

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., veintitrés (23) de noviembre de dos mil dieciocho (2018)

Radicación número: 080012331000-2006-02379-02(22420)

Actor: BAVARIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO

FALLO

Conoce la Sala el recurso de apelación interpuesto por las partes contra la sentencia de treinta (30) de octubre de dos mil quince (2015), proferida por el Tribunal Administrativo con Sede en Barranquilla, Sala Itinerante Administrativa en Descongestión, que en su parte resolutive dispuso lo siguiente:

1.- DECLÁRENSE NO PROBADAS la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por la parte demandada, de conformidad con lo expuesto en la parte considerativa de la sentencia.

2.- DECLÁRENSE, la nulidad de los siguientes artículos: "Artículo 86 y 87 de la Ordenanza N° 41 de 2002 de la Asamblea Departamental del Atlántico y del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003 del Gobernador del Departamento del Atlántico; Artículo 2°, 3° y parágrafo 2°, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 11, 13 y 14 de la Ordenanza N° 18 de 2006 de la Asamblea Departamental del Atlántico, y 173, 174 y parágrafo segundo, 175, 176, 177, 178, 179 y párrafos, 183, 185 y 186 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003 del Gobernador del Atlántico; Artículos 281 de la Ordenanza N° 0041 de 2001 (sic), modificado por el artículo 52 de la Ordenanza N° 011 de 2003, compilado en el artículo 281 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003; Artículos 291-1 de la Ordenanza 21 de 2002 (sic), compilado bajo el artículo 291-1 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003; Artículos 358 numerales 1 y 6 de la Ordenanza 41 de 2002 compilados bajo el artículo 358 numerales 1 y 6 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2002 (sic); Artículo 392 inciso 2° de la Ordenanza 41 de 2002, compilado bajo el artículo 392 inciso 2 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2002 (sic)", por las razones expuestas en la parte considerativa de esta providencia.

3.- NIEGANSE las pretensiones de la demanda en contra de los siguientes artículos demandados: "Artículo 30 in fine de la Ordenanza N° 41 de 2002 de la Asamblea Departamental del Atlántico, y 30 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2002 (sic) del Gobernador del Departamento del Atlántico; Artículo 33 numeral (sic) de la Ordenanza N° 41 de 2002 de la Asamblea Departamental de Atlántico, y del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003 del Gobernador del Departamento del Atlántico; Artículo 24 de la Ordenanza N° 11 de 2003 de la Asamblea Departamental del Atlántico, y 88-1 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003 del Gobernador del Atlántico, Artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza N° 11 de 2003, compilados en los artículos 197-1, 198, 199 y 199-1 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2003; Artículo 396 inciso 5° y 398 de la Ordenanza 41 de 2002, compilado bajo los artículos 396 inciso 5° y 398 del Decreto Ordenanzal N° 823 de 2002 (sic); Vicio de forma en la expedición de la Ordenanza N° 11 de 2003."

4.- SIN CONDENAS EN COSTAS, en esta instancia.

I. ANTECEDENTES

1. La demanda

1.1 Las pretensiones

En ejercicio de la acción de nulidad, la parte demandante solicitó lo siguiente:

1.- Que son nulas las siguientes disposiciones departamentales:

- Artículos 30 in fine, 33 numeral 3°, 86, 87, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179 y párrafos, 183, 185, 186, 281, 291-1, 358 numerales 1° y 6°, 392, 396 inciso 5° y 398 de la Ordenanza N° 041 de 2002;
- Artículos 24, 43, 44, 45, 46 y 52 de la Ordenanza N° 011 de 2003 de la Asamblea Departamental del Atlántico.
- Artículos 2°, 3° y párrafo, 4°, 5°, 6°, 7°, 8°, 11, 13 y 14 de la Ordenanza N° 0018 de julio 25 de 2006 de la Asamblea Departamental del Atlántico;

- *Y los artículos del Decreto Ordenanza N° 823 de Noviembre 28 de 2003 del Gobernador del Departamento del Atlántico que los compilan, como son los artículos 30 in fine, 33 numeral 3°, 86, 87, 88-1, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179 y párrafos, 183, 185, 186, 197-1, 198, 199, 199-1, 281, 291-1, 358 numerales 1° y 6°, 392, 396 y 398.*
 - *Los textos de las normas acusadas se transcriben más adelante en el acápite de Concepto de la Violación.*
- 2.- *Que es Nula en su integridad la Ordenanza N° 000011 de agosto 25 de 2003 "por medio de la cual se adoptan normas en materia tributaria departamental y se dictan otras disposiciones" y cuyo texto se adjunta en copia auténtica a la presente demanda.*

1.2 Las normas violadas y el concepto de la violación

Para la parte demandante las normas demandadas están viciadas de nulidad por vulnerar los artículos 6, 13, 84, 95-9, 121, 122, 287 numerales 2 y 3, 300 numeral 4 y 338 de la Constitución Política, 192, 193, 197, 199, 214, 215, 219 y 221 de la Ley 223 de 1995, 21 del Decreto Reglamentario Nacional 2141 de 1996, 5, 9, 10, 11, 12 y 13 del Decreto Reglamentario Nacional 3071 de 1997, 62 numeral 1, 71 numerales 2 y 5, 77, 78, 79 y 80 del Decreto Ley 1222 de 1986, 3 y 5 de la Ley 645 de 2001, 6 de la Ley 77 de 1981, 38-4 de la Ley 397 de 1997, 3 de la Ley 687 de 2001, 59 de la Ley 788 de 2002, 555-2, 643, 755-3, 760 y 762 del Estatuto Tributario Nacional, 148 de la Ley 142 de 1994, 8 del Decreto Reglamentario 2223 de 1996.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1.2.1 Impuesto al consumo

Falta de competencia: porque la Asamblea y el Gobernador del Atlántico expidieron las normas demandadas, excediendo los límites señalados en la Ley.

Los artículos 30 de la Ordenanza 0041 de 2002 y 30 del Decreto Ordenanza 0823 de 2003, están viciados de nulidad porque en desconocimiento del principio de legalidad prevén que en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos del Departamento del Atlántico, concretamente, del impuesto al consumo, se debe aplicar el Estatuto Tributario Departamental, en contravía de lo

previsto en los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, que para tales efectos, remiten al Estatuto Tributario Nacional.

También se desconoció que el impuesto al consumo de cervezas es un tributo que no puede ser reglamentado por el departamento, porque así lo dispuso el artículo 193 de la Ley 223 de 1995.

Y, en el caso de los licores no se tuvo en cuenta que el artículo 65 de la Ley 14 de 1983 sólo le permite a las asambleas departamentales reglamentar los aspectos administrativos del recaudo, aseguramiento del pago y control de evasión y contrabando.

En conclusión, se desconocen normas de rango superior, que señalan que el impuesto al consumo es nacional y, por ende, su reglamentación es de competencia del Congreso.

Los artículos 33 de la Ordenanza 0041 de 2002 y del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, prevén que todos los responsables del impuesto al consumo tienen la obligación de registrarse en la Secretaría de Hacienda, es decir, se omite lo previsto en los artículos 194 y 215 de la Ley 223 de 1995, que se refiere de manera exclusiva a los responsables del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y cigarrillos y tabaco elaborado.

Se trata de una obligación que el legislador no le impuso a los productores e importadores de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, pese a lo cual, en las normas locales demandadas, se les hizo extensiva, lo que contraviene lo previsto en el artículo 193 de la Ley 223 de 1995.

Los artículos 86 y 87 de la Ordenanza 0041 de 2002 y del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, establecen sanciones por extemporaneidad en la legalización y anulación de tornaguías, que no están previstas en la ley, contrariando, por tanto, lo señalado en los artículos 197 y 219 de la Ley 223 de 1995 y, 5, 9, 10, 11, 12 y 13 del Decreto Reglamentario 3071 de 1997.

Los artículos 24 de la Ordenanza 0011 de 2003 y 88-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, regulan el registro único de contribuyentes del impuesto al consumo, que a nivel nacional está previsto para todos los contribuyentes de los impuestos nacionales y

demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, respecto de los cuales esta requiera su inscripción.

Este requerimiento, además de impartir un trato discriminatorio en relación con los demás contribuyentes del Departamento del Atlántico, a los que no se les exige, resulta adicional al previsto en el artículo 33 (numeral 3) de la Ordenanza 0041 de 2002, con lo que se torna excesivo.

La norma demandada, además, establece un bono de pago por concepto del registro único de contribuyentes, que es de carácter obligatorio y que carece de respaldo legal.

El artículo 281 de la Ordenanza 0041 de 2002, modificado por el artículo 52 de la Ordenanza 0011 de 2003, compilado en el artículo 281 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, es nulo por establecer sanciones por fuera de las pautas señaladas en los artículos 643 del Estatuto Tributario Nacional, 3 y 4 de la Ley 645 de 2001, y 59 de la Ley 788 de 2002.

La norma acusada de ilegalidad distingue dos eventos en los que procede la sanción por no declarar.

En el numeral 1 la norma acusada no consultó ninguno de los lineamientos que proporciona el artículo 643 del ET, ni distingue entre los impuestos cuya omisión de declaración se sanciona, ni las tarifas o montos de estos impuestos. Se señala una sanción general del 15% del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración, sin exceder del 200% del impuesto. Los extremos y montos son, así, totalmente arbitrarios.

En cuanto al numeral 2, se acoge el mismo numeral del artículo 643 del ET, relacionado con el impuesto sobre las ventas, sin tener en cuenta que el tributo de estampillas es de carácter documental, de ejecución instantánea, cuyo recaudo depende del valor del acto u operación que se celebre con la intervención de un funcionario público, cuya tarifa no puede exceder del 2% del valor de los actos a gravar, tal como lo prevén los artículos 3, 5 y 6 de la Ley 645 de 2001.

Precisó que si uno de los extremos señalados en la norma demandada es el impuesto sobre las ventas, tributo que no guarda relación con la estampilla, la sanción impuesta resulta exorbitante frente al tributo mismo, en los términos autorizados por la ley.

Los artículos 396 (inciso 5) y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002 compilados en los artículos 396 (inciso 5) y 398 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, toman las presunciones previstas en el Estatuto Tributario Nacional para impuestos de carácter nacional (arts. 760 y 762 ET) y las aplica de manera "*discriminatoria*" a los responsables del impuesto al consumo y de la estampilla Pro Hospital Universitario, lo que produce un trato desigual para estos contribuyentes.

Teniendo en cuenta que la estampilla no es un tributo de ingresos, no es posible aplicarle las presunciones de ingresos por omisión del registro de compras y del valor de la transacción, señaladas en las citadas normas.

En lo que tiene que ver con el impuesto al consumo recalcó que es de carácter nacional y, por lo tanto, el Gobierno Nacional es el competente para reglamentarlo, en consecuencia, esta norma está viciada de nulidad por falta de competencia, en lo que a este tributo concierne.

Agregó que se debe tener en cuenta lo previsto en los artículos 189 de la Ley 223 de 1995 y 21 del Decreto Reglamentario 2141 de 1996.

1.2.2 Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E.

Los artículos 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006 y 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185 y 186 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 son nulos, porque la Asamblea del Departamento del Atlántico carece de competencia para:

- a) Implantar un tributo sobre las facturas comerciales que se emitan en desarrollo de actividades industriales, comerciales y de servicios, porque estas están gravadas con ICA, lo que conduciría a doble imposición por un mismo hecho económico y, se trata de documentos privados, en los que no intervienen funcionarios públicos.
- b) Fijar eventos de causación ajenos al tributo.
- c) Establecer periodos bimestrales.
- d) Crear una declaración tributaria nueva.

- e) Delegar en funcionarios privados la adhesión y anulación de la estampilla, porque se trata de elementos que no fueron previstos en la Ley 645 de 2001.
- f) Crear presunciones de ingresos mínimos que no fueron autorizadas por el legislador.

Por otra parte, los artículos 10, 11, 12 y 13 de la Ordenanza 0018 de 2006 no aparecen en la publicación oficial realizada en la Gaceta nro. 7779 de 31 de agosto de 2006, pese a lo cual, se incorporaron en el Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 (artículos 181, 183, 184 y 185).

Adicional a lo anterior, en la nota de sanción aparece relacionada la Ordenanza 017 de 15 de julio de 2006, no la 018 de 2006.

El artículo 281 de la Ordenanza 0041 de 2002, modificado por el artículo 52 de la Ordenanza 0011 de 2003, compilado en el artículo 281 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, es nulo, por las razones expuestas con anterioridad, en el acápite del impuesto al consumo.

El artículo 291-1 de la Ordenanza 0041 de 2002 compilado en el artículo 291-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 señala la sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión, conforme está prevista en el artículo 669 del Estatuto Tributario Nacional, que aplica de manera exclusiva para los contribuyentes del impuesto sobre las ventas, cuya naturaleza no se asimila a las estampillas.

Los numerales 1 y 6 del artículo 358 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilados en los numerales 1 y 6 del artículo 358 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 crean el deber formal de presentar declaración privada bimestral para la estampilla Pro Hospital Universitario, en franco desconocimiento de la naturaleza documental de este tributo y de su ejecución instantánea.

El inciso 2 del artículo 392 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el inciso 2 del artículo 392 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, se refiere a la presunción de ingresos por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorros, entre otros, para los responsables de la estampilla Pro Hospital Universitario, norma que se funda en el artículo 755-3 del Estatuto Tributario Nacional, prevista para los contribuyentes del impuesto sobre las ventas, tributo que no guarda identidad con la estampilla que se analiza en esta oportunidad.

Los artículos 396 (inciso 5) y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002 compilados en los artículos 396 (inciso 5) y 398 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 son nulos por los argumentos expuestos con anterioridad, en el acápite del impuesto al consumo.

1.2.3 Tasa de Servicio Público y Seguridad Ciudadana

Los artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza 0011 de 2003 y 197-1, 198, 199 y 199-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, son nulos porque se creó una "tasa" de servicio público y seguridad ciudadana cuyos sujetos pasivos son los usuarios del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Atlántico, "*que carece de fundamento legal*".

Con este tributo, que en realidad, es un impuesto, porque no es voluntario y los sujetos pasivos no perciben una contraprestación específica, se pretende cobrar: (i) un servicio que ya es objeto de cobro –el de energía-, desconociendo lo previsto en el artículo 148 de la Ley 142 de 1994 y, 62-5 y 71-1 del Decreto Ley 1222 de 1986 y (ii) un derecho de todos los habitantes del país –seguridad ciudadana-, que debe ser cubierto con los tributos del Estado.

Al tratarse de un tributo, es claro que su implementación en el Departamento del Atlántico desconoció el principio de reserva de ley y de legalidad que impera en materia tributaria.

Además, resulta inequitativo gravar únicamente a los usuarios del servicio público de energía eléctrica.

Finalmente, expuso que este gravamen tiene una tarifa indeterminada, sujeta a actualizaciones propias del servicio de energía, cuyo no pago genera sanciones que, también carecen de sustento legal.

1.2.4 Vicio de forma en la expedición de la Ordenanza 0011 de 2003

Esta ordenanza fue objetada parcialmente por el Gobernador del Departamento y, pese a ello, se sancionó, en contravía de lo previsto en los artículos 305-9 de la Constitución Política y, 77, 78, 79 y 80 del

Decreto 1222 de 1986, lo que conduce a su nulidad por expedición irregular.

2. La contestación de la demanda

El Departamento del Atlántico se opuso a las pretensiones de la demanda, por las razones que se resumen a continuación:

Aclaró que la Ordenanza 0011 de 2003 –demandada- está derogada en todas sus partes.

En cuanto a la presunta irregularidad en la expedición de la citada ordenanza, expuso que las objeciones presentadas por el Gobernador del Atlántico sí fueron tramitadas por la Asamblea Departamental, conforme con el procedimiento previsto en los artículos 77, 78, 79 y 80 del Decreto 1222 de 1986.

En gracia de discusión, de haberse incurrido en la irregularidad señalada por la parte actora, esta no conduce a la nulidad de la ordenanza, porque no es de tipo sustancial, es decir, no cuenta con la entidad suficiente para afectar la decisión o contenido del acto¹.

En lo que tiene que ver con el impuesto al consumo, afirmó que las normas demandadas no han modificado en lo más mínimo el régimen señalado por el legislador con respecto a este tributo, por el contrario, siguen los lineamientos previstos en la Ley 223 de 1995.

Respecto de la estampilla Pro Hospital Universitario, la Ley 645 de 2001 autorizó a las asambleas departamentales para que determinen las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla, en las actividades y operaciones que se deban realizar en cada territorio.

Esta ley, que fue declarada exequible por la Corte Constitucional², dejó a cargo de las asambleas departamentales un amplio margen para la

¹ Transcribió apartes de la sentencia del Consejo de Estado de 15 de marzo de 1991, radicado nro. 190, C.P. Libardo Rodríguez.

² Sentencia C-227 de 2002, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

configuración de la estructura de la estampilla en cada territorio y, de su contenido no se derivan restricciones directas para la definición del hecho generador y la base gravable, salvo la exigencia de que se trate de actividades u operaciones realizadas en los departamentos o municipios.

El hecho generador de este tributo, de acuerdo con la ley y con las ordenanzas demandadas, son las actividades y operaciones que se verifiquen en la circunscripción territorial, lo que significa que se trata de actividades contempladas en el Código de Comercio y en el registro mercantil, esto es, industriales, comerciales y de servicios.

Si se tienen en cuenta los elementos del impuesto de industria y comercio, previstos en la Ley 14 de 1983, es claro que no existe doble imposición, por falta de identidad en el hecho generador.

En lo que atañe con la exigencia de intervención de un funcionario público, afirmó que se trata de una formalidad tendiente a facilitar la administración y control de la estampilla, por lo tanto, no es un aspecto que sea propio de la estructura del tributo, como lo entiende la parte actora.

Además, por tratarse de un tributo de carácter territorial, las exenciones son de competencia de la Asamblea Departamental y no del legislador.

Finalmente, propuso la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, porque las ordenanzas demandadas fueron expedidas por la Asamblea Departamental del Atlántico y no por la Gobernación.

3. La suspensión provisional

Esta Sección mediante providencia de 19 de julio de 2012, resolvió el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra el numeral 5 del auto de 21 de julio de 2009, proferido por el Tribunal Administrativo del Atlántico, que negó la solicitud de suspensión provisional de las normas acusadas de ilegalidad³.

³ Fls. 379 a 395 del c.p. nro. 1.

En esa oportunidad se revocó la providencia apelada y, en su lugar, se dispuso:

- 1. **ESTÉSE** a lo resuelto en el auto del 13 de diciembre de 2011, el cual suspendió provisionalmente los efectos jurídicos de los artículos 2° y 3° y párrafo 2°, 4°, 6°, 7°, 8°, y 14 de la Ordenanza No. 18 de 2006 de la Asamblea Departamental del Atlántico; 281-2 y 358-6 de la Ordenanza 041 de 2002 de la Asamblea Departamental del Atlántico y 173, 174 y párrafo segundo, 175, 177, 178, 179 y párrafos, 185 y 186 del Decreto Departamental No. 823 de 2003.*
- 2. Suspéndanse provisionalmente los efectos jurídicos de los artículos 13 de la Ordenanza No. 18 de 2006 de la Asamblea Departamental del Atlántico y 281-2 y 358-6 del Decreto Departamental No. 823 de 2003.*
- 3. Niégase la suspensión provisional de los artículos 86, 87, 281-1, 358-1 de la Ordenanza No. 041 de 2002 de la Asamblea Departamental del Atlántico; y su compilación contenida en los artículos 86, 87, 281-1 y 358- 1 del Decreto Ordenanzal No. 823 de 2003.*

4. La sentencia apelada

En la sentencia de primera instancia, el Tribunal declaró no probada la excepción de falta de legitimación en la causa por pasiva, propuesta por el Departamento del Atlántico, porque el Gobernador es el representante legal de ese ente territorial.

Artículos 30 y 33 numeral 3 de la Ordenanza 0041 de 2002, y 30 y 33 numeral 3 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

El Tribunal precisó que la Ley 14 de 1983 le otorgó al departamento la facultad para optar por gravar la producción, introducción y venta de licores destilados con el impuesto al consumo o celebrar convenios que le reporten una participación.

Por su parte, el artículo 51 de la Ley 788 de 2002, facultó a los departamentos para que, dentro del ejercicio del monopolio de licores destilados, en lugar del impuesto al consumo, se aplique una participación establecida por grado alcoholímetro, que en ningún caso tendrá una tarifa inferior a la del impuesto, la que será fijada por cada departamento, que debe ser única para todos los productos, tanto nacionales como extranjeros.

Conforme con lo anterior, las normas demandadas no violaron los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, porque las Asambleas Departamentales sí tienen competencia para modificar el régimen señalado por el legislador, en consecuencia, se negaron las pretensiones de la demanda respecto de los artículos 30 y 33 numeral 3 de la Ordenanza 0041 de 2002, y 30 y 33 numeral 3 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003.

Artículos 86 y 87 de la Ordenanza 0041 de 2002 y del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

Puso de presente que la Ley 223 de 1995 y el Decreto Reglamentario 3071 de 1997 no prevén la sanción por la no movilización de mercancías dentro del término legal, como tampoco por la extemporaneidad en la legalización de tornaguías y en su anulación, por lo que se anularon las normas demandadas.

Artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003 y 88-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

Para el Tribunal, la obligación del registro único tributario para los contribuyentes de impuestos de carácter nacional es diferente al previsto en la norma demandada, que es de índole departamental, en consecuencia, contrario a lo afirmado por la parte demandante, no se vulnera el derecho a la igualdad.

Artículos 2, 3 -parágrafo 2-, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006, y 173, 174 -parágrafo 2-, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185 y 186 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

Teniendo en cuenta que en el Departamento del Atlántico se previó como hecho generador de la estampilla la factura o documento equivalente, es decir, un documento expedido por particulares sin la intervención de servidores del departamento o del municipio⁴ y, con fundamento en el mismo, se determinaron los demás elementos del tributo, el Tribunal declaró la nulidad de las normas demandadas, por

⁴ Al respecto, transcribió apartes de la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 13 de diciembre de 2011, radicado nro. 19029, C.P. William Giraldo Giraldo.

violar la Ley 645 de 2001.

Artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza 0011 de 2003 compilados en los artículos 197-1, 198, 199 y 199-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

Se puso de presente que la parte actora no demandó la norma que creó el cobro de la tasa de servicio público y seguridad ciudadana, y que no se vulneró el artículo 148 de la Ley 142 de 1994, porque el Consejo de Estado⁵ ha dicho que es posible establecer, o en su defecto, cobrar conceptos distintos a los relativos a la prestación del servicio público domiciliario, siempre y cuando se haya fijado un convenio entre la entidad prestadora del servicio público y el departamento.

Finalmente, destacó que la Asamblea Departamental tenía competencia para "*fijar los elementos impositivos*", razón por la cual, se negó la solicitud de nulidad de las citadas normas.

Artículos 281, 291-1, 358 (numerales 1 y 6), y 392 –inciso 2- de la Ordenanza 0041 de 2002 y, 281, 358 (numerales 1 y 6), 291-1 y 392 –inciso 2- del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

El Tribunal declaró la nulidad del artículo 281 de la Ordenanza 0041 de 2002, porque la Asamblea Departamental copió, en su mayoría, lo previsto en el artículo 643 del ET, que se refiere a la sanción por no declarar renta y complementarios, es decir, se ignoró la naturaleza y la proporción de la sanción impuesta.

En el caso de las estampillas es claro que no procede este tipo de sanción, porque desconoce que se trata de un tributo de tipo documental, de ejecución instantánea y cuyo recaudo depende de manera exclusiva de la operación que se celebre con la intervención de un funcionario departamental o municipal.

El anterior razonamiento también sirvió para que se anulara el artículo 291-1 de la citada ordenanza, porque corresponde a la copia del artículo 669 del ET, que prevé la sanción por omitir ingresos o servir de instrumento de evasión, que al referirse a las estampillas, contraría la

⁵ Sentencia de 30 de mayo de 2013, radicado nro. 19071, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

ley e implica una doble imposición.

De igual manera se anularon los numerales 1 y 6 del artículo 358 de la Ordenanza 0041 de 2002, porque en estos se establece la obligación de presentar declaración por estampillas, lo que contradice la naturaleza del tributo.

Por último, retomando lo anteriores argumentos, también se anuló el artículo 392 de la misma ordenanza, que trata de los ingresos presuntivos por consignaciones en cuentas bancarias y de ahorros, que tiene la misma naturaleza de la prevista en el artículo 755-3 del ET, por lo que se estaría cobrando doble tributo.

Conforme con lo anterior, a su vez, se anularon los artículos 291-1 y 392 –inciso 2- del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003.

Artículos 396 –inciso 5- y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002 y 396 –inciso 5- y 398 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003

Estas normas señalan la presunción de ingresos por omisión del registro de compras y la presunción del valor de la transacción en el impuesto al consumo y a la estampilla Pro Hospital Universitario.

El Tribunal no accedió a la pretensión de nulidad porque las Asambleas Departamentales tienen la facultad de imponer sanciones dependiendo de la plaza en que se hubiere fijado el monto comercial del producto.

Además, el artículo 189 de la Ley 223 de 1995 se refiere al precio de venta al detallista, por lo que las asambleas pueden, de conformidad con la norma, regular en su respectiva plaza el monto comercial del producto.

Vicio de forma en la expedición de la Ordenanza 0011 de 2003

El Tribunal negó este cargo de ilegalidad porque en el expediente no está probada la objeción parcial a la que se refiere la parte actora.

La condena en costas

Se abstuvo de condenar en costas a la parte demandante porque su conducta procesal *“no está teñida de mala fe, dado que no es constitutiva de abuso del derecho, ni puede calificarse como torticera, maliciosa ni malintencionada”*⁶, presupuesto necesario para que proceda este tipo de condena.

5. El recurso de apelación

5.1 El **Departamento del Atlántico** interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia en lo desfavorable a sus intereses.

Afirmó que no procedía la nulidad de los artículos 86 y 87 de la Ordenanza 0041 de 2002, y del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, porque en asuntos de carácter tributario existe libertad de configuración en materia sancionatoria⁷ y constituye un mecanismo idóneo en relación con el contribuyente que incumple con la obligación constitucional de contribuir con el funcionamiento del Estado (art. 95 CP).

En relación con la nulidad de los artículos 2, 3 y parágrafo 2, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006 y, 173, 174 y parágrafo 2, 175, 176, 177, 178, 179 y parágrafo, 183, 185 y 186 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, precisó que la Ley 645 de 2001 autorizó la emisión de la estampilla Pro Hospital Universitario, norma que dejó un amplio margen para la configuración de este tributo en el departamento, porque no fijó restricciones directas para la determinación de su hecho generador o de la base gravable, salvo la existencia de que se trate de actividades u operaciones realizadas en los departamentos o municipios.

Además, la actuación del departamento está avalada por la sentencia de la Corte Constitucional C-227 de 2002, que declaró exequible la ley de autorización de la estampilla.

Consideró que el Tribunal al analizar el hecho generador del tributo confundió aspectos que son propios de la estructura de la obligación

⁶ Fl. 428 anverso del c.p.

⁷ En este sentido se remitió a la sentencia de la Corte Constitucional C-616 de 2002.

tributaria, con otros que, sin ser menos importantes, pertenecen al campo de las disposiciones tendientes a facilitar la administración y el control del tributo.

Tampoco se configuró la doble tributación porque no existe identidad del hecho generador del impuesto de industria y comercio con el de la estampilla.

En lo que tiene que ver con la nulidad de los artículos 281, 291-1, 358 (numerales 1 y 6), y 392 -inciso 2- de la Ordenanza 0041 de 2002 y, 281, 358 (numerales 1 y 6), 291-1 y 392 -inciso 2- del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, reiteró lo expuesto con anterioridad y, agregó que contrario a lo afirmado por el Tribunal, no existe desproporcionalidad en la sanción.

Insistió en la libertad de configuración en materia sancionatoria, en consecuencia, retomó los argumentos antes expuestos, en relación con este tema.

Agregó que en la sentencia apelada se incurrió en el error de estudiar de forma aislada la norma demandada, cuando lo correcto, es analizarla de manera sistemática con todas las que regulan el tributo, en particular, el régimen sancionatorio.

Afirmó que se debe tener en cuenta lo previsto en el artículo 280 del Estatuto Tributario Departamental, que le brinda la posibilidad al contribuyente omiso que, una vez se le notifique el emplazamiento para declarar, declare y liquide una sanción del 10% del impuesto a cargo, lo que descarta la violación del artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

5.2 La **parte actora** interpuso recurso de apelación y pidió que se declare la nulidad de los artículos 30, 33 (numeral 3), 396 y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002 y, 24, 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza 0011 de 2003, y sus normas compilatorias en el Decreto Ordenanzal 0823 de 2003.

Para esta parte el Tribunal no tuvo en cuenta lo previsto en los artículos 193 de la Ley 223 de 1995 y 65 de la Ley 14 de 1983, que en su orden regulan lo relacionado con el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas con bebidas no alcohólicas y, con los licores.

Precisó que la cesión de rentas al departamento no le otorga la titularidad del tributo, que sigue siendo nacional; por lo tanto, la reglamentación debe provenir del gobierno nacional, sin que sea admisible que a nivel departamental se exijan requisitos no contemplados en la ley y se reglamente un tema respecto del que existe expresa prohibición legal.

Afirmó que se desconoció lo previsto en los artículos 193, 194 y 215 de la Ley 223 de 1995 porque la obligación de registro en la Secretaría de Hacienda Departamental, dentro de los 15 días siguientes al inicio de la actividad gravada, se está exigiendo respecto de la cerveza (art. 33 demandado), cuando las normas de rango superior únicamente se refieren a los sujetos pasivos del impuesto al consumo de licores, vinos y tabacos.

En lo que tiene que ver con el artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003, recalcó que esta norma establece un registro único de contribuyentes del impuesto al consumo que no está previsto de manera general para el universo de contribuyentes en el departamento demandado que, adicionalmente, genera la obligación de pagar un bono por dicho registro, sin respaldo legal.

Que es establezca este requisito únicamente a los contribuyentes del impuesto al consumo conduce a un trato discriminatorio y, por ende, a la violación del principio de igualdad ante las cargas públicas.

Manifestó que el argumento del Tribunal, que se trata de un RUT departamental, carece de sustento legal porque no existe norma que autorice dicha exigencia.

En lo que tiene que ver con el cobro de la tasa del servicio público y seguridad ciudadana (arts. 43 a 46 de la Ordenanza 0011 de 2003), insistió en que se trata de un tributo que carece de creación y autorización legal y, precisó que el cargo se negó con el argumento que no se demandó la norma que creó la tasa, pero, no se tuvo en cuenta que, precisamente ese el fundamento del cargo, la inexistencia de la autorización legal.

Aclaró que solo con la Ley 1421 de 2010, el Congreso de la República autorizó a los departamentos la creación de esa tasa.

En lo que tiene que ver con las presunciones señaladas en los artículos 396 (inciso 5) y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002, recalcó que estas están previstas para determinados impuestos nacionales, pese a lo cual, se les aplicó a los responsables del impuesto al consumo, lo que conduce a que se desconozcan los artículos 59 de la Ley 788 de 2002 y 189 de la Ley 223 de 1995.

6. Los alegatos de conclusión

6.1 **La parte demandante** reiteró lo expuesto en el recurso de apelación.

Frente a los argumentos que sustentan el recurso de apelación interpuesto por el Departamento del Atlántico, insistió en los planteamientos de la demanda.

6.2 El **departamento demandado** repitió los fundamentos del recurso de apelación.

6.3 **El Ministerio Público** guardó silencio.

II. CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestiones previas

1.1 En esta oportunidad se demanda la nulidad parcial de las ordenanzas 0041 de 2002⁸, 0011 de 2003⁹ y 0018 de 2006¹⁰, expedidas

⁸ Por medio de la cual se expide el Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico.

⁹ Por medio de la cual se adoptan normas en materia tributaria departamental y se dictan otras disposiciones.

¹⁰ Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico (Decreto Ordenanzal 0823 de 2003).

por la Asamblea del Departamento del Atlántico, pero, adicionalmente, se cuestiona la legalidad del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, por el que el Gobernador del Departamento compiló las normas de carácter tributario que rigen en esa jurisdicción y, adicionalmente, incorporó las correspondientes modificaciones¹¹.

Como el Decreto Ordenanzal 0823 de 2003 –demandado- es un cuerpo normativo que se encargó de integrar, agrupar o recopilar en un solo texto las regulaciones tributarias aplicables en la jurisdicción del Departamento del Atlántico, incluidas las modificaciones y, como en el caso concreto, las normas demandadas, contenidas en las ordenanzas y en el decreto ordenanzal guardan identidad¹², se aclara que la declaratoria de nulidad de la norma expedida por la Asamblea Departamental repercute en la incorporada por el Gobernador en el citado decreto ordenanzal, dejándola sin efecto¹³, en relación, claro está, en todo aquello que se incorporó con ocasión de la norma anulada.

Ha sido criterio de la Sala que, como consecuencia de la nulidad de las normas contenidas en una ordenanza, también deben ser anulados los

¹¹ En el artículo 516 de la Ordenanza 0041 de 2002, previó lo siguiente: “[e]sta Ordenanza rige desde la fecha de su publicación y deroga las normas que le sean contrarias con excepción de las expedidas para el recaudo y manejo de la Estampilla Pro-Hospital Universitario de Barranquilla y a ello se considerarán incorporadas las leyes, decretos reglamentarios y demás normas que en el futuro se expidan sobre el régimen de los tributos del Departamento del Atlántico y previa autorización de la Asamblea Departamental el Gobernador del Departamento podrá incorporarlas en el cuerpo del presente Estatuto Tributario”.

¹² Salvo en lo relacionado con los artículos 183, 185 y 186 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, porque según lo afirmó la parte actora, estos se refieren a los artículos 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006, que no aparecen en la publicación oficial realizada en la Gaceta de la Gobernación del Atlántico, pese a lo cual, se incorporaron en el citado decreto ordenanzal.

¹³ El inciso final del artículo 175 del CCA dispone que “[c]uando por sentencia ejecutoriada se declare la nulidad de una ordenanza o de un acuerdo intendencial, comisarial, distrital o municipal, en todo o en parte, quedarán sin efectos en lo pertinente los decretos reglamentarios”, regla que se puede hacer extensiva a los decretos ordenanzaes compilatorios.

artículos que compilan esa norma en el decreto ordenanza¹⁴, si estos fueron demandados, motivo por el cual, en esta oportunidad, solo se analizará la legalidad de las ordenanzas demandadas y, la decisión que se tome al respecto, se hará extensiva a la norma compilatoria.

1.2 Finalmente, se aclara que el hecho que algunas de las normas demandadas se encuentren derogadas, como lo afirmó el apoderado del Departamento del Atlántico, no impide que la jurisdicción de lo contencioso administrativo se pronuncie sobre su legalidad, por los posibles efectos que pudo producir en situaciones jurídicas particulares, mientras estuvieron vigentes.

2. El fondo del asunto

Teniendo en cuenta que ambas partes apelaron la sentencia de primera instancia, por metodología, se abordará el estudio por tributos (impuesto al consumo, estampilla Pro Hospital Universitario y la tasa de servicio público y seguridad ciudadana).

2.1 El impuesto al consumo

2.1.1 Se advierte que las normas demandadas regulan lo relacionado con el impuesto al consumo¹⁵ de: (i) **cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas**, de carácter nacional, cedido a entidades territoriales¹⁶, (ii) **licores, vinos, aperitivos y similares**, que también es un tributo del orden nacional

¹⁴ Sentencia de 5 de octubre de 2016, radicado nro. 080012331000-2009-00043-02 (19693), actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹⁵ El artículo 24 de la Ordenanza 0041 de 2002 dispone: “[e]l Departamento del Atlántico es titular, en proporción al consumo de los productos gravados en su jurisdicción, del Impuesto al Consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas; del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; y del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado”

¹⁶ Conforme con el artículo 185 de la Ley 223 de 1995, este tributo es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

cedido¹⁷ y, (iii) **cigarrillos y tabaco elaborado** que es nacional en el caso de los productos extranjeros y departamental para los productos nacionales¹⁸.

2.1.2 Teniendo en cuenta lo anterior, es preciso aclarar que la cesión de la renta no altera su carácter nacional y, por ende, como lo ha dicho la Corte Constitucional, *“quien está legitimado para configurar todos sus elementos y el régimen de exenciones no son las entidades territoriales sino el Congreso”*¹⁹.

Y tener en cuenta que al legislador también le compete señalar los procedimientos en materia tributaria, incluso, en aquellos tributos que son de orden territorial²⁰, lo que no se opone a la autonomía de los entes locales para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley.

2.1.3 Al respecto, la Corte Constitucional ha dicho que *“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”*²¹.

¹⁷ Los artículos 64 de la Ley 14 de 1983 y 124 del Decreto 1222 de 1986 señalan que se trata de una renta de carácter nacional que ha sido cedida.

¹⁸ En este sentido, cfr. la sentencia de esta Corporación de 13 de abril de 2005, radicado nro. 540012331000-1999-00833-01 (13949), actor: Francisco Javier Llano Rodríguez y Amparo Elisa Preciado Hoyos. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, y de la Corte Constitucional C-414 de 2012, M.P. Mauricio González Cuervo, por la que se declaró exequible el artículo 224 de la Ley 223 de 1995, que creó el Fondo-Cuenta de impuestos al consumo de productos extranjeros.

¹⁹ Sentencia C-1114 de 2003. M.P. Jaime Córdoba Triviño.

²⁰ Sentencia C-232 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vergara. Citada en la sentencia de esta Sala de 10 de marzo de 2016, radicado nro. 760012331000-2010-01443-02 (21538), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Reiterada en la sentencia de 10 de agosto de 2017, radicado nro. 080012331000-2011-01101-01 (21530), C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

²¹ Sentencia C-1114 de 2003, M.P. Jaime Córdoba Triviño.

También ha precisado que esta unificación a nivel nacional del régimen procedimental *“no excluye las reglamentaciones expedidas por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Distritales y Municipales en relación con los tributos y contribuciones que ellos administran”*²².

De esta manera, *“en caso de oposición o contradicción entre normas procedimentales fijadas por los entes territoriales con aquellas dispuestas por el legislador, prevalecen estas últimas”* y, en consecuencia, *“los órganos competentes de las entidades territoriales deberán ajustar y modificar su normatividad para hacerla concordante con la señalada por la ley”*²³.

2.1.4 Tratándose del impuesto al consumo, la Ley 223 de 1995, que constituye el marco legal de este tributo, también dispuso la unificación del procedimiento.

2.1.4.1 En el artículo 193 de esta ley se estableció una reglamentación única a nivel nacional sobre el **impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas** y, con tal propósito se dispuso que *“ni las asambleas departamentales ni el Concejo Distrital de Santafé de Bogotá podrán expedir reglamentaciones sobre la materia, de manera que el gravamen se regirá íntegramente por lo dispuesto en la presente Ley, por los reglamentos que, en su desarrollo, profiera el Gobierno Nacional y por las normas de procedimiento señaladas en el Estatuto Tributario, con excepción del período gravable”*.

En este mismo sentido, el artículo 199 de la citada ley señaló que *“[l]os departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente al impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas”*.

2.1.4.2 En el caso del **impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y, al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado**, el legislador previó, entre otras, una disposición común, relacionada con la administración y el control del tributo.

Conforme con el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, *“[l]a fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo de los impuestos al consumo [...] es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Santafé de*

²² C-232 de 1998, M.P. Hernando Herrera Vargas.

²³ Ib.

Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal”.

Para tal efecto, *“aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente (...)”.*

2.1.5 Conforme con el anterior marco normativo, advierte la Sala que en el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, de licores, vinos, aperitivos y similares y, de cigarrillos y tabaco elaborado, los entes territoriales están sometidos al procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, tanto para efectos de determinación del tributo, como para fines sancionatorios.

2.1.6 Es usual que algunos entes territoriales al expedir el que denominan su Estatuto Tributario, opten por traer las normas de orden nacional relativas a procedimiento tributario y sancionatorio, previstas en el Estatuto Tributario Nacional, para incorporarlas o agruparlas en un solo texto, aplicable en su territorio.

Habrán casos en los que se hará una codificación²⁴ y, otros, en los que se ejecuta una labor compilatoria²⁵, las que en estricto sentido, no implican una actividad reguladora²⁶, cuestión que se debe analizar en cada caso particular.

²⁴ Conforme con el Diccionario del Español Jurídico de la RAE, la codificación consiste en la *“[o]rdenación sistemática de normas en un cuerpo legal único de contenido uniforme”.*

²⁵ Conforme con el Diccionario del Español Jurídico de la RAE, la compilación es el *“[c]onjunto de textos legales reunidos en uno solo”.* Aunque se utiliza como sinónimo de código, en la compilación *“las leyes reunidas mantienen su identidad”.*

²⁶ En la sentencia C-839 de 2008, M.P. Jaime Córdoba Triviño, la Corte Constitucional reiteró que la compilación implica *“agrupar o recopilar en un solo texto, disposiciones jurídicas sobre un tema específico, sin variar en nada su naturaleza y contenido normativo. Esta tarea, no involucra en estricto sentido ejercicio de actividad legislativa”* y, recalcó que quien compila *“limita su actividad a la reunión o agregación de normas o estatutos dentro de un criterio de selección que incide en la compilación misma, sin trascendencia al ordenamiento jurídico en cuanto tal. La función compiladora se encuentra limitada por las normas objeto de ella, de tal manera que el compilador no las*

2.1.7 Conforme con lo anterior, se procede a estudiar la legalidad de las normas demandadas.

2.1.8 **Nulidad del artículo 30 de la Ordenanza 0041 de 2002**, compilado en el artículo 30 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003. Pretensión que negó el Tribunal.

2.1.8.1 Esta norma se refiere a la administración y control del impuesto al consumo de los productos gravados en la jurisdicción del Departamento del Atlántico y, es del siguiente tenor literal:

ARTÍCULO 30. Administración y control. *La fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo de qué trata éste capítulo²⁷ es de competencia de la Subsecretaría de Rentas de la Secretaría de Hacienda o quien haga sus veces, o de los funcionarios del nivel profesional de las dependencias bajo su responsabilidad. En la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos el Departamento aplicará los procedimientos establecidos en éste Estatuto. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo serán los previstos en el*

puede modificar o sustituir, ni tiene la posibilidad de retirar o excluir disposiciones del sistema jurídico, así se las estime innecesarias, superfluas o repetidas y, claro está, tampoco le es atribuida la función, típicamente legislativa, de reordenar, con efectos obligatorios erga omnes el articulado de un conjunto normativo". En este mismo sentido, ya se había pronunciado en las sentencias C-340 de 2006, M.P. Jaime Córdoba Triviño, C-582 de 2001, M.P. Jaime Araujo Rentería y C-397 de 1995, M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

Sobre los alcances de esta diferenciación entre codificación y compilación, la Corte ha dicho que: (i) si "para efectos de expedir un estatuto o una recopilación se concede al Ejecutivo facultades generales para eliminar normas repetidas o superfluas, se supera el estadio de los estatutos o de las recopilaciones y se ingresa al de los códigos" (Sentencia C-255 de 1995, M.P. Jorge Arango Mejía) y (ii) La facultad de compilar "no puede conllevar la expedición de un nuevo texto jurídico con una numeración y una titulación propia e independiente pues ello equivale a expedir un código" (Sentencia C-129 de 1995, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa).

²⁷ El Capítulo I del Título Primero (Impuesto al Consumo y Participación Porcentual) del Libro Primero (Tributos del Departamento), se refiere a los impuestos al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado (art. 24). Fl. 104 del c.p.

presente Estatuto, en lo pertinente a los impuestos al consumo de que trata éste capítulo.

2.1.8.2 Teniendo en cuenta los argumentos expuestos en la demanda, la Sala observa que la primera parte de la norma demandada no desconoce ni se contradice con lo previsto en los artículos 199²⁸ y 221²⁹ de la Ley 223 de 1995, porque en estas disposiciones el legislador previó que la administración y el control de los impuestos al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, de licores, vinos, aperitivos y similares y, de cigarrillos y tabaco elaborado, corresponde a los departamentos y al Distrito Capital.

En lo que tiene que ver con la segunda parte de la disposición acusada de ilegalidad, la Sala observa que la remisión a las normas del estatuto departamental, en materia de régimen procesal y sancionatorio, para efectos del impuesto al consumo, no necesariamente implica su ilegalidad, porque resulta forzoso analizar cada norma a fin de establecer si esta se contradice o, por el contrario, solo reproduce, en lo pertinente, las normas de rango superior, incluido, el Estatuto Tributario Nacional.

²⁸ **“ARTÍCULO 199. ADMINISTRACIÓN DEL IMPUESTO.** *La fiscalización, liquidación oficial, cobro y recaudo del impuesto al consumo de que trata este Capítulo [impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos] es de competencia de los departamentos, y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente al impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas”.*

(...)”

²⁹ **“ARTÍCULO 221. ADMINISTRACIÓN Y CONTROL.** *La fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo [impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y, al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado] es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente a los impuestos al consumo de que trata este Capítulo”.*

Por lo anterior, establecer la ilegalidad a la que se refiere la parte actora, no es posible, *a priori*, por la sola remisión que en la norma demandada se hace al Estatuto del Departamento del Atlántico, porque, se insiste, en todo caso, resulta imprescindible examinar cada una de las normas que regulan el procedimiento tributario y sancionatorio en dicho departamento, para establecer, si se está ejerciendo la facultad reguladora, en qué términos se está haciendo y si esta desconoce el principio de legalidad.

2.1.8.3 En este orden de ideas, resultan insuficientes los argumentos expuestos por la parte actora para que se decrete la nulidad del artículo 30 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el artículo 30 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003, razón por la cual, no prospera este cargo.

2.1.9 Nulidad del artículo 33 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el artículo 33 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003. Pretensión que negó el Tribunal.

2.1.9.1 Esta norma prevé:

ARTÍCULO 33.- Obligaciones de los responsables o sujetos pasivos. *Los productores, importadores y distribuidores de productos gravados con el impuesto al consumo de que trata este capítulo, tienen las siguientes obligaciones: (...)*

1. (...)

3. *Registrarse en la Secretaría de Hacienda Departamental, dentro de los quince (15) días siguientes al inicio de la actividad gravada.*

4. (...)

2.1.9.2 Para resolver, lo primero que se advierte es que el artículo 215 de la Ley 223 de 1995 señala que los productores, importadores y distribuidores de productos gravados con impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y, con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, tienen entre otras obligaciones la de "[r]egistrarse en las respectivas Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, dentro del mes siguiente a la vigencia de la presente Ley o al inicio de la actividad gravada" (literal a).

Conforme con lo anterior y, al margen del tiempo previsto para el registro, porque este aspecto no fue objeto de cuestionamiento en la

demanda, es claro que la obligación de registro de los productores, importadores y distribuidores de productos gravados con impuestos al consumo de licores y de cigarrillos, tiene sustento legal.

Tratándose del impuesto al consumo de cerveza, si bien es cierto que en la Ley 223 de 1995 el legislador no previó la obligación de registro para los productores, importadores y distribuidores de los productos gravados con ese impuesto, también lo es, que el registro, como obligación formal, para efectos de la administración y control del tributo³⁰, que en este caso, es propio de los entes territoriales, no resulta ajeno a las normas del Estatuto Tributario Nacional, en cuanto, en este ordenamiento se prevé como un mecanismo para identificar, ubicar y clasificar a los sujetos de las obligaciones ante la Administración Tributaria³¹, con lo que se concluye que, por las razones expuestas en la demanda, este cargo de ilegalidad no está llamado a prosperar.

2.1.10 Nulidad de los artículos 86 y 87 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilados en los artículos 86 y 87 del Decreto Ordenanza 0823 de 2003. Normas que fueron anuladas por el Tribunal.

2.1.10.1 Estos artículos se refieren a la sanción por extemporaneidad en la legalización y en la anulación de tornaguías, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 86.- Extemporaneidad en la legalización de tornaguías. *De conformidad con lo dispuesto por el artículo 10º del Decreto 3071 de 1.997 y en procura de ejercer un mayor control sobre los productos objeto de monopolio o impuesto al consumo que se introduzcan al Departamento del Atlántico, éste fijará una sanción por extemporaneidad en el proceso de legalización de la respectiva tornaguía mediante el cual se movilizaron los productos, que será equivalente al cinco por ciento (5 %) del valor de la participación o impuesto al consumo causado por la mercancía amparada con la tornaguía, por cada mes o fracción de mes de extemporaneidad en la*

³⁰ En la sentencia de 13 de abril de 2005, radicado nro. 540012331000-1999-00833-01 (13949), C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, se destacó que la finalidad del registro es la "conformación de una base de datos que sirve de soporte a la actividad de administración, fiscalización y control del impuesto en el respectivo departamento".

³¹ Es el caso del RUT, previsto en el artículo 19 de la Ley 863 de 2003, por el que se adicionó el artículo 555-2 del ET, que sustituyó el Registro de Exportadores y el Registro Nacional de Vendedores.

legalización de la misma, sin perjuicio de los intereses por mora que ello genere.

ARTÍCULO 87.- Extemporaneidad en la anulación de tornaguías.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 5º del Decreto 3071 de 1.997, la anulación de tornaguías expedidas por el Departamento del Atlántico procederá cuando la solicitud se haga por escrito al día hábil siguiente, posterior al plazo máximo para movilizar la mercancía y se argumente el motivo de anulación. Si la solicitud de anulación se hace en un plazo superior al establecido en el presente artículo, se considerará extemporánea, por lo que se deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la participación o impuesto al consumo causado por la mercancía amparada con dicha tornaguía por cada día de extemporaneidad. Este proceso será soportado por acta de verificación que acredite la no movilización de los productos.

2.1.10.2 Tratándose de sanciones, la Sala ha dicho que al *"igual que para la actividad impositiva en general, 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 o cuantías de las sanciones y la autoridad competente para su aplicación. Significa además este principio que la conducta sancionable debe estar contenida de **manera previa** en una ley"*³², es decir, rige el principio de legalidad y, por ende, al establecerse una sanción a nivel territorial, esta debe guardar armonía con la ley.

2.1.10.3 La sanción por la extemporaneidad en la legalización y en la anulación de tornaguías no está prevista en la ley y, por lo mismo, las asambleas departamentales no están facultadas para regularlas en su ordenamiento local³³.

³² Sentencia de 18 de mayo de 2006, radicado nro. 25000-23-27-000-2001-01135-02 (13961), actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié. En igual sentido, las sentencias de 23 de septiembre de 2013, radicado nro. 660012331000-2009-00154-01 (18610), actor: Bavaria S.A., C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez de 6 de septiembre de 2017, radicado nro. 20001-23-31-000-2011-00051-01 [20953], actor: Transportes Montejo Ltda., C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

³³ En un caso similar, en el que se analizaba la legalidad, entre otras, de la sanción por legalización extemporánea y por no legalización de las tornaguías, esta Sala expuso que *"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"*. Sentencia de 6

Menos aún, tratándose del impuesto al consumo, porque en los términos de los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, los entes territoriales en materia de régimen sancionatorio y el procedimiento para su aplicación, deben tener en cuenta lo previsto en el Estatuto Tributario Nacional³⁴.

2.1.10.4 Por lo anterior, se concluye que en materia de impuesto al consumo no cabe la menor duda de que el legislador prevé la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio y, por lo tanto, toda regulación que desconozca o exceda lo previsto en la ley o en el Estatuto Tributario, según sea el caso, resulta ilegal, como ocurre en este asunto, respecto de las sanciones analizadas, motivo por el cual, procede su nulidad.

2.1.10.5 En este orden de ideas, comoquiera que la sanción por extemporaneidad en la legalización de tornaguías, prevista en el artículo 86 de la Ordenanza 0041 de 2002, contraviene el principio de legalidad, procede la nulidad de esta norma, que en su integridad, se refiere a este tema.

En cuanto al artículo 87 de la misma ordenanza, que prevé la sanción por extemporaneidad en la anulación de tornaguías, se concluye que por las mismas razones, procede su nulidad.

Sin embargo, dicha nulidad recaerá en una parte de la norma, concretamente, en la final, porque al comienzo de la misma, la Asamblea Departamental se ocupó de prever la posibilidad de anulación de las tornaguías, cuestión que no fue objeto de cuestionamiento en este proceso y que, ciertamente, es diferente de la facultad sancionatoria analizada.

de diciembre de 2012, radicado nro. 20001-23-31-000-2008-00139-01(18716), actor: Bavaria S.A., C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

³⁴ En este sentido, cfr. las sentencias de 16 de diciembre de 2011, radicado nro. 730012331000-2004-01574-01 (17561), actor: Arturo Acosta Villaveces y Francy Elena Álvarez Carvajal, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y de 23 de septiembre de 2013, radicado nro. 660012331000-2009-00154-01 (18610), actor: Bavaria S.A., C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2.1.11 **Nulidad del artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003**, que adicionó el artículo 88-1 a la Ordenanza 0041 de 2002, norma compilada en el artículo 88-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003. Pretensión que negó el Tribunal.

2.1.11.1 Esta norma regula el registro único de contribuyentes, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 88-1. Registro único de contribuyentes. *Los productores, importadores y distribuidores responsables del impuesto al consumo y/o participación, deberán registrarse ante la Secretaría de Hacienda Departamental, en el Registro Único de Contribuyentes, para lo cual deberán aportar los siguientes documentos:*

1. *Formato de registro diligenciado.*
2. *Certificado de existencia y representación legal con vigencia no mayor de treinta (30) días.*
3. *Fotocopia del Nit.*
4. *Fotocopia de cédula de ciudadanía del representante legal.*
5. *Registro sanitario de los productos a producir, distribuir o importar.*
6. *Original de etiquetas de los productos a producir, distribuir o importar.*
7. *Carta de autorización del importador o distribuidor.*
8. *Bono de pago por concepto de registro único de contribuyentes.*

2.1.11.2 Como se expuso con anterioridad, una de las obligaciones de los productores e importadores de productos gravados con el impuesto al consumo analizado en esta oportunidad, es la del registro en las oficinas de las secretarías de hacienda del departamento o del Distrito Capital, según sea el caso, al inicio de la actividad.

2.1.11.3 Esta Sala ha dicho que si bien, el literal a) del artículo 215 de la Ley 223 de 1995³⁵, al consagrar la obligación de registro, no se refiere de manera específica a sus requisitos, *“es precisamente por ello que corresponde a las Asambleas Departamentales su determinación, pero teniendo siempre en cuenta la finalidad del registro, que no es otra que la conformación de una base de datos que sirve de soporte a la actividad de*

³⁵ **ARTÍCULO 215.** *Obligaciones de los Responsables o Sujetos Pasivos.* Los productores e importadores de productos gravados con impuestos al consumo de que trata este capítulo tienen las siguientes obligaciones:

- a) Registrarse en las respectivas Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, dentro del mes siguiente a la vigencia de la presente Ley o al inicio de la actividad gravada. Los distribuidores también estarán sujetos a esta obligación;
- b) (...)

administración, fiscalización y control del impuesto en el respectivo departamento"³⁶.

2.1.11.4 Este registro, previsto en el numeral 3 del artículo 33 de la Ordenanza 0041 de 2002, analizado con anterioridad, no es diferente del señalado en el artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003, porque lo que hace esta última norma es establecer los documentos que se requieren para la correspondiente inscripción, cuestión que está relacionada con la administración y control del tributo, que como se ha dicho, es un asunto de competencia de los entes territoriales.

2.1.11.5 Este registro, contrario a lo afirmado por la parte actora, no resulta discriminatorio en relación con los demás contribuyentes del departamento, porque con el mismo, lo que se pretende es tener mayor control por parte del ente territorial de los productores, importadores y distribuidores de productos gravados con el impuesto al consumo que se analiza en este proceso.

2.1.11.6 Por otra parte, en lo que tiene que ver con la imposición de un bono de pago por concepto del registro único de contribuyentes para el impuesto al consumo, la Sala advierte que este tipo de disposición tiene reserva de ley y, por lo mismo, las entidades territoriales carecen de competencia, por ende, en lo que a este punto se refiere, se declarará la nulidad.

2.1.11.7 En consecuencia, se declarará la nulidad del numeral 8 del artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003, que adicionó el artículo 88-1 a la Ordenanza 0041 de 2002, norma compilada en el artículo 88-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, en cuanto impone el pago de un bono por concepto del registro único de contribuyentes.

2.1.12 Nulidad del artículo 281 (numeral 1) de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el artículo 281 (numeral 1) del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, **modificado por el artículo 52 de la Ordenanza 0011 de 2003**. Norma que fue anulada por el Tribunal.

2.1.12.1 El numeral 1 del artículo 281 de la ordenanza demandada, en los términos que lo modificó el artículo 52 de la Ordenanza 0011 de 2003, dispone que la sanción por no declarar será equivalente "*[a]* **quince por ciento (15%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, en el caso de que la omisión se refiera a la declaración de los tributos departamentales**" (Negrilla de la Sala).

³⁶ Sentencia de 13 de abril de 2005, radicado nro. 540012331000-1999-00833-01 (13949), actor: Francisco Javier Llano Rodríguez y Amparo Elisa Preciado Hoyos. C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

2.1.12.2 En torno a la sanción por no declarar el impuesto al consumo, esta Sala³⁷ ha afirmado que es viable que el ente territorial la armonice con la prevista en el numeral 2 del artículo 643 del Estatuto Tributario Nacional para el impuesto a las ventas, que antes de la modificación introducida por el artículo 284 de la Ley 1819 de 2016³⁸ preveía que “[e]n el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, al **diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos** de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al **diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada**, el que fuere superior” (Negrilla de la Sala).

Con la aclaración que “cuando la norma consagra como base de la sanción las consignaciones bancarias o los ingresos brutos del período, los mismos no pueden ser otros que aquellos percibidos por la actividad gravada con el impuesto correspondiente, es decir, por la venta de cigarrillos, tabacos elaborados, (...)”.

2.1.12.3 Parámetros que ciertamente la norma demandada no cumple, por lo que procedería su nulidad.

2.1.12.4 Sin embargo, teniendo en cuenta que el numeral 1 del artículo 281 de la Ordenanza 0041 de 2002, modificado por el artículo 52 de la Ordenanza 0011 de 2003, regula la sanción por no declarar para la totalidad de los “*tributos departamentales*”, excepto la estampilla, que cuenta con regulación especial, lo procedente, en este caso, es declarar la legalidad de la norma, en el entendido que no aplica para el impuesto al consumo.

³⁷ Cfr. la sentencia de 18 de mayo de 2006, radicado nro. 25000-23-27-000-2001-01135-02 (13961), actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

³⁸ “En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto sobre las ventas, a la **declaración del impuesto nacional al consumo**, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la Administración Tributaria por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas o declaración del impuesto nacional al consumo, según el caso, el que fuere superior” (Negrilla de la Sala).

2.1.13 Nulidad de los artículos 396 inciso "5"³⁹ y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002 compilados en los artículos 396 inciso "5" y 398 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003. Pretensiones que negó el Tribunal.

Los artículos 396 (inciso 4)⁴⁰ y 398⁴¹ de la Ordenanza 0041 de 2002, así como los artículos 396 y 398 del Decreto Ordenanzal 823 de 2006, fueron declarados nulos por esta Corporación con la sentencia de 5 de octubre de 2016⁴², lo que conduce a que en términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo⁴³, norma aplicable a este asunto, haya operado el fenómeno de la cosa juzgada *erga omnes*; por lo tanto, lo procedente es estarse a lo resuelto en esa oportunidad.

2.2 La estampilla Pro Hospital Universitario

Teniendo en cuenta que los artículos 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185, 186, 291-1, 358 (numeral 6), 392, 396 (inciso 4) y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185,

³⁹ Esta norma, que se refiere a la presunción de ingresos por omisión del registro de compras, solo tiene cuatro incisos.

⁴⁰ En el inciso cuarto de esta norma se disponía que "[l]o dispuesto en este artículo [presunción de ingresos por omisión del registro de compras] *permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente de los impuestos al consumo de licor, participación y de estampilla Pro-Hospital Universitario, ha omitido ingresos gravados, en la declaración del respectivo período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista*".

⁴¹ *Lo dispuesto en este artículo permitirá presumir, igualmente, que el contribuyente de los impuestos al consumo de licor, participación y de estampilla Pro-Hospital Universitario, ha omitido ingresos gravados, en la declaración del respectivo período gravable, por igual cuantía a la establecida en la forma aquí prevista.*

⁴² Radicado nro. 080012331000-2009-00043-02 (19693), actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴³ "**ARTÍCULO 175.** *La sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada erga omnes.*

(...)"

186, 281 (numeral 2), 291-1, 358, 392, 396 y 398 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003 fueron anulados por esta jurisdicción, lo que conduce a que en términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, norma aplicable a este asunto, haya operado el fenómeno de la cosa juzgada *erga omnes*, lo procedente es estarse a lo resuelto en las sentencias de 27 de marzo de 2014⁴⁴, de 5 de junio de 2014⁴⁵, de 26 de marzo de 2015⁴⁶ y de 5 de octubre de 2016⁴⁷, en lo pertinente.

Como la parte demandante solicitó la nulidad de los artículos 281 numeral 2 y 358 numeral 1 de la Ordenanza 0041 de 2002, que se compiló en los artículos 281 numeral 2 y 358 numeral 1 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003, esta última, anulada por esta jurisdicción, lo procedente, por la identidad que existe entre dichas normas, es acceder a la solicitud de nulidad.

2.3 La tasa de servicios públicos y seguridad ciudadana

2.3.1 Lo primero que advierte la Sala es que la parte actora no cuestionó la decisión del Tribunal de negar las pretensiones de la demanda en relación con la presunta expedición irregular de la Ordenanza 0011 de 2003, por medio de la cual se adoptan normas en materia tributaria departamental y se dictan otras disposiciones.

2.3.2 En consecuencia, la discusión se centra en la legalidad de los artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza 11 de 2003, que se refieren a

⁴⁴ Radicado nro. 080012331000-2010-00990-02 (20211), actor: Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, demandado: Departamento Del Atlántico, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

⁴⁵ Radicado nro. 080012331000-2009-00901- 01 (18907), actor: Luis Carlos Quiñones Quevedo, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

⁴⁶ Radicado nro. 080012331000-2009-00827-02 (20655), actor: Corporación Universitaria de la Costa – CUC, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁴⁷ Radicado nro. 080012331000-2009-00043-02 (19693), actor: Silvia Isabel Reyes Cepeda, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

la tasa de servicios públicos y seguridad ciudadana, pretensión que fue negada por el Tribunal.

2.3.3 Las normas demandadas son del siguiente tenor literal:

ARTÍCULO 43. *Se adiciona el artículo 197-1, el cual quedará así: **ARTÍCULO 197-1. SUJETO ACTIVO Y SUJETO PASIVO.** El sujeto activo de la Tasa de Servicio Público y Seguridad Ciudadana es el Departamento del Atlántico. El sujeto pasivo son los usuarios del servicio de energía eléctrica en el Departamento del Atlántico.*

ARTÍCULO 44. *Se modifica el artículo 198, el cual quedará así: **ARTÍCULO 198.- TARIFAS.** Las tarifas para la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana serán las estipuladas en la Ordenanza No. 000054 de agosto 30 de 1996, actualizadas a la fecha de la promulgación de la presente Ordenanza y se ajustarán mensualmente en igual porcentaje en el que varíe la tarifa que cobra la correspondiente empresa prestadora del servicio de energía eléctrica a sus usuarios. En el caso de las entidades recaudadoras que cobren por primera vez esta tasa, el Departamento podrá expedir los actos administrativos para indicar a las nuevas entidades recaudadoras, las tarifas a cobrar por primera vez, debiendo tales entidades efectuar, en todo caso, los reajustes respectivos para los periodos y ocasiones subsiguientes.*

En todo caso, el valor de la tarifa, luego de aplicar los ajustes a que hubiere lugar, se llevará al número entero más cercano.

PARÁGRAFO UNO. *Los sectores subnormales asimilados al estrato 1 del Departamento del Atlántico están exentos del pago de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana.*

PARÁGRAFO DOS. *Los intereses por mora a cargo de los usuarios del servicio de energía eléctrica, generados sobre la tasa no cancelada oportunamente, deberán ser transferidos al Departamento o Fondo de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana, conjuntamente con el monto de la tasa recaudada.*

PARÁGRAFO TRES. *Los usuarios residentes de Soledad, Malambo, Sabanalarga y Puerto Colombia con sus corregimientos Salgar, Sabanilla y Montecarmelo cancelarán, según el caso, las mismas tarifas de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana asignadas a los estratos 1, 2, 3, 4, 5 y 6.*

ARTÍCULO 45. *Se modifica el artículo 199, el cual quedará así: **ARTÍCULO 199. LIQUIDACIÓN Y RECAUDO.** Deberán liquidar y recaudar la Tasa de*

Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana, las personas que en los términos de las leyes 142 y 143 de 1994 y normas que las reglamentan, actúen como comercializadoras y/o prestadoras del servicio público domiciliario de energía eléctrica y, por tanto, vendan dicha energía a usuarios regulados y no regulados. Para tal efecto, estas entidades deberán incluir el valor de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana en la facturación que envíen mensualmente o por el periodo correspondiente, a sus usuarios.

Alternativamente, el Departamento podrá asumir la liquidación y recaudo de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana, en cuyo caso, el porcentaje correspondiente a la empresa recaudadora se adicionará al 32% para inversión en el sector seguridad en el Departamento. El Gobernador podrá suscribir los convenios necesarios con las empresas y entidades que deban recaudar la Tasa.

ARTÍCULO 46. *Se adiciona el artículo 199-1, el cual quedará así: **ARTÍCULO 199-1. DISTRIBUCIÓN DEL RECAUDO Y PAGO.** Del valor recaudado por la Tasa de Servicios Públicos para la Seguridad Ciudadana, las empresas o entidades recaudadoras descontarán el 3% dentro del cual se entenderá incluido el IVA a que haya lugar, para cubrir los gastos de emisión, reparto y recaudo de las facturas que emitan.*

El saldo restante lo transferirán al Fondo de Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana o a quien el Departamento indique, dentro de los quince (15) primeros días calendario siguientes al periodo de recaudo, considerando como tal, el comprendido entre el primero y último día del mes.

La mora en la transferencia dará lugar al pago de intereses moratorios en los términos previstos en el presente Estatuto.

El valor recaudado será aplicado por el Fondo de Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana así:

a) *Para la inversión en el sector de seguridad en el 32% Departamento*

b) *Seguridad Brigada de Barranquilla, para la inversión en el 20% sector seguridad en el Departamento el 9%, para la Asociación de Profesionales de la Reserva del Ejército - Segunda Brigada (ASOPREN) el 2%, los cuales deberán ser invertidos en el área de las comunicaciones especializadas, soporte tecnológico en el desarrollo de planes y programas, apoyo a las Brigadas Civiles y Militares orientadas a hacer presencia, prevención, promoción y seguridad, y el 9% restante para el desarrollo del Proyecto de Seguridad "Cantón Norte Para la Segunda Brigada de Barranquilla.*

- c) *Cuerpo de Bomberos de los Municipios de Juan de Acosta, Puerto Colombia, Sabanalarga, Campo de la Cruz, Soledad y Malambo* 9%
- d) *Departamento Administrativo de Seguridad DAS, Seccional Barranquilla, para la inversión en el sector seguridad* 7%
- e) *Escuela Naval Suboficiales de Barranquilla para la inversión en la seguridad social* 4%
- f) *Fuerza Aérea Colombiana, Malambo Atlántico para la inversión en el sector seguridad* 4%
- g) *Batallón VERGARA y VELASCO de Malambo – Atlántico, para la inversión en el sector seguridad* 4%
- h) *Escuela de Policía ANTONIO NARIÑO de Soledad, para la inversión en el sector seguridad* 3%
- i) *Fiscalía General de la Nación – Seccional Atlántico, para la inversión en el sector seguridad* 4%
- j) *Batallón de Servicio N° 2, con destinación específica, para el grupo de Acción Unificada para la Libertad personal GAULA Atlántico, para la inversión en el sector seguridad* 3%
- k) *Defensoría del Pueblo Seccional Atlántico, para inversiones y gastos generales propios del ejercicio en sus funciones* 2%
- l) *Batallón de Policía Militar N° 2 de Barranquilla para la inversión y compra de equipos* 1%
- m) *Defensa Civil Colombiana, de los cuales el 0,5% es para mantenimiento, reparación y pago de pólizas y las garantías que amparan contra todo riesgo los equipos y elementos del centro regional de reserva para la prevención y atención de desastres, y el otro 0,5% se utilizará para los gastos de funcionamiento y servicios generales de esta seccional* 1%
- n) *Zona de reclutamiento con sede en Barranquilla, de los cuales el 0,5% es con destino al distrito militar No. 44, para la inversión en el sector seguridad; 0,5% para el distrito militar No. 10, para la inversión en el sector seguridad* 1%
- o) *Batallón de servicios No. 2 para la inversión y compra de equipos para el sector seguridad.* 1%

p) Cárceles del Departamento, del cual se invertirá el 0,5 en 1% la Cárcel Modelo y 0,5 Penitenciaría el Bosque, el sector seguridad

q) Para cubrir los gastos de emisión, reparto y recaudo de las 3% facturas que emitan las entidades recaudadoras para el cobro de las sumas de dinero por concepto de la tasa

PARÁGRAFO UNO: El 1% del total transferido por las entidades recaudadoras de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana se destinará para los gastos de salarios y prestaciones sociales del Secretario de la Junta de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana, imputándolo al literal a) del presente artículo.

PARÁGRAFO DOS: Los recursos que reciba el Departamento del Atlántico por concepto de recuperación de cartera de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana se destinarán a inversión en seguridad y a la adecuación y dotación de las estaciones bomberiles en el Departamento.

PARÁGRAFO TRES: Los excedentes presupuestales que resulten al finalizar la vigencia de la Tasa de Servicios Públicos y Seguridad Ciudadana se destinarán por parte del Gobernador, a la inversión en seguridad en el Departamento del Atlántico y en el Distrito de Barranquilla.

PARÁGRAFO TRANSITORIO UNO: Los recursos del literal c) del presente artículo se aplicarán, hasta la presente vigencia, para los proyectos de Cuerpos de Bomberos en los respectivos municipios de Juan de Acosta, Puerto Colombia, Sabanalarga, Campo de la Cruz, Soledad y Malambo. Finalizada esta vigencia este porcentaje se reasignará con destino al desarrollo del Proyecto de Seguridad, "Cantón NoRte Para la Segunda Brigada de Barranquilla" (literal b) conjunto (sic) de recursos asignados a este proyecto, para el cual el Gobernador queda facultado y autorizado para pignorar, comprometer sus vigencias futuras y firmar los convenios necesarios para el desarrollo de este proyecto.

PARÁGRAFO TRANSITORIO DOS: Los nuevos porcentajes que se aprueben en el presente Estatuto, entrarán a regir a partir del 1º de enero de 2004.

2.3.4 Uno de los cuestionamientos de legalidad de la "TASA DE SERVICIOS PÚBLICOS Y SEGURIDAD CIUDADANA" es la ausencia de sustento legal para su creación, por lo que este es el primer punto a resolver, no sin antes advertir que en la norma demandada se hace referencia a la Fiscalía General de la Nación, a la Defensoría del Pueblo

Seccional Atlántico, a la Defensa Civil Colombiana y al cuerpo de bomberos, porque se les incluye dentro de los organismos de seguridad en el Departamento.

Así se desprende del siguiente aparte del artículo 199-1 del Decreto Ordenanza 823 de 2003, aportado en medio físico en el expediente, en el que se lee lo siguiente:

Todos los organismos de seguridad con sede en el Atlántico, entendiéndose como tales la Policía, la Segunda Brigada, el Departamento Administrativo de Seguridad D.A.S., la Fuerza Aérea, la Escuela Naval de Suboficiales, el Batallón Vergara y Velasco, los Cuerpos de Bomberos de los municipios distintos a Barranquilla, así como los organismos de investigación y judicialización como el Cuerpo Técnico de Investigación CTI, la Fiscalía y Medicina Legal, de apoyo como la Defensoría del Pueblo y la Defensa Civil, la Zona de Reclutamiento, en especial los Distritos Militares No 10 y 44 y las cárceles del Departamento, podrán acceder a recursos de inversión de la Tasa de Servicios Públicos para la Seguridad⁴⁸

Por lo tanto, no cabe duda de que las normas demandadas se refieren a la tasa relacionada con la seguridad y no a otro tipo de tasa o sobretasa, como puede ser el bomberil, menos aún se trata de un tributo sobre la prestación del servicio de energía, como lo afirmó la parte actora en la demanda.

2.3.5 Tratándose de la imposición de tasas y sobretasas destinadas a la seguridad y la convivencia ciudadana, se observa que como tal, estas fueron previstas con el artículo 8 de la Ley 1421 de 21 de diciembre de 2010⁴⁹, en el que se dispuso lo siguiente:

APORTES VOLUNTARIOS A LOS FONDOS-CUENTA TERRITORIALES. *Los departamentos y municipios podrán aportar recursos propios o recibir donaciones de particulares destinadas a propiciar y garantizar la seguridad y la convivencia ciudadana, cuando así se haya previsto en el presupuesto del departamento o municipio.*

⁴⁸ Fl. 237 anverso del c.p. Estatuto Tributario Departamental 2006.

⁴⁹ Por medio de la cual se prorroga la Ley 418 de 1997. La vigencia del artículo 8 se prorrogó por cuatro (4) años más con el artículo 1 de la Ley 1738 de 2014.

Los departamentos y municipios podrán imponer tasas o sobretasas especiales destinadas a financiar los fondos-cuenta territoriales de seguridad para fomentar la seguridad ciudadana. (...) (Se subraya).

Esta norma es clara en señalar que la imposición de tasas o sobretasas especiales que se impongan, están destinadas a financiar los fondos-cuenta territoriales de seguridad para fomentar la seguridad ciudadana.

Además, se expidió con posterioridad a la Ordenanza 0011 de 2003, demandada, que adicionó los artículos 197-1 (sujeto activo y pasivo de la tasa de servicio público y seguridad ciudadana) y 199-1 (distribución del recaudo y pago) al Estatuto Tributario Departamental y, modificó los artículos 198 (tarifas) y 199 (liquidación y recaudo) de la Ordenanza 0041 de 2002.

2.3.5 Advierte la Sala que la Ley 1421 de 2010 prorrogó la Ley 418 de 1997⁵⁰, norma que, en su artículo 120 creó una contribución especial- de los contratos de obra pública⁵¹-, contribución que es diferente a la tasa o sobretasa a la que se refiere el artículo 8 de la Ley 1421 de 2010⁵².

⁵⁰ Prorrogada y modificada por las Leyes 548 de 1999, 782 de 2002, 1106 de 2006, 1421 de 2010 y 1738 de 2014.

⁵¹ *“ARTÍCULO 120. Todas las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos de obra pública para la construcción y mantenimiento de vías con entidades de derecho público o celebren contratos de adición al valor de los existentes, deberán pagar a favor de la Nación, departamento o municipio, según el nivel al cual pertenezca la entidad pública contratante, una contribución equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total del correspondiente contrato o de la respectiva adición.*

PARÁGRAFO. La celebración o adición de contratos de concesión de obra pública no causará la contribución establecida en este Capítulo”.

El hecho generador de esta contribución ha sido objeto de progresivas ampliaciones, tal como se observa en el artículo 37 de la Ley 782 de 2002 y 6 de la Ley 1106 de 2006.

⁵² Así lo expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-891 de 2012, M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

2.3.6 Se refuerza lo anterior, con el artículo 122 de la Ley 418 de 1997, con el que se creó el Fondo Nacional de Seguridad y Convivencia Ciudadana, con el objeto garantizar la seguridad, convivencia ciudadana y todas aquellas acciones tendientes a fortalecer la gobernabilidad local y el fortalecimiento territorial.

Esta norma dispuso que los recursos recaudados por las entidades territoriales con la contribución especial deben invertirse por el Fondo Cuenta Territorial, entre otras, *“en la realización de gastos destinados a generar un ambiente que propicie la seguridad y la convivencia ciudadana, para garantizar la preservación del orden público”*.

Fondo cuenta territorial que, con el artículo 8 de la Ley 1421 de 2010, podrá ser financiado, además, con las tasas o sobretasas especiales que impongan los departamentos y municipios.

2.3.7 Teniendo claro que es con la Ley 1421 de 2010 que se faculta a los entes territoriales para imponer tasas o sobretasas especiales destinadas a financiar los fondos cuenta territoriales de seguridad para fomentar la seguridad ciudadana, se concluye que la tasa especial establecida en el Departamento del Atlántico con la Ordenanza 0041 de 2002, modificada por la Ordenanza 0011 de 2003, carece de sustento legal y, por ende, desconoce el principio de legalidad como requisito para la creación de un tributo (impuesto, tasa o contribución), por lo que procede la nulidad de las normas demandadas.

2.4 Conclusión

Se confirmará el numeral primero de la parte resolutive de la sentencia apelada, en cuanto negó la excepción propuesta por la parte demandada, pero, se modificarán los numerales dos y tres de la misma providencia, conforme con el estudio hecho con anterioridad y, en los términos que se plasman a continuación.

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

FALLA:

Primero: CONFÍRMASE el numeral primero de la sentencia de treinta (30) de octubre de dos mil quince (2015), proferida por el Tribunal

Administrativo con Sede en Barranquilla, Sala Itinerante Administrativa en Descongestión.

Segundo: MODIFÍCANSE los numerales 2 y 3 de la parte resolutive de la sentencia apelada. En su lugar, se dispone:

1. En relación con los artículos 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185, 186, 291-1, 358 (numeral 6), 392, 396 (inciso 4) y 398 de la Ordenanza 0041 de 2002, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 13 y 14 de la Ordenanza 0018 de 2006, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 183, 185, 186, 281 (numeral 2), 291-1, 358, 392, 396 y 398 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, **ESTÁSE A LO RESUELTO** en las sentencias de 27 de marzo de 2014, radicado nro. 080012331000-2010-00990-02 (20211), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 5 de junio de 2014, radicado nro. 080012331000-2009-00901-01 (18907), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de 26 de marzo de 2015, radicado nro. 080012331000-2009-00827-02 (20655), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 5 de octubre de 2016, radicado nro. 080012331000-2009-00043-02 (19693), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

2. NIÉGASE LA NULIDAD:

De los artículo 30 y 33 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilados en los artículos 30 y 33 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003.

Del numeral 1 del artículo 281 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el numeral 1 del artículo 281 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, en el entendido que no aplica para el impuesto al consumo.

De la Ordenanza 0011 de 2003, por vicios en su expedición.

3. DECLÁRASE LA NULIDAD:

De los artículos 86, 281 (numeral 2) y 358 (numeral 1) de la Ordenanza 0041 de 2002, compilados en los artículo 86, 281 (numeral 2) y 358 (numeral 1) del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003.

De los artículos 43, 44, 45 y 46 de la Ordenanza 11 de 2003 y, consecuentemente, la de los artículos 197-1, 198, 199 y 199-1 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003, que compilan estas normas.

Del numeral 8 del artículo 24 de la Ordenanza 0011 de 2003, que adicionó el artículo 88-1 a la Ordenanza 0041 de 2002, norma compilada en el artículo 88-1 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, en cuanto impone el pago de un bono por concepto del registro único de contribuyentes.

4. **DECLÁRASE LA NULIDAD PARCIAL:**

Del artículo 87 de la Ordenanza 0041 de 2002, compilado en el artículo 87 del Decreto Ordenanzal 0823 de 2003, en el aparte que hace referencia a la sanción por extemporaneidad en la anulación de tornaguía. Que aparece subrayado en esta transcripción.

ARTÍCULO 87.- Extemporaneidad en la anulación de tornaguías.
De acuerdo con lo establecido en el artículo 5º del Decreto 3071 de 1.997, la anulación de tornaguías expedidas por el Departamento del Atlántico procederá cuando la solicitud se haga por escrito al día hábil siguiente, posterior al plazo máximo para movilizar la mercancía y se argumente el motivo de anulación. Si la solicitud de anulación se hace en un plazo superior al establecido en el presente artículo, se considerará extemporánea, por lo que se deberá liquidar y pagar una sanción equivalente al uno por ciento (1%) del valor de la participación o impuesto al consumo causado por la mercancía amparada con dicha tornaguía por cada día de extemporaneidad. Este proceso será soportado por acta de verificación que acredite la no movilización de los productos.

Tercero: CONFÍRMASE en lo demás.

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