

ILEGALIDAD SOBREVINIENTE – Improcedencia / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA – Alcance / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Transito constitucional / PROHIBICIÓN DE GRAVAR LA FABRICACIÓN, INTRODUCCIÓN, DISTRIBUCIÓN, VENTA Y CONSUMO DE LICORES CON TRIBUTOS DISTINTOS AL DE CONSUMO - Fijación

Se dice en el recurso de apelación, que el marco normativo para analizar la legalidad de las disposiciones demandadas no podía ser el expuesto por el demandante, habida cuenta de que se trata de normas posteriores a la Ordenanza 035 de 1984 y, en ese orden de ideas, la confrontación implicaría un juicio propio de la figura de la ilegalidad sobreviniente, aspecto que es ajeno a la competencia de la jurisdicción contenciosa. 1.2.- Sobre el particular debe precisarse que en el asunto objeto de estudio se discute si la obligación creada por dicha ordenanza corresponde o no a un tributo, y, en consecuencia, si esta desconoció el principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos adicionales al impuesto al consumo. En esas condiciones, se advierte que tanto el principio de legalidad en materia tributaria, como la prohibición de gravar con impuestos adicionales al de consumo, la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, anteceden a la expedición del acto objeto de discusión y, en ese sentido, las normas referidas por el demandante y analizadas por el Tribunal, solo reiteraron ambos conceptos. En consecuencia, la eventual ilegalidad de las disposiciones demandadas no surgiría por el advenimiento de un ordenamiento normativo diferente al que regía al momento de su expedición, porque en lo que atañe a los cargos planteados en la demanda, ambos regímenes preceptúan, en esencia, lo mismo. 1.3.- En efecto, el principio de legalidad tributaria fue delimitado en la Constitución de 1886, en similar sentido a como fue posteriormente configurado en la Constitución de 1991, pues, en esencia se confieren las mismas facultades impositivas e imponen las mismas limitaciones para la determinación de tributos por parte de las Asambleas Departamentales. En el tránsito de una Constitución a otra, se mantiene la competencia que tienen los entes territoriales para que, mediante sus órganos de representación popular, ejerzan la facultad impositiva en su respectiva jurisdicción, de acuerdo con los límites señalados en la Constitución y en la ley. 1.4.- Así mismo, en lo que respecta a la prohibición de gravar la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, con tributos distintos al de consumo, hay que precisar que esta fue fijada de manera específica por la Ley 14 de 1983 (artículo 67) -invocado por el demandante- y, de forma general, por la Ley 4 de 1913 (artículo 98-5), vigentes al momento de expedición de la ordenanza.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN NACIONAL DE 1886 – ARTÍCULO 43 / CONSTITUCIÓN NACIONAL DE 1886 – ARTÍCULO 191 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991 – ARTÍCULO 300 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991 – ARTÍCULO 338 / LEY 14 DE 1983 – ARTÍCULO 67 / LEY 4 DE 1913 – ARTÍCULO 98 NUMERAL 5

PARTICIPACIÓN DEL DEPARTAMENTO EN EL MONOPOLIO SOBRE LICORES DESTILADOS – Requisitos. Supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras / EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEPARTAMENTALES – Obligación de transferencia de recursos al departamento. Alcance / EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL – Definición y características / CAPITAL DE EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL ESTADO – Conformación / UTILIDAD, EXCEDENTE FINANCIERO Y PARTICIPACIÓN – Diferencias / PRESUPUESTO DEPARTAMENTAL – Transferencia de recursos por parte de empresas industriales y comerciales del departamento /

IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE LICORES, VINOS, VINOS ESPUMOSOS O ESPUMANTES, APERITIVOS Y SIMILARES - Determinación / OBLIGACIÓN CREADA POR LA ORDENANZA 035 DE 1984 DE LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - Naturaleza. Corresponde a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que efectúa la Empresa de Licores de Cundinamarca / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / IMPUESTO SOBRE VENTA DE LICORES A CARGO DE LA EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA - Ilegalidad por falta de autorización legal de la Asamblea de Cundinamarca para imponerlo / GRAVAMEN SOBRE LA VENTA DE LICOR - No existe norma legal que permita gravarlo con impuestos distintos al de consumo / VENTA DE LICOR - Prohibición de gravámenes adicionales diferentes al impuesto al consumo

La Ordenanza 035 de 1984 ordenó el pago de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al entonces Instituto Universitario de Cundinamarca-ITUC, hoy Universidad de Cundinamarca. Dicho valor aumentaría en la proporción que subiera el precio de la respectiva botella de licor. Aunque la norma se refiere a la obligación, con el término "participación", para la Sala es claro que esta no corresponde a la participación porcentual que pueden recibir los departamentos en virtud del monopolio sobre licores destilados, pues esta supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras, en el marco de las normas de contratación vigentes, cuyo objeto es permitir a esos agentes usufructuar la industria licorera, a cambio de una contraprestación a favor del Departamento, correspondiente a un porcentaje en el precio de la venta. Por el contrario, en este caso la obligación de transferir parte de los recursos producto de la explotación del monopolio de licores, surge directamente de la ordenanza 035 de 1984; luego, se trata de una imposición unilateral, ajena al concepto de participación porcentual, como convención o negocio jurídico. 2.2.2.- Tampoco puede considerarse que se trate simplemente de la distribución de recursos propios del departamento, pues las empresas industriales y comerciales solo están obligadas a transferir lo correspondiente a excedentes financieros o utilidades, dependiendo de si se trata de empresas no societarias o societarias, respectivamente. No puede perderse de vista que las empresas industriales y comerciales fueron definidas por el artículo 6º del Decreto 1050 de 1968 como organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial, de acuerdo con las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagra la ley y que reúnen las siguientes características: i) personería jurídica; ii) autonomía administrativa y iii) capital independiente, el cual se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos o el rendimiento de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial. De manera que los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas y, en esa medida, la única transferencia que, en principio, están obligadas a hacer al departamento, es la que corresponde a los excedentes financieros o utilidades, según sea el caso. 2.2.3.-En efecto, para la época en que fue proferida la Ordenanza 035 de 1984, el Decreto 2407 de 1981, "por el cual se expiden normas sobre elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos departamentales", establecía en punto a la transferencia de recursos por parte de las empresas industriales y comerciales de los departamentos: *"Artículo 17. Ingresos de monopolios. Cuando se trate de ingresos provenientes de monopolios o de empresas industriales y comerciales del departamento o de sociedades de economía mixta, el cálculo tendrá como base la participación ordenada en las disposiciones vigentes, o la utilidad líquida durante el año fiscal inmediatamente anterior. Para el efecto, tales entidades deberán presentar*

oportunamente a la Secretaría de Hacienda Departamental sus balances y estados de pérdidas y ganancias debidamente refrendados por la Contraloría". (Subrayas fuera del texto) Y así había sido fijado expresamente por el Departamento de Cundinamarca en la Ordenanza 40 de 1958 "por la cual se crea la Empresa de Licores de Cundinamarca", que señaló en el artículo 10: "*Artículo 10.- La utilidad líquida de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que están obligadas las Sociedades Anónimas*". (Subrayas fuera del texto) 2.2.4.- Los conceptos de utilidad y excedente financiero, valga aclarar, son diametralmente distintos a la "participación" de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida, toda vez que este último es un valor neto que se resta directamente del precio de venta de las botellas de licor, y que, por lo tanto, incluye todos los valores inmersos en el precio (costos fijos, de producción, etc.), en tanto que el excedente y la utilidad, en términos generales, corresponden a los "*recursos que representan la generación de riqueza por parte de una entidad como resultado del desarrollo de su cometido estatal, a partir de los recursos recibidos*". En otras palabras, el excedente financiero y la utilidad se concretan en la ganancia reportada por la empresa al finalizar un periodo, y en ese orden de ideas, no incluye valores correspondientes a costos, gastos, reservas, etc. 2.2.5.- Así las cosas, la orden de pagar \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca difiere de la ordenación presupuestal que le compete a los departamentos. 2.2.6.- Ahora bien, para la Sala, la "participación" discutida no corresponde tampoco al impuesto al consumo, propiamente dicho, pues este, tal como fue definido por las normas vigentes para la fecha de expedición de la Ordenanza 035 de 1984, no se tasa en forma arbitraria, como sucede en el acto demandado. Repárese en que la Ley 14 de 1983 precisó que el impuesto al consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, se determinaría sobre el precio promedio nacional al detal en expendio oficial o en defecto de éste, del primer distribuidor autorizado, de la botella de 750 mililitros de aguardiente anisado nacional, según lo determinara semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. Por el contrario, la ordenanza dispuso directamente que la "participación" sería de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida. Luego, no responde a la delimitación legal que se hiciera del impuesto al consumo y en consecuencia, debe considerarse como una obligación distinta a ese tributo. 2.2.7.- En ese orden de ideas, la obligación analizada responde con mayor precisión a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que realiza la Empresa de Licores de Cundinamarca. Todo, porque al disponer el pago de una suma fija de dinero del precio de venta de cada unidad de licor, la ordenanza le atribuye a una muestra de capacidad económica, que consiste en la obtención de ingresos por la realización de una actividad productiva, una consecuencia jurídica determinada unilateralmente por la Asamblea, como órgano representativo del Departamento, que en ese sentido, viene a ser el sujeto activo del gravamen. 2.2.8.- Nótese, además, de la redacción de las disposiciones acusadas, que la obligación allí establecida no supone la aprobación o consideración de la empresa afectada, como agente económico independiente que es, toda vez que de manera unilateral, se insiste, la obliga al pago, y habilita directamente al ente beneficiario (la Universidad de Cundinamarca) a efectuar su cobro mediante cuentas de cobro, que, valga decir, constituyen un título ejecutivo. Esa conducta es propia del poder impositivo y refuerza la tesis de la naturaleza tributaria de la obligación creada en la Ordenanza 035 de 1984. Tal facultad impositiva es particular y difiere de las potestades ordinarias que tiene la Asamblea como órgano de representación popular, comoquiera que es muestra de una soberanía fiscal, que tratándose de entes territoriales, es parcial, pues se encuentra sujeta a la legislación nacional. 2.2.9.- En síntesis, la configuración de la

obligación establecida en la Ordenanza 035 de 1984 revela el ejercicio de un poder impositivo, respecto de un asunto para el cual la Asamblea no tenía competencia, porque no había sido autorizada por el Congreso para tales efectos, toda vez que no existe norma legal que permita la fijación de impuestos distintos al de consumo, sobre la venta de licores. De allí que, para la Sala, la Asamblea Departamental de Cundinamarca creó sin fundamento legal un tributo a cargo de la Empresa de Licores de Cundinamarca, que desconoce la prohibición del artículo 67 de la Ley 14 de 1983, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la venta de licores, distintos al impuesto al consumo de licores y en ese orden de ideas, el acto demandado debe ser anulado, tal como se hizo en la sentencia apelada que, por lo tanto será confirmada.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 63 / DECRETO 1050 DE 1968 - ARTÍCULO 6 / LEY 489 DE 1998 / DECRETO 2407 DE 1981 - ARTÍCULO 17 / DECRETO LEY 111 DE 1996 – ARTÍCULO 97 / DECRETO 111 DE 1996 - ARTÍCULO 104 / ORDENANZA 40 DE 1958 ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 10

PARTICIPACIÓN ESTABLECIDA EN LA ORDENANZA 035 DE 1984 DE LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA A FAVOR DEL INSTITUTO UNIVERSITARIO DE CUNDINAMARCA - Naturaleza. No fue definida en la sentencia de 2 de noviembre de 2006 de la Sección Quinta del Consejo de Estado (Radicado 2005-01351) y, por ende, ese fallo no es un precedente vinculante dentro de este proceso

El apelante se refirió a la sentencia proferida el 02 de noviembre de 2006 por la Sección Quinta de esta Corporación, como un antecedente aplicable al caso, que ya había delimitado la naturaleza de la “participación”, como la asignación de recursos del Departamento de Cundinamarca a la Universidad de Cundinamarca. Para la Sala dicha sentencia no tiene los alcances que le atribuye el apelante, pues si bien es cierto que allí se indicó que la ordenanza disponía el traslado de recursos, y no creaba un gravamen, no lo es menos que en esa oportunidad solo se analizó lo atinente al deber de colaboración del departamento en relación con un ente público como la Universidad de Cundinamarca, a efectos de establecer que esta -la “participación”- era de contenido económico, y así definir si podía exigirse su ejecución mediante el ejercicio de la acción de cumplimiento. En esas condiciones, lo dicho en tal providencia no representa un precedente vinculante en este proceso, ni limita el análisis de la norma, pues, lo que importaba al caso, más allá de la naturaleza de la obligación, era si esta implicaba o no un gasto y, en esa medida, si era susceptible de la acción de cumplimiento.

FALTA DE SOLICITUD DE ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DE ACTO ACUSADO EN ACCIÓN DE NULIDAD – No genera nulidad insaneable del proceso / CAUSALES DE NULIDAD PROCESAL - Taxatividad / NULIDAD - Noción

En punto a la supuesta configuración de una nulidad insaneable porque no se solicitaron los antecedentes administrativos de la Ordenanza 035, debe aclararse, que esa circunstancia no es causal de nulidad, ni invalida la actuación jurisdiccional. Recuérdese que las nulidades son irregularidades que vulneran el debido proceso y que, por su gravedad, **el legislador** –y excepcionalmente el constituyente- les ha atribuido la consecuencia de invalidar las actuaciones surtidas, de manera que las causales de nulidad son taxativas, y no cualquier irregularidad tiene ese carácter. En ese orden de ideas, es claro que la circunstancia anotada por el apelante no constituye una causal de nulidad, porque

no fue establecida como tal por el legislador, y tampoco invalida la actuación surtida, pues aunque los antecedentes del acto administrativo dan claridad acerca de su finalidad, lo cierto es que en este caso existían elementos suficientes para analizar la legalidad de la ordenanza cuestionada.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 1 (Anulado) / ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 2 (Anulado) / ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 3 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., dos (2) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00102-01(19976)

Actor: JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la Universidad de Cundinamarca, contra la sentencia del 19 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los artículos 1, 2 y 3 de la Ordenanza 035 de 1984, de la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

ANTECEDENTES

1. Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad, el señor Julio Roberto Piza Rodríguez solicitó que se declare la nulidad de los artículos 1, 2 y 3 de la Ordenanza 035 del 17 de diciembre de 1984 expedida por la Asamblea del Departamento de Cundinamarca *“por la cual se destina una participación al Instituto Universitario de Cundinamarca ITUC”*. El acto demandado parcialmente establece:

“ORDENANZA No 035

“por la cual se destina una participación al Instituto Universitario de Cundinamarca ITUC”.

LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA

ORDENA

ARTÍCULO 1º.- Destínese una participación de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', para financiar proyectos de inversión e investigación. La Empresa de Licores de Cundinamarca deberá transferir al Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', en la primera semana de cada mes dicha participación.

PARAGRAFO: El precitado valor se incrementará en la misma proporción en que aumente el precio de la botella.

ARTÍCULO 2º.- Autorízase al Rector del Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', o a su representante legal, para que mensualmente y mediante cuenta de cobro a favor de la Institución, haga efectiva la participación de que trata la presente Ordenanza.

ARTÍCULO 3º.- La participación que por este concepto se otorgue al 'ITUC' será distribuida por partes iguales a la seccionales de Fusagasugá – Girardot y Ubaté”.

2. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas; los artículos 150, 300-4 y 338 de la Constitución Política de 1991, 67 de la Ley 14 de 1983, 71-5 del Decreto 1222 de 1986 y 214 de la Ley 223 de 1995.

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

2.1.- La forma en que fue establecida la “participación” muestra que se trata de un tributo autónomo, distinto a una asignación o transferencia presupuestal.

Eso es así, porque los elementos de la “participación” en realidad corresponden a los de un gravamen, en la medida en que dicha obligación consta de: un sujeto activo (Departamento de Cundinamarca) y un beneficiario (Instituto Universitario de Cundinamarca, hoy Universidad de Cundinamarca), sujeto pasivo (Empresa de Licores de Cundinamarca), hecho generador (venta de licor), y base gravable y tarifa (dos pesos por cada botella de licor).

Y, esta-la participación- dista del concepto de destinación presupuestal, porque este último supone que se transfieran recursos propios, es decir, ingresos que correspondan al respectivo departamento, y en este caso, los ingresos afectados provienen de la actividad comercial que desarrolla una Empresa Industrial y Comercial, como lo es la Empresa de Licores de Cundinamarca.

2.2.- En esas condiciones, la participación es contraria al principio de legalidad que rige en materia tributaria, pues la Asamblea Departamental no fue autorizada por el legislador para crear un gravamen de esas características.

2.3.- Así mismo, desconoce la prohibición contenida en el artículo 67 de la Ley 14 de 1983, reiterada en el Decreto Ley 1222 de 1986 y el artículo 214 de la Ley 223 de 1995, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, distintos al impuesto al consumo de licores.

2.4.- Finalmente, debido a que la destinación de los recursos del monopolio de licores (educación y salud) fue establecida de manera expresa por la Constitución (artículo 336), y tiene desarrollo legal, esta-la destinación- no puede modificarse vía Ordenanza, pues se trata de una disposición de jerarquía inferior.

3. Oposición

El Departamento de Cundinamarca se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

3.1.- Si bien es cierto que los apartes demandados de la Ordenanza 035 de 1984 establecían un gravamen que carecía de sustento legal, no lo es menos que estas disposiciones fueron derogadas tácitamente por los artículos 214 de la Ley 223 de 1995, 99 de la Ordenanza Departamental No. 24 de 1997 y 3 de la Ordenanza Departamental No. 01 de 2003, pues estas últimas prohibieron que se impusieran tributos a la fabricación, distribución y venta de licores, toda vez que dicha industria fue gravada con el impuesto al consumo.

De manera, que respecto de la ordenanza cuestionada, operó el fenómeno del decaimiento del acto administrativo.

3.2.- En consecuencia, propuso la excepción de derogatoria tácita de la norma, y cualquiera otra que se probara en el proceso.

4. Tercero Interviniente

La Universidad de Cundinamarca, en calidad de tercero interviniente solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

4.1.- La participación creada mediante la Ordenanza 035 de 1984 no es un tributo, pues se trata de la cesión de un porcentaje de los recursos obtenidos por la venta de licor, que el Departamento de Cundinamarca hace a favor de la Universidad de Cundinamarca, con el propósito de apoyar programas de inversión e investigación. De manera que esta difiere del concepto de obligación tributaria, en tanto no tiene los elementos característicos de un tributo, y su finalidad no es la financiación del gasto público.

La cesión de esos recursos se hace en virtud de la facultad constitucional y legal de la asamblea de *"...dar parte de los ingresos de una empresa que está vinculada al departamento cuando sus excedentes benefician las rentas del mismo departamento...¹"*, que se concretó en la Ordenanza 040 de 1958, "por la cual se creó la Empresa de Licores de Cundinamarca", en su artículo 10, al disponer que *"la utilidad líquida de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que estén obligadas las Sociedades Anónimas"*.

4.2.- Las normas que se citan como violadas son posteriores a la ordenanza demandada y, por lo tanto, no pueden servir de fundamento para declarar su nulidad, habida cuenta de que el análisis de legalidad de los actos administrativos debe hacerse a la luz de los actos vigentes al momento de su expedición. En esas condiciones, lo que ocurre es la derogatoria del acto, pero ese es un pronunciamiento que no corresponde a la jurisdicción contenciosa.

¹ Fl. 77.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 19 de octubre de 2012, declaró la nulidad de las normas demandadas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1.- La Ordenanza 035 de 1984 estableció un tributo que no había sido autorizado por el legislador y, en esa medida, dicha norma vulnera el principio de legalidad tributaria.

Todo, porque de acuerdo con los elementos que configuran la participación, es claro que esta última constituye un verdadero impuesto. En efecto, -afirmó-, esta consta de un sujeto activo, que es la Asamblea de Cundinamarca; un sujeto pasivo, que corresponde a la Empresa de Licores de Cundinamarca; un hecho generador, consistente en la venta de botellas de licor; base gravable, constituida por cada botella vendida y, finalmente, una tarifa de \$2.00 por cada botella.

2.- En esas condiciones, las normas demandadas también desconocieron la prohibición de gravar la fabricación, distribución, venta y consumo de licor, con tributos adicionales al impuesto de consumo, establecida en el artículo 67 de la Ley 14 de 1983.

3.- Finalmente -precisó-, que aunque se aceptara que las disposiciones demandadas fueron derogadas por la Ordenanza 24 de 1997, que reiteró la prohibición de la Ley 14 de 1983, lo cierto es que el control de legalidad no supone que la norma examinada se encuentre vigente, pues el estudio se hace en virtud de los efectos que pudo haber producido el acto mientras estuvo vigente.

RECURSO DE APELACIÓN

La Universidad de Cundinamarca apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

1.- No es cierto que las disposiciones demandadas de la Ordenanza 035 de 1984 crearon un tributo, pues estas solo establecieron la entrega de recursos propios del Departamento a la Universidad de Cundinamarca, de acuerdo con lo que al respecto disponían los artículos 190 y 191 de la Constitución de 1886 y el Estatuto Orgánico de Presupuesto vigente a esa época, Decreto 294 de 1973.

Así fue expresamente reconocido por el Consejo de Estado en la sentencia proferida dentro del proceso No. 25000232500020050135101², que, refiriéndose a la Ordenanza 035 de 1984, precisó, que la Asamblea Departamental “...no determinó un impuesto o gravamen respecto de los bienes que producía, distribuía y comercializaba la empresa³”.

2.- La decisión apelada no tuvo en cuenta los antecedentes administrativos del acto acusado, desconociendo así, el origen y fundamentos de la ordenanza. Esta circunstancia es contraria al artículo 206-6 del C.C.A. (sic)⁴ y es causal de nulidad insaneable.

² Sección Quinta. Consejero Ponente Dr. Filemón Jiménez Ochoa.

³ Fl. 196. Transcripción hecha por el apelante.

⁴ De lo expuesto se infiere que el apelante hace alusión al artículo 207-6 del C.C.A., que se refiere a la solicitud de los antecedentes administrativos en el auto admisorio de la demanda.

3.- El Tribunal se equivocó en la determinación de los elementos de la obligación creada en el acto demandado, que, insiste, no tiene el carácter de tributo. Todo, porque afirmó que el sujeto activo era la Asamblea Departamental y es claro que esa potestad le pertenece al Departamento de Cundinamarca. Así mismo, determinó que el sujeto pasivo era la Empresa de Licores de Cundinamarca, pese a que dicha condición solo se predica de las personas naturales o jurídicas responsables del cumplimiento de una obligación tributaria, no presupuestal.

4.- El análisis de legalidad de la ordenanza debió hacerse a la luz de las disposiciones vigentes a la fecha de su expedición. De manera que, no puede afirmarse que esta sea contraria a los artículos 150, 300-4 y 338 de la C.P., 67 de la Ley 14 de 1983, 71-5 del Decreto 1222 de 1986 y 214 de la Ley 223 de 1995, referidos por el Tribunal, porque son posteriores al acto cuestionado.

Así, aunque por virtud de dichas disposiciones la ordenanza estuviera derogada, lo cierto es que la jurisdicción contenciosa no puede referirse a ese fenómeno, pues su competencia se restringe al ámbito de la legalidad de los actos administrativos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La Universidad de Cundinamarca ratificó lo expuesto en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó que se revocara la sentencia apelada, y en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda, pues la ordenanza demandada no estableció un gravamen, toda vez que la participación a que esta se refiere constituye la disposición de recursos del Departamento de Cundinamarca.

Precisó, que de las disposiciones que se alegan como vulneradas solo puede tenerse en cuenta el artículo 67 de la Ley 14 de 1983, pues las demás son normas posteriores a la ordenanza.

En ese marco, indicó que los recursos provenientes de la industria licorera son públicos, pues están destinados a contribuir al fisco departamental, dada la condición de monopolio que tiene ese sector productivo. Por tratarse de recursos pertenecientes al departamento, este podía disponer de los mismos, como en efecto lo hizo en el acto demandado.

En consecuencia, la participación es una destinación específica de recursos, que recae directamente sobre una empresa creada por el departamento (Empresa de Licores de Cundinamarca) y, en esa medida, difiere del concepto de impuesto, toda vez que este último tiene una vocación general...*“pues se cobra a todo ciudadano que realice el hecho generador”*⁵

Por eso, concluyó:

*“Los impuestos no se establecen respecto de una persona en particular, salvo que se trate de una contribución o una tasa, carácter que tampoco tiene dicha participación...”*⁶

⁵ Fl. 233.

⁶ Fl. 233.

CONSIDERACIONES

1. Aspecto previo

1.1.- Se dice en el recurso de apelación, que el marco normativo para analizar la legalidad de las disposiciones demandadas no podía ser el expuesto por el demandante, habida cuenta de que se trata de normas posteriores a la Ordenanza 035 de 1984 y, en ese orden de ideas, la confrontación implicaría un juicio propio de la figura de la ilegalidad sobreviniente, aspecto que es ajeno a la competencia de la jurisdicción contenciosa.

1.2.- Sobre el particular debe precisarse que en el asunto objeto de estudio se discute si la obligación creada por dicha ordenanza corresponde o no a un tributo, y, en consecuencia, si esta desconoció el principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos adicionales al impuesto al consumo.

En esas condiciones, se advierte que tanto el principio de legalidad en materia tributaria, como la prohibición de gravar con impuestos adicionales al de consumo, la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, anteceden a la expedición del acto objeto de discusión y, en ese sentido, las normas referidas por el demandante y analizadas por el Tribunal, solo reiteraron ambos conceptos.

En consecuencia, la eventual ilegalidad de las disposiciones demandadas no surgiría por el advenimiento de un ordenamiento normativo diferente al que regía al momento de su expedición, porque en lo que atañe a los cargos planteados en la demanda, ambos regímenes preceptúan, en esencia, lo mismo.

1.3.- En efecto, el principio de legalidad tributaria fue delimitado en la Constitución de 1886, en similar sentido a como fue posteriormente configurado en la Constitución de 1991, pues, en esencia se confieren las mismas facultades impositivas e imponen las mismas limitaciones para la determinación de tributos por parte de las Asambleas Departamentales⁷.

⁷ En la Constitución de 1886 se preveía que:

“Artículo 43. En tiempo de paz solamente el Congreso, las Asambleas Departamentales y los Concejos Municipales podrán imponer contribuciones”.

“Artículo 191. Las Asambleas departamentales, para cubrir los gastos de administración que les correspondan, podrán establecer contribuciones con las condiciones y dentro de los límites que fije la ley”.

En tanto que en la Constitución Política de 1991 se señala que:

“Artículo 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos.

En el tránsito de una Constitución a otra, se mantiene la competencia que tienen los entes territoriales para que, mediante sus órganos de representación popular, ejerzan la facultad impositiva en su respectiva jurisdicción, de acuerdo con los límites señalados en la Constitución y en la ley.

1.4.- Así mismo, en lo que respecta a la prohibición de gravar la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, con tributos distintos al de consumo, hay que precisar que esta fue fijada de manera específica por la Ley 14 de 1983 (artículo 67⁸) -invocado por el demandante- y, de forma general, por la Ley 4 de 1913 (artículo 98-5⁹), vigentes al momento de expedición de la ordenanza.

1.5.- Por lo dicho, se analizarán los cargos planteados por la parte apelante, teniendo en cuenta para ello el contenido sustancial del principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos distintos al de consumo, establecidos antes de la expedición del acto demandado, y reiterados en las normas relacionadas en la demanda.

2. Caso concreto: naturaleza de la obligación creada por la Ordenanza 035 de 1984.

2.1.- De acuerdo con los planteamientos de las partes, la discusión radica en determinar la naturaleza de la obligación creada por la Ordenanza 035 de 1984, proferida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca, toda vez que para el demandante se trata de un tributo, no autorizado por el legislador, en tanto que la Universidad de Cundinamarca considera que es una norma de índole presupuestal, distinta a un gravamen, que por lo tanto, no requería autorización legal previa.

2.2.- En esas condiciones, la Sala analizará las características de dicha obligación, para así establecer su naturaleza.

(...)"

"Artículo 300. Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas:

1. (...)

4. *Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.*

(...)"

⁸ "Artículo 67º.- Sin perjuicio de lo establecido en el artículo 63 de esta Ley, los departamentos, intendencias y comisarías no podrán establecer gravámenes adicionales sobre las fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros, bodegajes obligatorios, gastos de administración o cualquier otro gravamen distinto al único de consumo que determina esta Ley.

(...)"

⁹ "ARTICULO 98. Es prohibido a las asambleas departamentales

(...)

5. *Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley, (...)"*

2.2.1.- Para el efecto, se tiene que la Ordenanza 035 de 1984 ordenó el pago de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al entonces Instituto Universitario de Cundinamarca-ITUC, hoy Universidad de Cundinamarca. Dicho valor aumentaría en la proporción que subiera el precio de la respectiva botella de licor.

Aunque la norma se refiere a la obligación, con el término “participación”, para la Sala es claro que esta no corresponde a la participación porcentual que pueden recibir los departamentos en virtud del monopolio sobre licores destilados, pues esta supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras, en el marco de las normas de contratación vigentes, cuyo objeto es permitir a esos agentes usufructuar la industria licorera, a cambio de una contraprestación a favor del Departamento, correspondiente a un porcentaje en el precio de la venta¹⁰.

Por el contrario, en este caso la obligación de transferir parte de los recursos producto de la explotación del monopolio de licores, surge directamente de la ordenanza 035 de 1984; luego, se trata de una imposición unilateral, ajena al concepto de participación porcentual, como convención o negocio jurídico.

2.2.2.- Tampoco puede considerarse que se trate simplemente de la distribución de recursos propios del departamento, pues las empresas industriales y comerciales solo están obligadas a transferir lo correspondiente a excedentes financieros o utilidades, dependiendo de si se trata de empresas no societarias o societarias, respectivamente.

No puede perderse de vista que las empresas industriales y comerciales fueron definidas por el artículo 6º del Decreto 1050 de 1968¹¹ como organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial, de acuerdo con las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagra la ley y que reúnen las siguientes características: i) personería jurídica; ii) autonomía administrativa y iii) **capital independiente**, el cual se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos o el rendimiento de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial.

De manera que **los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas** y, en esa medida, la única transferencia que, en principio, están obligadas a hacer al departamento, es la que corresponde a los excedentes financieros o utilidades, según sea el caso.

2.2.3.-En efecto, para la época en que fue proferida la Ordenanza 035 de 1984, el Decreto 2407 de 1981, “por el cual se expiden normas sobre elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos departamentales”, establecía en

¹⁰ Ley 14 de 1983. “Artículo 63º.-En desarrollo del monopolio sobre producción, introducción y venta de licores destilados, los departamentos podrán celebrar contratos de intercambio con personas de derecho público o de derecho privado y todo tipo de convenio que dentro de las normas de contratación vigentes permita agilizar el comercio de estos productos.

Para la introducción ventas de licores destilados, nacionales o extranjeros, sobre los cuales el departamento ejerza el monopolio, será necesario obtener previamente su permiso, que sólo lo otorgará una vez se celebren los convenios económicos con las firmas productoras, introductoras o importadoras en los cuales se establezca la participación porcentual del departamento en el precio de venta del producto, sin sujeción a los límites tarifarios establecidos en esta Ley”.

¹¹ Actualmente la regulación de las empresas industriales y comerciales del Estado, se encuentra principalmente en la Ley 489 de 1998.

punto a la transferencia de recursos por parte de las empresas industriales y comerciales de los departamentos¹²:

“Artículo 17. Ingresos de monopolios. *Cuando se trate de ingresos provenientes de monopolios o de empresas industriales y comerciales del departamento o de sociedades de economía mixta, el cálculo tendrá como base la participación ordenada en las disposiciones vigentes, o la utilidad líquida durante el año fiscal inmediatamente anterior. Para el efecto, tales entidades deberán presentar oportunamente a la Secretaría de Hacienda Departamental sus balances y estados de pérdidas y ganancias debidamente refrendados por la Contraloría”.* (Subrayas fuera del texto)

Y así había sido fijado expresamente por el Departamento de Cundinamarca en la Ordenanza 40 de 1958 “por la cual se crea la Empresa de Licores de Cundinamarca”, que señaló en el artículo 10:

“Artículo 10.- La utilidad líquida¹³ *de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que están obligadas las Sociedades Anónimas”.* (Subrayas fuera del texto)

2.2.4.- Los conceptos de utilidad y excedente financiero¹⁴, valga aclarar, son diametralmente distintos a la “participación” de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida, toda vez que este último es un valor neto que se resta directamente del precio de venta de las botellas de licor, y que, por lo tanto, incluye todos los valores inmersos en el precio (costos fijos, de producción, etc.), en tanto que el excedente y la utilidad, en términos generales, corresponden a los “*recursos que representan la generación de riqueza por parte de una entidad como resultado del desarrollo de su cometido estatal, a partir de los recursos recibidos*”¹⁵.

En otras palabras, el excedente financiero y la utilidad se concretan en la **ganancia** reportada por la empresa al finalizar un periodo, y en ese orden de ideas, no incluye valores correspondientes a costos, gastos, reservas, etc.

2.2.5.- Así las cosas, la orden de pagar \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca difiere de la ordenación presupuestal que le compete a los departamentos.

¹² La disposición que en la actualidad integra los excedentes financieros de las empresas industriales y comerciales no societarias al presupuesto de la Nación, es el Estatuto Orgánico del Presupuesto (Decreto Ley 111 de 1996), artículo 97, que se hace extensivo a los entes territoriales y las respectivas empresas industriales y comerciales de ese nivel, de conformidad con lo expuesto en el artículo 104 ibídem, que exige a los entes territoriales ajustar sus normas presupuestales a la ley orgánica del presupuesto.

¹³ Actualmente la Empresa de Licores de Cundinamarca es una empresa industrial y comercial departamental **no societaria** (Consultado en la página web de la Contaduría General de la Nación, con el código 134625000. http://www.chip.gov.co/schip_rt/ revisado por última vez el 08 de septiembre de 2015), por lo tanto, no transfiere utilidades sino excedentes financieros.

¹⁴ El actual Estatuto Orgánico del Presupuesto distingue entre excedentes financieros y utilidades, a efectos de diferenciar la forma en que estos se distribuyen. Así, tratándose de empresas no societarias, al final del ejercicio no se hace distribución de utilidades, porque no hay división societaria, como sí ocurre en las empresas societarias. No obstante, ambos conceptos aluden a la percepción de ganancias.

¹⁵ <http://goo.gl/8JwSq9> Glosario Contaduría General de la Nación. Consultado por última vez el 08 de septiembre de 2015.

2.2.6.- Ahora bien, para la Sala, la “participación” discutida no corresponde tampoco al impuesto al consumo, propiamente dicho, pues este, tal como fue definido por las normas vigentes para la fecha de expedición de la Ordenanza 035 de 1984, no se tasa en forma arbitraria, como sucede en el acto demandado.

Repárese en que la Ley 14 de 1983 precisó que el impuesto al consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, se determinaría sobre el **precio promedio nacional al detal en expendio oficial o en defecto de éste, del primer distribuidor autorizado, de la botella de 750 mililitros de aguardiente anisado nacional, según lo determinara semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE**¹⁶.

Por el contrario, la ordenanza dispuso directamente que la “participación” sería de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida. Luego, no responde a la delimitación legal que se hiciera del impuesto al consumo y en consecuencia, debe considerarse como una obligación distinta a ese tributo.

2.2.7.- En ese orden de ideas, la obligación analizada responde con mayor precisión a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que realiza la Empresa de Licores de Cundinamarca.

Todo, porque al disponer el pago de una suma fija de dinero del precio de venta de cada unidad de licor, la ordenanza le atribuye a una muestra de capacidad económica¹⁷, que consiste en la obtención de ingresos por la realización de una actividad productiva, una consecuencia jurídica determinada unilateralmente por la Asamblea, como órgano representativo del Departamento, que en ese sentido, viene a ser el sujeto activo del gravamen.

2.2.8.- Nótese, además, de la redacción de las disposiciones acusadas, que la obligación allí establecida no supone la aprobación o consideración de la empresa afectada, como agente económico independiente que es, toda vez que de manera unilateral, se insiste, la obliga al pago, y habilita directamente al ente beneficiario (la Universidad de Cundinamarca) a efectuar su cobro mediante cuentas de cobro, que, valga decir, constituyen un título ejecutivo.

Esa conducta es propia del poder impositivo y refuerza la tesis de la naturaleza tributaria de la obligación creada en la Ordenanza 035 de 1984.

Tal facultad impositiva es particular y difiere de las potestades ordinarias que tiene la Asamblea como órgano de representación popular, comoquiera que es muestra de una soberanía fiscal, que tratándose de entes territoriales, es parcial, pues se encuentra sujeta a la legislación nacional.

2.2.9.- En síntesis, la configuración de la obligación establecida en la Ordenanza 035 de 1984 revela el ejercicio de un poder impositivo, respecto de un asunto para el cual la Asamblea no tenía competencia, porque no había sido autorizada por el Congreso para tales efectos, toda vez que no existe norma legal que permita la fijación de impuestos distintos al de consumo, sobre la venta de licores.

De allí que, para la Sala, la Asamblea Departamental de Cundinamarca creó sin fundamento legal un tributo a cargo de la Empresa de Licores de Cundinamarca,

¹⁶ Artículo 66.

¹⁷ Realizada por la Empresa de Licores de Cundinamarca, lo que la convierte en sujeto pasivo de la obligación.

que desconoce la prohibición del artículo 67 de la Ley 14 de 1983, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la venta de licores, distintos al impuesto al consumo de licores y en ese orden de ideas, el acto demandado debe ser anulado, tal como se hizo en la sentencia apelada que, por lo tanto será confirmada.

3.- Precisiones finales

3.1.- El apelante se refirió a la sentencia proferida el 02 de noviembre de 2006 por la Sección Quinta de esta Corporación¹⁸, como un antecedente aplicable al caso, que ya había delimitado la naturaleza de la “participación”, como la asignación de recursos del Departamento de Cundinamarca a la Universidad de Cundinamarca.

Para la Sala dicha sentencia no tiene los alcances que le atribuye el apelante, pues si bien es cierto que allí se indicó que la ordenanza disponía el traslado de recursos, y no creaba un gravamen, no lo es menos que en esa oportunidad solo se analizó lo atinente al deber de colaboración del departamento en relación con un ente público como la Universidad de Cundinamarca, a efectos de establecer que esta -la “participación”- era de contenido económico, y así definir si podía exigirse su ejecución mediante el ejercicio de la acción de cumplimiento.

En esas condiciones, lo dicho en tal providencia no representa un precedente vinculante en este proceso, ni limita el análisis de la norma, pues, lo que importaba al caso, más allá de la naturaleza de la obligación, era si esta implicaba o no un gasto y, en esa medida, si era susceptible de la acción de cumplimiento.

3.2.- En punto a la supuesta configuración de una nulidad insaneable porque no se solicitaron los antecedentes administrativos de la Ordenanza 035, debe aclararse, que esa circunstancia no es causal de nulidad, ni invalida la actuación jurisdiccional.

Recuérdese que las nulidades son irregularidades que vulneran el debido proceso y que, por su gravedad, **el legislador** –y excepcionalmente el constituyente- les ha atribuido la consecuencia de invalidar las actuaciones surtidas¹⁹, de manera que las causales de nulidad son taxativas, y no cualquier irregularidad tiene ese carácter.

En ese orden de ideas, es claro que la circunstancia anotada por el apelante no constituye una causal de nulidad, porque no fue establecida como tal por el legislador, y tampoco invalida la actuación surtida, pues aunque los antecedentes del acto administrativo dan claridad acerca de su finalidad, lo cierto es que en este caso existían elementos suficientes para analizar la legalidad de la ordenanza cuestionada.

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

FALLA

1.- **Se CONFIRMA** la sentencia apelada.

¹⁸ Radicado 2005-01351.

¹⁹ Cfr. Sentencia de doce (12) de febrero de dos mil catorce (2014). Radicación número: 25000-23-26-000-2002-01045-01(28489). C.P. Dra. Olga Mélida Valle De La Hoz.

2.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección
Salvo el voto

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

MARÍA EUGENIA SÁNCHEZ ESTRADA
Conjuez

**TRIBUTO - NOCIÓN / TRIBUTOS - Clases / IMPUESTO - Características /
TASA - Características / IMPUESTO Y TASA - Diferencias /
CONTRIBUCIONES PARAFISCALES - Noción y características /
CONTRIBUCIONES ESPECIALES - Noción y características**

El sistema impositivo colombiano se estructura a partir del concepto de tributo, que según lo ha precisado la jurisprudencia constitucional –a partir de la doctrina extranjera– es «una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece». (Corte Constitucional, sentencia, sentencia C-260/15). Como se sabe, la Constitución Política, y de manera específica el artículo 338, prevé tres clases de tributos, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones. La Ordenanza 035 de 1984 no regula ninguna esas categorías. En efecto, los impuestos atienden a las siguientes características: **i)** tiene una vocación general, lo que significa que se cobran sin distinción a todo el que realice el hecho generador; **ii)** No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; **iii)** en cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, este puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; **iv)** su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; **v)** en cumplimiento de los principios de justicia y equidad, la capacidad económica del contribuyente debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea. (Corte Constitucional, sentencia C-

228 de 2010). En las tasas, **i)** el cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad o autorizar el uso de un bien de dominio público; **ii)** La retribución pagada guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; **iii)** Los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio; **iv)** Aun cuando el pago de las tasas resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado. (Corte Constitucional, sentencia C-402 de 2010). De acuerdo con lo anterior, las tasas se diferencian de los impuestos, fundamentalmente, en que **i)** el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo y en que **ii)** tiene naturaleza retributiva, pues busca compensar un gasto público del Estado para prestar un servicio. En relación con las contribuciones, es del caso precisar que estas pueden ser de dos tipos, las parafiscales –que son pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma–, y las denominadas contribuciones especiales, que son pagos por una inversión que benefician a un grupo de personas, como en el caso de la valorización. Las contribuciones parafiscales tienen tres rasgos definitorios: **i)** la obligatoriedad (el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución), **ii)** la singularidad (recae sobre un específico grupo de la sociedad) y **iii)** la destinación sectorial (se ha de revertir en el sector del cual fue extraída). (Corte Constitucional, sentencia C-528-13). Por su parte, como lo ha precisado la Corte Constitucional, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. Se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA – ARTÍCULO 338 / CONSTITUCIÓN NACIONAL DE 1886 - ARTÍCULO 31

NOTA DE RELATORÍA: Sobre las características de los impuestos se cita la sentencia C-228 de 2010 de la Corte Constitucional. En relación con las tasas se cita la sentencia C-402 de 2010 y sobre las contribuciones la C-528 de 2013 de la misma corporación y sobre los rasgos distintivos y las diferencias entre las clases de tributos mencionados se alude a la sentencia C-155 de 2016 de la Corte Constitucional.

OBLIGACIÓN CREADA EN LA ORDENANZA 035 DE 1985 A FAVOR DEL INSTITUTO UNIVERSITARIO DE CUNDINAMARCA ITUC Y A CARGO DE LA EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA SOBRE LA VENTA DE CADA BOTELLA DE LICOR – Naturaleza. No es un tributo, sino un aporte del departamento al ITUC / AUTONOMÍA FINANCIERA Y ADMINISTRATIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / ENTIDADES TERRITORIALES - Fuentes de financiación / ENTIDADES TERRITORIALES – Rentas exógenas y endógenas / RECURSOS DE EXPLOTACIÓN DEL MONOPOLIO DE LICORES - Naturaleza. Son una fuente de financiación endógena de los departamentos /

PRESUPUESTO DE EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEPARTAMENTALES – Elaboración. No son autónomas para el efecto / INGRESO DE INDUSTRIAS O EMPRESAS DE LICORES DEPARTAMENTALES - Naturaleza. Constituyen rentas endógenas de las que pueden disponer dentro del marco constitucional

Analizada la Ordenanza 035 de 1984, considero que no crea un impuesto, una tasa o una contribución. No es un impuesto porque no se trata de una obligación de carácter general, que se cobre sin distinción a todo ciudadano, pues, como se advirtió, recae de manera exclusiva en la Empresa de Licores de Cundinamarca. Además, ese rubro que se ordena girar directamente a la UTIC, precisamente por esa circunstancia, no entra a formar parte del presupuesto del Departamento de Cundinamarca para sufragar los gastos departamentales. Tampoco es una tasa porque no se genera por la prestación de un servicio o por la obtención de un beneficio particular que preste el Departamento de Cundinamarca en favor de la Empresa de Licores. En consecuencia, tampoco tiene carácter retributivo. Por último, no se trata de una contribución especial porque no es una compensación que se cobre por la realización de una inversión pública, ni es contribución parafiscal porque no se trata de un pago realizado por los usuarios de un organismo público, mixto o privado, para asegurar su financiamiento de manera autónoma. ¿Qué naturaleza tiene, entonces, la participación prevista en la Ordenanza 035 de 1984? Considero que esa participación es un aporte que hace el Departamento a la UTIC, por las razones que paso a exponer (...) Las entidades territoriales cuentan con autonomía financiera y administrativa para la ejecución de sus presupuestos. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha señalado que «*la autonomía financiera de las entidades territoriales respecto de sus propios recursos, es condición necesaria para el ejercicio de su propia autonomía*». (Sentencia C-219 de 1997). En ese sentido, la jurisprudencia constitucional ha advertido que sin autonomía en materia financiera y administrativa, ésta –la autonomía– estaría condenada a permanecer nominalmente. Que así, para que no se produzca el vaciamiento de competencias fiscales de las entidades territoriales, al menos, los recursos que provienen de fuentes endógenas de financiación –o recursos propios *strictu sensu*– deben someterse, en principio, a la plena disposición de las autoridades locales correspondientes, sin injerencias indebidas del legislador. Sobre las fuentes de financiación de las entidades territoriales, la Corte Constitucional ha señalado que las entidades territoriales cuentan, en principio, con dos tipos de fuentes de financiación. En primer lugar, la Constitución les confirió el derecho a participar en los recursos del Estado, para lo que estableció una serie de normas encaminadas a asegurar la transferencia de rentas nacionales a los departamentos y municipios así como los derechos de participación en las regalías y compensaciones. Estas fuentes de financiación se denominan exógenas y admiten una amplia intervención del legislador dado que, en última instancia, se trata de fuentes de financiación nacionales. Pero las entidades territoriales no solo se financian con recursos exógenos. Adicionalmente, gozan de una serie de rentas que, en estricto sentido, deben denominarse como propios, y que se encuentran constitucionalmente sometidos a una mayor autonomía. Los recursos propios de las entidades territoriales son aquellos que provienen de fuentes de financiación endógenas, es decir, que se originan y producen sus efectos dentro de la respectiva jurisdicción y en virtud de decisiones políticas internas. En consecuencia, son recursos propios tanto los que resultan de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva, como las rentas tributarias que surgen gracias a fuentes tributarias –impuestos, tasas y contribuciones– propias. (Corte Constitucional, sentencia C-532 de 2005). El artículo 61 de la Ley 14 de 1983, vigente al momento de la expedición de la ordenanza anulada, derogado por la

Ley 1816 de 2016, establecía que la «*producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la Constitución Política de Colombia. En consecuencia, las Asambleas Departamentales regularán el monopolio o gravarán esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto en esta Ley*». En consecuencia, los recursos provenientes de la explotación del monopolio de licores corresponde a una fuente de financiación endógena de los departamentos y, por tanto, su administración está gobernada por el principio de la autonomía de las entidades territoriales para disponer de sus propios recursos. Las empresas industriales y comerciales del departamento que producen y distribuyen el licor, directamente o mediante terceros previa suscripción de los respectivos convenios, son el vehículo institucional del que se vale el departamento para obtener esas rentas propias. Las empresas industriales y comerciales del departamento no son autónomas para decidir en la elaboración de sus respectivos presupuestos de rentas y gastos pues, de conformidad con el artículo 16 del Decreto 115 de 1996, los anteproyectos de presupuesto que elaboran deben ser remitidos a la unidad de presupuesto y a la oficina de planeación o quien haga sus veces en el municipio en la fecha que determine el estatuto presupuestal municipal o departamental. Es esa unidad la que, finalmente, elabora el presupuesto. Por tanto, no comparto que la sentencia del 2 de marzo de 2017 concluya, con fundamento en un decreto derogado, que los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas y que, por lo tanto, el departamento solo tendría autonomía para decidir sobre los excedentes financieros. Contrario a esa afirmación, todos los ingresos percibidos por las industrias licoreras departamentales constituyen rentas endógenas de los propios departamentos de las cuales pueden disponer dentro del marco previsto por la Constitución Política

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 61 / DECRETO 115 DE 1996 - ARTÍCULO 16 / DECRETO 2407 DE 1981

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la autonomía financiera y administrativa de las entidades territoriales se cita la sentencia C-219 de 1997 de la Corte Constitucional y en relación con sus fuentes de financiación se alude a la sentencia C-532 de 2005 de la Corte Constitucional

ORDENANZA 035 DE 1985 - Legalidad / RECURSOS DEL MONOPOLIO DE LICORES PARA FINANCIACIÓN DEL ITUC - La Asamblea de Cundinamarca estaba facultada para destinar parte de sus rentas propias a ese fin

La ordenanza 045 de 1969, «*Por el cual se crea el Instituto Técnico Universitario de Cundinamarca, y se dictan otras disposiciones*», establece que esa institución educativa sería financiada así: **ARTÍCULO 14º.-** *Los gastos de inversión y funcionamiento del Instituto se atenderá así: a. Con aportes del Gobierno Nacional que sean asignados por tal efecto. **b. Con aportes del Departamento de Cundinamarca.** (Se resalta) c. Con las matrículas que paguen los estudiantes y que los serán financiados a los alumnos pobres a través de un Fondo de Préstamos que creará el Departamento en el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior ICETEX. d. Con donaciones de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, o extranjeras. e. Con rentas propias provenientes de ventas de servicios.* De acuerdo con lo anterior, y en aplicación del principio de autonomía administrativa de los recursos de las entidades territoriales al que previamente se hizo referencia, era válido que la Asamblea Departamental de Cundinamarca hubiera decidido aportar una parte de las rentas provenientes de la explotación del monopolio de licores a la financiación

del ITUC (...) No menos importante que lo anterior, también considero que la norma demandada no debía ser anulada porque mediante esta se daba cumplimiento al artículo 336 de la Constitución Política que establece que «*las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación*». En el mismo sentido, la Ley 1816 de 2016, dispone que el «*objeto del monopolio como arbitrio rentístico sobre los licores destilados es el de obtener recursos para los departamentos, con una finalidad social asociada a la financiación preferente de los servicios de educación y salud y al de garantizar la protección de la salud pública*». Los objetivos previstos en las disposiciones constitucionales y legales referidas debieron ser tenidos en cuenta a la hora de decidir sobre la nulidad de la Ordenanza 035 de 1984. De manera que no comparto que la Ordenanza 035 de 1984 se haya anulado por violación del artículo 338 de la carta Política bajo la consideración de que el aporte departamental previsto en favor de la UTIC es un impuesto que debe ser autorizado por ley del Congreso de la República.

FUENTE FORMAL: ORDENANZA 045 DE 1969 - ARTÍCULO 14 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 336 / LEY 1816 DE 2016

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00102-01(19976)

Actor: JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

Con el acostumbrado respeto, salvo el voto de la decisión que la Sala tomó en la sentencia del 2 de marzo de 2017, que decidió confirmar la sentencia del 19 de octubre de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los artículos 1, 2 y 3 de la Ordenanza 035 de 1984, expedida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

El artículo 1º de la Ordenanza 035 de 1984 ordenaba destinar «*una participación de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', para financiar proyectos de inversión e investigación*».

En la sentencia de la que me aparto se concluye que «*la obligación analizada [la creada en el artículo 1º de la Ordenanza 035 de 1984] responde con mayor precisión a una imposición tributaria*».

Para hacer ese análisis, la Sala parte del hecho de que la ordenanza demandada califica la naturaleza de la obligación creada como una «participación».

En el entendido de que la ordenanza podría referirse a la participación porcentual que pueden recibir los departamentos por la explotación del monopolio rentístico de los licores destilados, la providencia descarta esa posibilidad pues, para el efecto, se consideró que sería necesaria «la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras».

Que dado que la transferencia de los recursos del presupuesto de la Empresa de Licores de Cundinamarca al ITUC, actualmente Universidad de Cundinamarca, «surge directamente de la ordenanza 035 de 1984», la mentada participación, en realidad, corresponde a «...una imposición unilateral».

En la sentencia también se concluye que la Ordenanza 035 de 1984 no contempla una simple distribución de recursos propios del departamento, «pues las empresas industriales y comerciales solo están obligadas a transferir [al Departamento] lo correspondiente a excedentes financieros o utilidades, dependiendo de si se trata de empresas no societarias o societarias, respectivamente».

Según el fallo del que me aparto, las rentas que percibe la Empresa de licores de Cundinamarca son de aquella, pues al departamento solo le pertenecen los excedentes financieros. Y que como los dos pesos por cada botella de licor vendida que la ordenanza demandada ordenó transferir del presupuesto de la Empresa de Licores de Cundinamarca al ITUC no corresponden al concepto de excedente financiero, esa obligación «difiere de la ordenación presupuestal que le compete a los departamentos».

Por último, la sentencia afirma que «la “participación” discutida no corresponde tampoco al impuesto al consumo, propiamente dicho, pues este, tal como fue definido por las normas vigentes para la fecha de expedición de la Ordenanza 035 de 1984, no se tasa en forma arbitraria, como sucede en el acto demandado».

Con fundamento en lo dicho, la providencia concluye que la ordenanza demandada creó un tributo, cuyo sujeto activo sería el Departamento de Cundinamarca que, en ejercicio de su potestad soberana, impone a la licorera de Cundinamarca, a instancia de su capacidad económica, la obligación de pagar por la actividad productiva que ejerce sin consideración o aprobación previa pues faculta al ITUC a cobrarle directamente ese «gravamen».

La sentencia dice que «Tal facultad impositiva es particular y difiere de las potestades ordinarias que tiene la Asamblea como órgano de representación popular, comoquiera que es muestra de una soberanía fiscal, que tratándose de entes territoriales, es parcial, pues se encuentra sujeta a la legislación nacional».

Así, según la posición mayoritaria de la Sala, «la Asamblea Departamental de Cundinamarca creó sin fundamento legal un tributo a cargo de la Empresa de Licores de Cundinamarca, que desconoce la prohibición del artículo 67 de la Ley 14 de 1983, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la venta de licores, distintos al impuesto al consumo de licores».

Me aparto de esa argumentación, por las siguientes razones:

1. Los impuestos, las tasas y las contribuciones

El sistema impositivo colombiano se estructura a partir del concepto de tributo, que según lo ha precisado la jurisprudencia constitucional –a partir de la doctrina extranjera– es «una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece». (Corte Constitucional, sentencia, sentencia C-260/15).

Como se sabe, la Constitución Política, y de manera específica el artículo 338, prevé tres clases de tributos, a saber, los impuestos, las tasas y las contribuciones. La Ordenanza 035 de 1984 no regula ninguna esas categorías.

En efecto, los impuestos atienden a las siguientes características: **i)** tiene una vocación general, lo que significa que se cobran sin distinción a todo el que realice el hecho generador; **ii)** No guardan una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente; **iii)** en cuanto ingresan a las arcas generales del Estado conforme al principio de unidad de caja, este puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales; **iv)** su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva; **v)** en cumplimiento de los principios de justicia y equidad, la capacidad económica del contribuyente debe reflejarse implícitamente en la ley que lo crea. (Corte Constitucional, sentencia C-228 de 2010).

En las tasas, **i)** el cobro nace como recuperación total o parcial de los costos que le representan al Estado, directa o indirectamente, prestar una actividad o autorizar el uso de un bien de dominio público; **ii)** La retribución pagada guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido; **iii)** Los valores que se establezcan como obligación tributaria han de excluir la utilidad que se deriva del uso de dicho bien o servicio; **iv)** Aun cuando el pago de las tasas resulta indispensable para garantizar el acceso a actividades de interés público o general, su reconocimiento se torna obligatorio cuando el contribuyente provoca su prestación, por lo que las tasas indefectiblemente se tornan forzosas a partir de una actuación directa y referida de manera inmediata al obligado. (Corte Constitucional, sentencia C-402 de 2010).

De acuerdo con lo anterior, las tasas se diferencian de los impuestos, fundamentalmente, en que **i)** el hecho generador se basa en la efectiva prestación de un servicio público o la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público que se traduce en un beneficio particular del sujeto pasivo y en que **ii)** tiene naturaleza retributiva, pues busca compensar un gasto público del Estado para prestar un servicio.

En relación con las contribuciones, es del caso precisar que estas pueden ser de dos tipos, las parafiscales –que son pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma–, y las denominadas contribuciones especiales, que son pagos por una inversión que benefician a un grupo de personas, como en el caso de la valorización.

Las contribuciones parafiscales tienen tres rasgos definitorios: **i)** la obligatoriedad (el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución), **ii)** la singularidad (recae sobre un específico grupo de la sociedad) y **iii)** la destinación sectorial (se ha de revertir en el sector del cual fue extraída). (Corte Constitucional, sentencia C-528-13).

Por su parte, como lo ha precisado la Corte Constitucional, el rasgo característico de las contribuciones especiales radica en la producción de beneficios particulares en bienes o actividades económicas del contribuyente, ocasionada por la ejecución del gasto público. Se trata de una especie de compensación por los beneficios recibidos causados por inversiones públicas realizadas por el Estado y busca evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales y particulares generadas por la actividad estatal, que se traducen en el beneficio o incremento del valor de los bienes del sujeto pasivo.

Sin perjuicio de ser reiterativo, estimo pertinente traer a colación el recuento jurisprudencial hecho por la Corte Constitucional para identificar los diferentes tipos de tributos (Sentencia C-155/16).

Impuesto	<p>(i) prestación de naturaleza unilateral, por lo cual el contribuyente no recibe ninguna contraprestación por parte del Estado;</p> <p>(ii) hecho generador que lo sustenta, que observa la capacidad económica del contribuyente, como valoración del principio de justicia y equidad, sin que por ello pierda su vocación de carácter general;</p> <p>(iii) al ser de carácter general, se cobran sin distinción a todo ciudadano que realice el hecho generador;</p> <p>(iv) su pago no es opcional ni discrecional, lo que se traduce en la posibilidad de forzar su cumplimiento a través de la jurisdicción coactiva;</p> <p>(v) en cuanto se recaude, conforme al principio de unidad de caja, el Estado puede disponer de dichos recursos de acuerdo con lo previsto en los planes y presupuestos nacionales, por lo cual la disposición del recurso se hace con base en prioridades distintas a las del contribuyente; y</p> <p>(vi) no guarda una relación directa e inmediata con un beneficio específico derivado para el contribuyente.</p>
Tasa	<p>(i) el hecho generador se basa en la prestación de un servicio público, o en un beneficio particular al contribuyente, por lo cual es un beneficio individualizable; y</p> <p>(ii) tiene una naturaleza retributiva, por cuanto, las personas que utilizan el servicio público, deben pagar por él, compensando el gasto en que ha incurrido el Estado para prestar dicho servicio; y</p> <p>(iii) se cobran cuando el contribuyente provoca la prestación del servicio, siendo el cobro de forma general proporcional, pero en ciertos casos admite criterios distributivos.</p>
Contribución Especial	<p>(i) la compensación atribuible a una persona, por el beneficio directo que se obtiene como consecuencia de un servicio u obra realizado por una entidad pública;</p> <p>(ii) manifiesta externalidades, al generar un beneficio directo en bienes o actividades económicas del contribuyente;</p> <p>(iii) se cobran para evitar un indebido aprovechamiento de externalidades positivas patrimoniales, que se traducen en el beneficio o incremento del valor o de los bienes del sujeto pasivo, o en un beneficio potencial como por ejemplo, seguridad.</p>

Contribución Parafiscal	<p>El hecho generador son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de dichas entidades de manera autónoma. En este mismo sentido, se pueden extraer tres rasgos definitorios:</p> <p>(i) <i>obligatoriedad</i> (el sujeto gravado no puede eximirse del deber de pagar la contribución); (ii) <i>singularidad</i> (recae sobre un específico grupo de la sociedad); y (iii) <i>destinación sectorial</i> (se ha de revertir en el sector del cual fue extraída).</p>
--------------------------------	--

Analizada la Ordenanza 035 de 1984, considero que no crea un impuesto, una tasa o una contribución.

No es un impuesto porque no se trata de una obligación de carácter general, que se cobre sin distinción a todo ciudadano, pues, como se advirtió, recae de manera exclusiva en la Empresa de Licores de Cundinamarca. Además, ese rubro que se ordena girar directamente a la UTIC, precisamente por esa circunstancia, no entra a formar parte del presupuesto del Departamento de Cundinamarca para sufragar los gastos departamentales.

Tampoco es una tasa porque no se genera por la prestación de un servicio o por la obtención de un beneficio particular que preste el Departamento de Cundinamarca en favor de la Empresa de Licores. En consecuencia, tampoco tiene carácter retributivo.

Por último, no se trata de una contribución especial porque no es una compensación que se cobre por la realización de una inversión pública, ni es contribución parafiscal porque no se trata de un pago realizado por los usuarios de un organismo público, mixto o privado, para asegurar su financiamiento de manera autónoma.

¿Qué naturaleza tiene, entonces, la participación prevista en la Ordenanza 035 de 1984?

Considero que esa participación es un aporte que hace el Departamento a la UTIC, por las razones que paso a exponer.

2. Las rentas endógenas de las entidades territoriales. Autonomía para disponer de sus rentas propias.

Las entidades territoriales cuentan con autonomía financiera y administrativa para la ejecución de sus presupuestos. Sobre este particular, la Corte Constitucional ha señalado que «*la autonomía financiera de las entidades territoriales respecto de sus propios recursos, es condición necesaria para el ejercicio de su propia autonomía*». (Sentencia C-219 de 1997).

En ese sentido, la jurisprudencia constitucional ha advertido que sin autonomía en materia financiera y administrativa, ésta –la autonomía– estaría condenada a permanecer nominalmente. Que así, para que no se produzca el vaciamiento de competencias fiscales de las entidades territoriales, al menos, los recursos que provienen de fuentes endógenas de financiación –o recursos propios *strictu sensu*– deben someterse, en principio, a la plena disposición de las autoridades locales correspondientes, sin injerencias indebidas del legislador.

Sobre las fuentes de financiación de las entidades territoriales, la Corte Constitucional ha señalado que las entidades territoriales cuentan, en principio, con dos tipos de fuentes de financiación. En primer lugar, la Constitución les confirió el derecho a participar en los recursos del Estado, para lo que estableció una serie de normas encaminadas a asegurar la transferencia de rentas nacionales a los departamentos y municipios así como los derechos de participación en las regalías y compensaciones. Estas fuentes de financiación se denominan exógenas y admiten una amplia intervención del legislador dado que, en última instancia, se trata de fuentes de financiación nacionales.

Pero las entidades territoriales no solo se financian con recursos exógenos. Adicionalmente, gozan de una serie de rentas que, en estricto sentido, deben denominarse como propios, y que se encuentran constitucionalmente sometidos a una mayor autonomía. Los recursos propios de las entidades territoriales son aquellos que provienen de fuentes de financiación endógenas, es decir, que se originan y producen sus efectos dentro de la respectiva jurisdicción y en virtud de decisiones políticas internas. En consecuencia, son recursos propios tanto los que resultan de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva, como las rentas tributarias que surgen gracias a fuentes tributarias –impuestos, tasas y contribuciones– propias. (Corte Constitucional, sentencia C-532 de 2005).

El artículo 61 de la Ley 14 de 1983, vigente al momento de la expedición de la ordenanza anulada, derogado por la Ley 1816 de 2016, establecía que la *«producción, introducción y venta de licores destilados constituyen monopolios de los departamentos como arbitrio rentístico en los términos del artículo 31 de la Constitución Política de Colombia. En consecuencia, las Asambleas Departamentales regularán el monopolio o gravarán esas industrias y actividades, si el monopolio no conviene, conforme a lo dispuesto en esta Ley»*.

En consecuencia, los recursos provenientes de la explotación del monopolio de licores corresponde a una fuente de financiación endógena de los departamentos y, por tanto, su administración está gobernada por el principio de la autonomía de las entidades territoriales para disponer de sus propios recursos.

Las empresas industriales y comerciales del departamento que producen y distribuyen el licor, directamente o mediante terceros previa suscripción de los respectivos convenios, son el vehículo institucional del que se vale el departamento para obtener esas rentas propias. Las empresas industriales y comerciales del departamento no son autónomas para decidir en la elaboración de sus respectivos presupuestos de rentas y gastos pues, de conformidad con el artículo 16 del Decreto 115 de 1996, los anteproyectos de presupuesto que elaboran deben ser remitidos a la unidad de presupuesto y a la oficina de planeación o quien haga sus veces en el municipio en la fecha que determine el estatuto presupuestal municipal o departamental. Es esa unidad la que, finalmente, elabora el presupuesto.

Por tanto, no comparto que la sentencia del 2 de marzo de 2017 concluya, con fundamento en un decreto derogado²⁰, que los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas y que, por lo tanto, el departamento solo tendría autonomía para decidir sobre los excedentes financieros.

²⁰ El Decreto 2407 de 1981, que se cita en la sentencia de la que me aparto sobre la elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos departamentales ya no rige. Ahora rige el decreto 115 de 1996 y, por tanto, a la luz de esa norma debió analizarse el problema jurídico planteado en la sentencia del 2 de marzo de 2017.

Contrario a esa afirmación, todos los ingresos percibidos por las industrias licoreras departamentales constituyen rentas endógenas de los propios departamentos de las cuales pueden disponer dentro del marco previsto por la Constitución Política, como se pasa a ver más adelante.

3. Recursos a favor del ITUC. Aportes del departamento de Cundinamarca

La ordenanza 045 de 1969, «*Por el cual se crea el Instituto Técnico Universitario de Cundinamarca, y se dictan otras disposiciones*», establece que esa institución educativa sería financiada así:

ARTÍCULO 14º.- *Los gastos de inversión y funcionamiento del Instituto se atenderá así:*

a. Con aportes del Gobierno Nacional que sean asignados por tal efecto.

b. Con aportes del Departamento de Cundinamarca. (Se resalta)

c. Con las matrículas que paguen los estudiantes y que los serán financiados a los alumnos pobres a través de un Fondo de Préstamos que creará el Departamento en el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios Técnicos en el Exterior ICETEX.

d. Con donaciones de personas naturales o jurídicas, públicas o privadas, o extranjeras.

e. Con rentas propias provenientes de ventas de servicios.

De acuerdo con lo anterior, y en aplicación del principio de autonomía administrativa de los recursos de las entidades territoriales al que previamente se hizo referencia, era válido que la Asamblea Departamental de Cundinamarca hubiera decidido aportar una parte de las rentas provenientes de la explotación del monopolio de licores a la financiación del ITUC.

4. Destinación de los recurso provenientes de la explotación del monopolio de licores

No menos importante que lo anterior, también considero que la norma demandada no debía ser anulada porque mediante esta se daba cumplimiento al artículo 336 de la Constitución Política que establece que «*las rentas obtenidas en el ejercicio del monopolio de licores, estarán destinadas preferentemente a los servicios de salud y educación*».

En el mismo sentido, la Ley 1816 de 2016, dispone que el «*objeto del monopolio como arbitrio rentístico sobre los licores destilados es el de obtener recursos para los departamentos, con una finalidad social asociada a la financiación preferente de los servicios de educación y salud y al de garantizar la protección de la salud pública*».

Los objetivos previstos en las disposiciones constitucionales y legales referidas debieron ser tenidos en cuenta a la hora de decidir sobre la nulidad de la Ordenanza 035 de 1984.

De manera que no comparto que la Ordenanza 035 de 1984 se haya anulado por violación del artículo 338 de la carta Política bajo la consideración de que el aporte departamental previsto en favor de la UTIC es un impuesto que debe ser autorizado por ley del Congreso de la República.

En los anteriores términos dejo sentado mi salvamento de voto

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra