos oficiales no pueden ser gravados con el impuesto de vehículos** porque faltó uno de los elementos esenciales para que respecto de los mismos se configurara el tributo (la tarifa), elemento que, se insiste, no puede ser suplido por las entidades territoriales, dado que su autonomía tributaria se encuentra sujeta a la Constitución y a la ley (artículos 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política). Y, **si la Ley 488 de 1998 no gravó con el impuesto a los vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos**, ni pueden los departamentos fijar este elemento esencial en reemplazo del legislador, puesto que las asambleas son organismos administrativos (artículo 299 de la Constitución Política) y no pueden legislar; además, el legislador no las facultó para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales”. Resaltado por la Sala.*

FUENTE FORMAL: LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 138 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 140 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 141 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 142 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 143 / LEY 488 DE 1998 – ARTÍCULO 145

NOTA DE RELATORÍA: En relación con la inexistencia del impuesto de vehículos sobre los automotores de uso oficial se reitera el criterio expuesto por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la Sentencia de 21 de agosto de 2008, radicado 05001-23-31-000-2000-001275-01(15360), C.P. Héctor Romero Díaz

DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO PAGADO SOBRE VEHÍCULOS OFICIALES – Procedencia / IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS OFICIALES – Inexistencia

[L]a Ley 488 de 1998 no gravó a los vehículos oficiales con el impuesto nacional sobre los vehículos automotores, tanto es así que en el artículo 141 no determinó una tarifa para estos vehículos, elemento que resulta indispensable para la configuración del tributo y que no puede ser establecida por las entidades territoriales, ya que esta competencia normativa es exclusiva del legislador. En ese orden de ideas, como la Ley 488 de 1998 no consagró una tarifa para vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos, ni pueden los departamentos establecerlo en reemplazo del Congreso. Además, el legislador no facultó a las Asambleas Departamentales para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales. La Sala considera que no existe fundamento legal para la causación del impuesto sobre vehículos automotores oficiales a las EMPRESAS PÚBLICAS DE CALI – EMCALI EICE E.S.P. En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad del acto demandado y, por consiguiente, la devolución por parte del departamento del Valle del Cauca de lo pagado por este concepto durante los últimos cinco años [2008, 2009, 2010, 2011 y 2012], por efecto de la acción de cobro consagrada en el artículo 817 del Estatuto Tributario, con la correspondiente indexación e intereses moratorios.

FUENTE FORMAL: LEY 488 DE 1998 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTÍCULO 817

CONDENA EN COSTAS EN SENTENCIA DE PRIMERA INSTANCIA NO APELADA – CONFIRMACIÓN / CONDENA EN COSTAS – Conformación / CONDENA EN COSTAS EN PROCESOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO – Improcedencia / CONDENA EN COSTAS – Reglas. Interpretación conjunta con la del numeral 8 del artículo 365 del Código

General del Proceso / CONDENA EN COSTAS – Naturaleza jurídica / CONDENA EN COSTAS – Improcedencia por falta de prueba de su causación

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el 5% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada por el demandado. (...) De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público. Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas (...) Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente: “La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley. De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra”. Subraya la Sala En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto se confirma la sentencia apelada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que **“Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”**. Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en esta instancia.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) – ARTÍCULO 188 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 361 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 3 / LEY 1564 DE 2012 (CÓDIGO GENERAL DEL PROCESO) – ARTÍCULO 365 NUMERAL 8

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiséis (26) de septiembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 76001-23-33-000-2013-00061-01(21927)

Actor: EMPRESAS MUNICIPALES DE CALI – EMCALI EICE E.S.P.

Demandado: DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUCA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante la cual accedió a las pretensiones de la demanda¹.

La parte resolutive de la sentencia apelada dispuso lo siguiente:

"1. DECLARAR la nulidad del oficio No. 1330-025 SAD 102108 del 27 de agosto de 2012 proferido por el Departamento del valle del Cauca.

2. ORDENAR al Departamento del Valle del Cauca devolver a las Empresas Municipales de Cali – EMCALI EICE ESP las sumas de dinero pagadas por concepto del impuesto de vehículos automotores de su propiedad durante los últimos cinco (5) años.

3. Conforme el inciso final del artículo 187 del CPACA y lo expuesto en la parte motiva de esta sentencia, las sumas que deba desembolsar la accionada como producto de la presente condena serán debidamente indexadas.

4. Desde la ejecutoria de esta sentencia las sumas adeudadas generarán intereses moratorios con las previsiones de los artículos 192 -incisos 3 y 5- y 195 numeral 4 del CPACA.

5. CONDENAR en costas al DEPARTAMENTO DEL VALLE DEL CAUCA. **LIQUÍDENSE** por la Secretaría de la Corporación. Conforme el Acuerdo 1887 de 2003 emanado de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura, se fijarán como agencias en derecho el cinco por ciento (5%) del valor de las pretensiones reconocidas en el presente fallo.

6. De no ser apelada la presente sentencia se ordena su archivo".

ANTECEDENTES

El 3 de julio de 2012², EMPRESAS PÚBLICAS DE CALI – EMCALI EICE E.S.P., empresa industrial y comercial del orden municipal, formuló petición al departamento de Valle del Cauca, solicitando el reintegro del impuesto sobre vehículos automotores oficiales pagado durante los últimos cinco años [2008, 2009, 2010, 2011 y 2012], dado que en la Ley 488 de 1998 no se consagró el cobro del tributo para los vehículos oficiales.

¹ Folios 192 a 202 c. p.

² Folios 40 a 44

Mediante oficio 1330-025 SAD, 102108 de 27 de agosto de 2012³, el Departamento dio respuesta a la petición y señaló que conforme al artículo 141 de la Ley 488 de 1998, los vehículos oficiales no están exentos del impuesto de vehículos. Además, sostuvo que no es posible dar aplicación a la sentencia emitida por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo, puesto que sus efectos son inter partes, esto es, para el caso en particular.

DEMANDA

EMPRESAS MUNICIPALES DE CALI – EMCALI EICE E.S.P., en ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho previsto en el artículo 138 del C.P.A.C.A., formuló las siguientes pretensiones⁴:

"PRIMERA: *Que se declare la nulidad del Acto Administrativo contenido en el Oficio No. 1330-025 SAD, 102108 de fecha agosto 27 de 2012, comunicado a EMCALI EICE E.S.P. el día treinta y uno (31) de agosto de 2012, expedida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público – Subsecretaría de Impuestos y Rentas del Departamento del Valle del Cauca, mediante la cual se negó la solicitud de reintegro del impuesto sobre vehículos automotores de uso oficial, presentada por EMCALI EICE E.S.P.*

SEGUNDA: *Que como consecuencia de la declaración anterior y a título de restablecimiento del derecho se ordene el reintegro del valor cancelado por concepto de pago de impuestos de vehículos automotores de los últimos cinco (5) años, por tratarse EMCALI EICE E.S.P., de una entidad de naturaleza pública y los vehículos oficiales no fueron gravados con dicho impuesto.*

TERCERO: *Que se reconozca la indexación de los valores a reintegrar y sus intereses moratorios desde la fecha de su pago hasta la devolución efectiva.*

CUARTA: *Así mismo que se dé cumplimiento a lo ordenado a lo ordenado en el artículo 192 del Código de Procedimiento Administrativo y de Contencioso Administrativo".*

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 13, 150, 287, 300, 313 y 338 de la Constitución Política de Colombia.
- Ley 488 de 1998.
- Decreto 4909 de 2011.

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

El departamento del Valle del Cauca se extralimitó en sus funciones, porque determinó el impuesto de vehículos automotores a cargo de EMCALI EICE ESP, a pesar de que la Ley 488 de 1998 no fijó la tarifa para los vehículos oficiales, elemento que no podía ser suplido por la

³ Folios 47 y 48

⁴ Folios 11 y 12 c. p.

entidad territorial, dado que su autonomía tributaria se encuentra sujeta a la Constitución y a la ley.

En efecto, en la sentencia de 21 de agosto de 2008 de la Sección Cuarta del Consejo de Estado⁵, se precisó que los vehículos oficiales no pueden ser gravados con el impuesto de vehículos porque en la Ley 488 de 1998 faltó uno de los elementos esenciales para que respecto de los mismos se configurara el tributo (la tarifa). Por lo tanto, se ordenó al departamento de Antioquia que reintegrara lo pagado por las EMPRESAS PÚBLICAS DE MEDELLÍN por concepto del impuesto sobre vehículos del año 1999.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **departamento del Valle del Cauca** se opuso a las pretensiones de la demanda, para lo cual, sostuvo, en síntesis, lo siguiente⁶:

Los vehículos de servicio oficial están gravados con el impuesto de vehículos, por cuanto el artículo 141 de la Ley 488 de 1998 dispone que deben pagar dicho impuesto, los vehículos automotores nuevos y usados, salvo los expresamente excluidos, dentro de los cuales no se encuentran los oficiales.

La entidad territorial demandada gravó los vehículos oficiales con el impuesto sobre vehículos automotores en virtud de que no se encontraban excluidos expresamente en la Ley y tomó como base gravable el valor comercial de los mismos, establecido mediante resolución del Ministerio de Transporte.

Con respecto al fallo proferido por el Consejo de Estado el 21 de agosto de 2008, sostuvo que no es aplicable para el caso bajo estudio, toda vez que los efectos de la citada sentencia son *inter partes*. Además, no existe un pronunciamiento de unificación de jurisprudencial sobre este tema.

En consecuencia, no procede la devolución del impuesto de vehículos que pagó EMCALI por los últimos cinco años [2008, 2009, 2010, 2011 y 2012] y, por consiguiente, tampoco hay lugar a la indexación y al reconocimiento de intereses de mora.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, mediante sentencia del 17 de septiembre de 2014⁷, accedió a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandada. Las razones fueron las siguientes:

La Ley 448 de 1998 dispuso que están gravados con el impuesto sobre vehículos automotores, todos los vehículos nuevos o usados y los que se

⁵ Exp. 15360, C.P. Héctor J. Romero Díaz.

⁶ Folios 123 a 132 c. p.

⁷ Folios 192 a 202

internen temporalmente en el territorio nacional; y, solo están exentos los que expresamente señala el artículo 141 de la norma citada, por lo que puede deducirse que los vehículos de uso oficial no están gravados.

Por su parte, el artículo 145 de la Ley 488 de 1998, estableció la tarifa para los vehículos que se encuentran gravados, pero no la fijó para los vehículos oficiales. Disposición que no podía ser modificada por la entidad territorial, toda vez que esta competencia es exclusiva del Congreso de la República.

En consecuencia, no existe fundamento legal del pago realizado por la EMCALI EICE ESP por concepto del impuesto sobre vehículos automotores, razón por la cual procede la devolución de las sumas canceladas por parte del departamento del Valle del Cauca, debidamente indexadas y con los intereses moratorios correspondientes conforme con los artículos 187, 192 y 195 del CPACA.

Por último, el Tribunal condenó en costas al departamento demandado y como agencias en derecho fijó el 5% del valor de las pretensiones de la demanda con fundamento en el Acuerdo 1887 de 2003.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la anterior decisión con fundamento en los siguientes argumentos⁸:

Del contenido del artículo 141 de la Ley 488 de 1998 se infiere que los vehículos de servicio oficial si están gravados con el impuesto sobre vehículos automotores, pues el legislador no creó una exención para los vehículos oficiales.

En efecto, la norma en comento consagra que deben pagar el impuesto los vehículos automotores nuevos y usados, salvo los expresamente excluidos, dentro de los cuales no se encuentran los oficiales.

La jurisprudencia del Consejo de Estado ha precisado que "*las exenciones deben estar expresa y claramente consagradas en la ley*"⁹. Por lo tanto, el departamento del Valle del Cauca no tenía la competencia para exceptuar a los sujetos pasivos del tributo, pues esta es competencia exclusiva del legislador y no le es dable al intérprete distinguir donde la ley no distingue.

De manera que la entidad territorial no se extralimitó en sus funciones al determinar el tributo a cargo de EMCALI EICE ESP, pues los vehículos oficiales no están dentro del listado taxativo de excluidos del gravamen. En consecuencia, no procede la devolución de las sumas pagadas por concepto del impuesto de vehículos automotores, ni mucho menos la indexación y el reconocimiento de los intereses de mora.

⁸ Folios 214 a 223

⁹ Sentencia de 24 de marzo de 2011, exp. 16805, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Finalmente, en cuanto al fallo proferido por la Sección Cuarta del Consejo de Estado el 21 de agosto de 2008, señaló que no cumple con los requisitos para ser considerado una sentencia de unificación jurisprudencial conforme con lo dispuesto en el artículo 271 del CPACA. Además, cuando fue expedida la sentencia no había entrado en vigencia el actual Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte demandante** insistió en los argumentos expuestos en la demanda y en el recurso de apelación¹⁰.

La **parte demandada** no presentó alegatos de conclusión.

El **Ministerio Público** solicitó que sea confirmada la sentencia apelada, bajo los argumentos que se sintetizan a continuación¹¹:

La Ley 488 de 1998 creó el impuesto de vehículos automotores, sin embargo, no excluyó expresamente a los vehículos oficiales, tampoco fijó la tarifa respecto de éstos, ni autorizó a los departamentos para que lo hicieran.

Por lo tanto, resulta evidente que los cobros hechos por la entidad demandante fueron ilegales, pues no existe tarifa alguna para aplicarle a dichos automotores, por consiguiente, se deben devolver los dineros pagados por este concepto a EMCALI.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide sobre la legalidad del acto demandado por medio del cual se negó la solicitud de reintegro del impuesto sobre vehículos automotores pagado por la actora, por los años gravables 2008 a 2012, correspondiente a unos vehículos oficiales. Si se estima que el acto acusado es nulo, se determinará si procede el restablecimiento del derecho solicitado.

Para resolver la Sala hará las siguientes precisiones:

Impuesto de vehículos automotores

El impuesto sobre vehículos automotores, que es distinto al impuesto de circulación y tránsito y rodamiento, fue creado por la Ley 488 de 1998 (24 de diciembre), que en su capítulo VII (artículos 138 a 151), reguló, entre otros aspectos, los elementos de la obligación tributaria, su declaración y pago y administración y control.

¹⁰ Folios 266 a 168

¹¹ Folios 269 a 271

El artículo 138 de la Ley 488 de 1998, dispone que:

"ARTÍCULO 138. IMPUESTO SOBRE VEHICULOS AUTOMOTORES. Créase el impuesto sobre vehículos automotores el cual sustituirá a los impuestos de timbre nacional sobre vehículos automotores, cuya renta se cede, de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, y se regirá por las normas de la presente ley.

El Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá podrá mantener el gravamen a los vehículos de servicio público que hubiere establecido antes de la vigencia de esta ley."

Así, el nuevo impuesto sobre vehículos sustituyó tres impuestos: el de timbre nacional sobre vehículos automotores, el impuesto de circulación y tránsito y el impuesto unificado de vehículos para el Distrito Capital.

En relación con el impuesto sobre vehículos automotores, la Sala ha señalado que es un impuesto nuevo que se creó con la Ley 488 de 1998 y que unificó los impuestos que hasta ese momento gravaban la propiedad de los vehículos automotores, esto es, el de timbre nacional sobre vehículos automotores, el de circulación y tránsito o rodamiento, que era municipal, y el unificado de vehículos en el Distrito Capital.

Al respecto, la Sala sostuvo lo siguiente¹²:

"En sentencia C-720 de 1999 la Corte Constitucional precisó que el impuesto sobre vehículos automotores previsto en el artículo 138 de la Ley 488 de 1998 es un nuevo impuesto del orden nacional, que está regulado integralmente en la misma Ley y que constituye una renta nacional cedida a las entidades territoriales en proporción a lo recaudado en la respectiva jurisdicción.

La intención del legislador al presentar el articulado sobre el impuesto de vehículos, fue la de unificar en un impuesto todos los que gravan la propiedad de los vehículos automotores (impuesto de timbre nacional sobre vehículos automotores; de circulación y tránsito y el unificado de vehículos del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá), para lograr la mayor eficiencia posible en el recaudo y cobro de estos tributos. [...]"

Así pues, el impuesto de circulación y tránsito es distinto al de vehículos automotores: el primero es municipal y el segundo, nacional, cuyas rentas fueron cedidas a las entidades territoriales (art 138 de la Ley 488 de 1998). Además, el impuesto de circulación y tránsito o rodamiento, junto con el impuesto de timbre nacional de vehículos automotores y el impuesto unificado de vehículos del Distrito Capital, fueron sustituidos por el impuesto nacional sobre vehículos automotores o unificados en éste.

De acuerdo con los artículos 140 y 141 de la Ley 488 de 1998, están gravados con el impuesto sobre vehículos automotores todos los

¹² Sentencia de 21 de agosto de 2008, exp 15360, C.P. Héctor J. Romero Díaz

vehículos nuevos o usados y los que se internen temporalmente en el territorio nacional y, sólo están exentos los que expresamente señala la última norma en mención, así:

"ARTICULO 141. VEHÍCULOS GRAVADOS. *Están gravados con el impuesto los vehículos automotores nuevos, usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional, salvo los siguientes:*

- a) Las bicicletas, motonetas, y motocicletas con motor hasta de 125 c.c. de cilindrada;*
- b) Los tractores para trabajo agrícola, trilladoras y demás maquinaria agrícola;*
- c) Los tractores sobre oruga, cargadores, mototrillas, compactadoras, motoniveladoras y maquinaria similar de construcción de vías públicas;*
- d) Vehículos y maquinaria de uso industrial que por sus características no estén destinados a transitar por las vías de uso público o privadas abiertas al público;*
- e) Los vehículos de transporte público de pasajeros y de carga.*

PARÁGRAFO 1o. *Para los efectos del impuesto, se consideran nuevos los vehículos automotores que entran en circulación por primera vez en el territorio nacional.*

PARÁGRAFO 2o. *En la internación temporal de vehículos al territorio nacional, la autoridad aduanera exigirá, antes de expedir la autorización, que el interesado acredite la declaración y pago del impuesto ante la jurisdicción correspondiente por el tiempo solicitado. Para estos efectos la fracción de mes se tomará como mes completo. De igual manera se procederá para las renovaciones de las autorizaciones de internación temporal".*

Los sujetos pasivos del impuesto son los propietarios o poseedores de los vehículos gravados (artículo 142 de la Ley 488 de 1998). La base gravable es el valor comercial de los vehículos gravados, establecido anualmente mediante resolución expedida por el Ministerio de Transporte, en el mes de noviembre del año inmediatamente anterior al gravable (artículo 143).

Y en relación con las tarifas del tributo, en el artículo 145 del mismo ordenamiento, se dispuso lo siguiente:

"ARTÍCULO 145. *Las tarifas aplicables a los vehículos gravados serán las siguientes, según su valor comercial:*

1. Vehículos *particulares*:

- a) Hasta \$ 20.000.000 1.5%;*
- b) Más de \$ 20.000.000 y hasta \$ 45.000.000 2.5%, y*
- c) Más de \$ 45.000.000 3.5%*

2. Motos de más de 125 c.c. 1.5% [...]"

De acuerdo con las disposiciones anteriores, es claro para la Sala que están gravados los vehículos nuevos, los vehículos usados y los que se internen temporalmente al territorio nacional, con excepción de los

señalados expresamente en el artículo 141 de la Ley 488 de 1998, antes transcrito.

Si bien es cierto que esta norma no excluyó a los vehículos de propiedad de las entidades públicas, el artículo 145 del mismo ordenamiento jurídico no dispuso una tarifa para los vehículos de uso oficial. Por lo tanto, estos no se encuentran gravados con el impuesto sobre vehículos automotores de que trata la Ley 488 de 1998 debido a la ausencia de uno de los elementos esenciales del tributo [tarifa].

Sobre este punto en particular, la Sala reitera el criterio expuesto en la sentencia de 21 de agosto de 2008, en la cual se precisó lo siguiente¹³:

*"Aunque las normas sobre sujeto pasivo y base gravable del impuesto de vehículos no excluyeron del mismo a los vehículos oficiales, **la disposición sobre tarifas sólo se refiere a los vehículos particulares** y a las motos de más de 125 c.c, lo que significa que el legislador no previó ninguna tarifa para los vehículos de uso oficial ni autorizó a las entidades territoriales a hacerlo.*

*Lo anterior significa que **los vehículos oficiales no pueden ser gravados con el impuesto de vehículos** porque faltó uno de los elementos esenciales para que respecto de los mismos se configurara el tributo (la tarifa), elemento que, se insiste, no puede ser suplido por las entidades territoriales, dado que su autonomía tributaria se encuentra sujeta a la Constitución y a la ley (artículos 150 [12], 287, 300[4], 313 [4] y 338 de la Constitución Política).*

Y, si la Ley 488 de 1998 no gravó con el impuesto a los vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos, ni pueden los departamentos fijar este elemento esencial en reemplazo del legislador, puesto que las asambleas son organismos administrativos (artículo 299 de la Constitución Política) y no pueden legislar; además, el legislador no las facultó para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales". Resaltado por la Sala.

Caso concreto

En el presente caso, la parte actora, solicita el reintegro del impuesto sobre vehículos automotores pagado durante los últimos cinco años [2008, 2009, 2010, 2011 y 2012] al departamento del Valle del Cauca, pues a su juicio, no existe fundamento legal para el cobro del tributo sobre los vehículos oficiales.

Por su parte, el departamento del Valle del Cauca negó esta petición mediante Oficio 1330-025 SAD, 102108 de 27 de agosto de 2012¹⁴, al considerar que conforme al artículo 141 de la Ley 488 de 1998, los vehículos oficiales no están exentos del impuesto de vehículos automotores.

¹³ Sentencia del 21 de agosto de 2008 expediente 15360 M.P. Héctor J. Romero Díaz

¹⁴ Folios 47 y 48

Como se precisó antes, la Ley 488 de 1998 no gravó a los vehículos oficiales con el impuesto nacional sobre los vehículos automotores, tanto es así que en el artículo 141 no determinó una tarifa para estos vehículos, elemento que resulta indispensable para la configuración del tributo y que no puede ser establecida por las entidades territoriales, ya que esta competencia normativa es exclusiva del legislador.

En ese orden de ideas, como la Ley 488 de 1998 no consagró una tarifa para vehículos oficiales, sencillamente no existe el tributo en relación con los mismos, ni pueden los departamentos establecerlo en reemplazo del Congreso. Además, el legislador no facultó a las Asambleas Departamentales para fijar la tarifa del impuesto para los vehículos oficiales.

La Sala considera que no existe fundamento legal para la causación del impuesto sobre vehículos automotores oficiales a las EMPRESAS PÚBLICAS DE CALI – EMCALI EICE E.S.P. En consecuencia, procede la declaratoria de nulidad del acto demandado y, por consiguiente, la devolución por parte del departamento del Valle del Cauca de lo pagado por este concepto durante los últimos cinco años [2008, 2009, 2010, 2011 y 2012], por efecto de la acción de cobro consagrada en el artículo 817 del Estatuto Tributario, con la correspondiente indexación e intereses moratorios.

Las anteriores razones, son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

Condena en costas

Con fundamento en el artículo 188 del CPACA, el Tribunal condenó en costas a la parte vencida y fijó como agencias en derecho, el 5% del valor de las pretensiones de la demanda. Esta decisión se mantiene por no haber sido apelada por el demandado.

En relación con las costas de segunda instancia, la Sala precisa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y 361 del Código General del Proceso, las sentencias que deciden los procesos de conocimiento de la jurisdicción de lo contencioso administrativo deben resolver sobre la condena en costas, que están integradas por las expensas y gastos en que incurrió la parte durante el proceso y por las agencias en derecho. Esta regla que no se aplica a los procesos en los que se ventile un interés público.

Por su parte, el artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

"[...] 3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

[...] 8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación".

Respecto a la condena en costas de que trata el Código General del Proceso, la Corte Constitucional ha señalado lo siguiente¹⁵:

"La condena en costas no resulta de un obrar temerario o de mala fe, o siquiera culpable de la parte condenada, sino que es resultado de su derrota en el proceso o recurso que haya propuesto, según el artículo 365¹⁶. Al momento de liquidarlas, conforme al artículo 366¹⁷, se precisa que tanto las costas como las agencias en derecho corresponden a los costos en los que la parte beneficiaria de la condena incurrió en el proceso, **siempre que exista prueba de su existencia, de su utilidad y de que correspondan a actuaciones autorizadas por la ley.** De esta manera, las costas no se originan ni tienen el propósito de ser una indemnización de perjuicios causados por el mal proceder de una parte, ni pueden asumirse como una sanción en su contra". Subraya la Sala

En este caso, nos hallamos ante el evento descrito en el numeral 3 del artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), por cuanto se confirma la sentencia apelada. Sin embargo, como lo ha precisado la Sala¹⁸, estas circunstancias deben analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que "**Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación**".

Una vez revisado el expediente, se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas. Por lo tanto, no se condena en costas en esta instancia.

En resumen, la Sala confirma la sentencia apelada. A su vez, niega la condena en costas en esta instancia.

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

FALLA

¹⁵ Cfr. la sentencia C-157/13, M.P. Mauricio González Cuervo, en la que se declaró exequible el párrafo único del artículo 206 de la Ley 1564 de 2012, por medio de la cual se expide el Código General del Proceso y se dictan otras disposiciones, bajo el entendido de que tal sanción -por falta de demostración de los perjuicios-, no procede cuando la causa de la misma sea imputable a hechos o motivos ajenos a la voluntad de la parte, ocurridos a pesar de que su obrar haya sido diligente y esmerado.

¹⁶ Se transcribe el artículo 365 del CGP.

¹⁷ Se transcribe el artículo 366 del CGP.

¹⁸ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, exp. 20485, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 17 de septiembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.

SEGUNDO: NEGAR la condena en costas en esta instancia.

TERCERO: RECONOCER personería a Ana Fabiola Cárdenas Hurtado, como apoderada del departamento del Valle del Cauca en los términos del poder que está en el folio 275 del expediente.

Cópiese, notifíquese, devuélvase el expediente al Tribunal de origen y cúmplase.

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

MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ