

**AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - En virtud de ella las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden adoptar tributos, pero siempre con sujeción a la ley / AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Se predica de los órganos que gozan de representación popular, esto es, de las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, facultad que no es delegable en los gobernadores ni en los alcaldes / ELEMENTOS DEL TRIBUTO - Si la ley los define las entidades territoriales no los pueden modificar, salvo autorización expresa de la misma ley / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Los gobernadores carecen de competencia para definir y reglamentar sus elementos**

En materia tributaria, solamente la ley, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales pueden imponer tributos. El sistema político de república unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales (art. 1, C.P.), implica que, en principio, es el Congreso el que tiene la facultad jurídica de crear impuestos, pero que también se reconoce a las entidades territoriales, específicamente a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales, cierto grado de autonomía en virtud del cual pueden adoptar impuestos, pero siempre con sujeción a la ley. Es decir que, mientras que el poder tributario que tiene el Congreso de la República -llamado por algunos poder originario- no está sometido a más límites que los que establece la Constitución y, eventualmente, los tratados o convenios internacionales ratificados por Colombia, el poder tributario de las entidades territoriales tiene, además, que respetar la ley. Así, cuando el legislador ha creado y definido los elementos del tributo, las entidades territoriales no pueden modificar esos elementos, excepto cuando la ley misma lo permite o autoriza de manera expresa. Tratándose del impuesto al consumo de licores, como ya se dijo, la ley estableció los elementos del mismo. La autonomía propia de las entidades territoriales en materia tributaria se predica respecto de los órganos que gozan de representación popular, es decir, asambleas departamentales y concejos municipales y distritales. En el caso bajo estudio, fue la Ley 14 de 1983 la que creó el impuesto al consumo de licores y mediante el acto acusado -Decreto 513 de 1993- el gobernador del Departamento del Atlántico expidió el Código de Rentas del Departamento, en cuyos artículos 29 a 32, que son los que están demandados, se definieron el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y las tarifas del impuesto. Para la Sala, existe doble motivo para declarar la nulidad de los artículos acusados. Por una parte, es evidente la falta de competencia del gobernador para definir y reglamentar los elementos del impuesto al consumo de licores. El artículo 338 de la Constitución Política establece: [...] De la norma constitucional se desprende que la fijación de los elementos del tributo -sujeto pasivo, sujeto activo, hecho y base gravable y tarifa- solamente la pueden hacer el Congreso, las asambleas y los concejos distritales y municipales. Ni el Presidente de la República, ni los gobernadores, ni los alcaldes, tienen facultad para determinar dichos elementos. La excepción contemplada en el segundo inciso del artículo 338 no es aplicable para todos los tributos en general sino únicamente para la fijación de la tarifa respecto de tasas y contribuciones, lo que en otras palabras equivale a decir que la asamblea departamental no podía delegar o revestir al gobernador de facultades *pro tempore* para dictar normas como las que se vienen estudiando, con mayor razón si tales aspectos, como se dijo, fueron regulados por ley. En el caso bajo estudio, la fijación de los elementos se refería al impuesto al consumo de licores, que no es ni una tasa ni una contribución, ya que quien paga dicho impuesto no está pagando la recuperación de costos de servicio alguno ni recibiendo ningún beneficio por el cual deba pagar la participación respectiva. En consecuencia, no se le puede aplicar la excepción a que alude la norma constitucional citada. Por

ende, el gobernador del Departamento del Atlántico no tenía competencia para expedir las normas acusadas, hecho que configura la causal de nulidad contemplada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 338 / LEY 14 DE 1983

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 29 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 30 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 31 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 32 Anulado

**NOTA DE RELATORIA:** **La síntesis del asunto es la siguiente:** se estudió la legalidad de los artículos 29 a 32 del Decreto 513 de 1993, en cuanto en ellos el Gobernador del Atlántico reguló los elementos del impuesto al consumo de licores en el Departamento. La Sala revocó el fallo del Tribunal Administrativo del Atlántico que negó la nulidad pedida y, en su lugar, la decretó, de un lado, por falta de competencia del Gobernador del Atlántico para expedir las normas acusadas, toda vez que por disposición del artículo 338 de la Constitución Política la fijación de los elementos del tributo sólo corresponde al Congreso, a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales, facultad que no es delegable en los gobernadores. De otra parte, la Sala evidenció que los artículos 29 y 32 acusados excedieron el Decreto Ley 1222 de 1986. El primero, en cuanto incluyó dentro de los sujetos pasivos del gravamen “solidariamente” con los productores e introductores, a los distribuidores, quienes, en vigencia del decreto en mención, no lo eran y, el artículo 32, en la medida en que modificó la base gravable del tributo, al excluir de ella el valor de los empaques o envases no retornables, previsión que no contenía el Decreto 1222 de 1986.

**IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Creación y desarrollo normativo / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES - Elementos. Los determinó la Ley 14 de 1983, que lo creó**

[...] el impuesto al consumo de licores fue creado mediante la Ley 14 de 1983. Los artículos 61 a 72 de dicha ley regularon el impuesto y el monopolio de dicha actividad como dos alternativas para los departamentos. Luego de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1222 de 1986 ratificó las disposiciones legales. De la lectura de la Ley 14 de 1983 y del Decreto 1222 de 1986 se desprende que fue la ley la que creó el impuesto y determinó cada uno de sus elementos. En efecto, los artículos 61 y 62 de la Ley 14 de 1983, establecieron: **“Artículo 61º.- 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. Las intendencias y Comisarías cobrarán el impuesto de consumo que determina esta Ley para los licores, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros. Artículo 62º.- Los vinos, los vinos espumosos o espumantes, los aperitivos y similares nacionales serán de libre producción y distribución, pero tanto éstos como los importados causarán el impuesto nacional de consumo que señala esta Ley”.** También estableció dicha ley los demás elementos del impuesto. Tanto el sujeto activo, como los sujetos pasivos, el hecho gravable, la base gravable y las tarifas. Respecto de las tarifas, dijeron las

demandantes que no podía la asamblea departamental delegar la fijación de las mismas al gobernador. Lo cierto es que dicha delegación era innecesaria, ya que tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 1222 contienen la regulación sobre ese aspecto del tributo.

**FUENTE FORMAL:** LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 61 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 62 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 66 / DECRETO 1222 DE 1986

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 29 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 30 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 31 Anulado / DECRETO 513 DE 1993 (30 de septiembre) GOBERNADOR DEL ATLANTICO - ARTÍCULO 32 Anulado

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D. C., veintitrés (23) de septiembre de dos mil trece (2013)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2000-03065-01(18984)**

**Actor: GUINNESS UDV COLOMBIA S. A. Y OTROS**

**Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO**

#### **FALLO**

Se decide el recurso de apelación interpuesto por las demandantes contra la sentencia del 26 de enero de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico dentro de la acción de nulidad contra los artículos 29 a 32 del Decreto 513 de 1993 (Código de Rentas), expedido por el gobernador del Atlántico. La sentencia apelada negó las pretensiones de la demanda.

#### **ANTECEDENTES**

El gobernador del Departamento del Atlántico, mediante el Decreto 513 del 30 de septiembre de 1993, expidió el Código de Rentas del Departamento.

El capítulo segundo de dicho decreto regula el impuesto sobre el consumo de licores destilados, vinos, vinos espumosos, aperitivos y similares.

El texto de los artículos demandados es el siguiente:

**“CAPITULO SEGUNDO  
IMPUESTO SOBRE EL CONSUMO DE LICORES DESTILADOS, VINOS,  
VINOS ESPUMOSOS, ESPUMANTES, APERITIVOS Y SIMILARES**

**ARTÍCULO 29. SUJETO PASIVO**

*Son responsables y contribuyentes del pago de este impuesto los productores, introductores, distribuidores, importadores y solidariamente con ellos los distribuidores del producto, sean vinculados económicos o no del productor, introductor o importador respectivos.*

(...)

**ARTÍCULO 30. HECHO GENERADOR**

*Lo constituye la producción, introducción o importación, y distribución de licores destilados, vinos, vinos espumosos, espumantes, aperitivos y similares, con fines para el consumo.*

**ARTÍCULO 31. CAUSACIÓN**

*En el caso de licores, vinos, vinos espumosos, espumantes, aperitivos y similares, de producción nacional o extranjera el impuesto se causa en el momento en que el producto sea entregado, importado o introducido en disposición para su venta o consumo por el productor, introductor distribuidor mayorista o minorista, sea o no vinculado económico con el productor o introductor, dentro de la jurisdicción del Departamento del Atlántico. El pago del impuesto al consumo previsto en este Decreto Ordenanza, es requisito indispensable para que el producto pueda ser vendido, distribuido, entregado o destinado para donación, publicidad, comisión, degustación o cualquier otra actividad que implique traslación de dominio.*

**ARTÍCULO 32. BASE GRAVABLE Y TARIFAS**

*El impuesto de consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos, espumantes, aperitivos y similares, se determinará sobre el precio promedio nacional al detal en expendio oficial o en defecto de este, del primer distribuidor autorizado, de la botella de 750 milímetros de aguardiente anisado nacional, según lo determine semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. En ningún caso se excluirá de la base gravable el valor de los empaques o envases no retornables. Las tarifas por botella de 750 milímetros o proporcionalmente a su volumen, serán las siguientes:*

- 1°. El 35% para licores nacionales y extranjeros.*
- 2°. El 10% para vinos, vinos espumosos o espumantes y aperitivos y similares extranjeros.*
- 3°. El 5% para vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares nacionales”.*

## **DEMANDA**

Las sociedades GUINNESS UDV COLOMBIA S. A., UNITED DISTILLERS & VINTNERS (FLORIDA) INC., y UNITED DISTILLERS & VINTNERS (ER) LIMITED, solicitaron la nulidad de los artículos 29 a 32 (excepto los párrafos) del Decreto 513 de 1993 expedido por el gobernador del Departamento del Atlántico.

El concepto de violación lo desarrolló con los siguientes argumentos:

### **1. Violación del artículo 338 de la Constitución Política**

Según las demandantes, el artículo 338 de la Constitución Política dispone que, en tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales pueden imponer contribuciones fiscales.

Además, la misma norma dice que 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. Es decir, que la fijación de esos elementos no puede ser delegada.

En consecuencia, la Asamblea Departamental del Atlántico no podía facultar al gobernador de ese Departamento para expedir el Código de Rentas del Departamento, por vía de decreto.

### **2. Violación del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986**

Dijeron las demandantes que el artículo 121 del Decreto 1222 de 1986 dio a los Departamentos dos alternativas excluyentes entre sí: o ejercer el monopolio sobre la producción, introducción y venta de licores destilados, o gravar dichas actividades, si el monopolio no conviene.

Aunque la determinación de la conveniencia o inconveniencia del monopolio corresponde exclusivamente a las Asambleas Departamentales, es claro que solamente en caso de que la Asamblea decida que no es conveniente, puede gravar con el impuesto al consumo las actividades mencionadas.

De acuerdo con lo anterior, consideran las demandantes que “no resulta constitucional la delegación que la Asamblea Departamental concedió al gobernador para incorporar el Código de rentas del Departamento”. Y aún en el caso de que se aceptara que dicha delegación era admisible, las normas acusadas deberán ser anuladas debido a que se están ejerciendo dos actividades que son incompatibles: el monopolio y el cobro del impuesto.

En efecto, dijeron las demandantes, el artículo 35 del Decreto 513 de 1993 dispuso:

#### **ARTÍCULO 35. MONOPOLIO**

(...)

*Para la introducción o venta de licores en el Atlántico, es necesario obtener previamente su permiso, que solo se otorgará una vez celebrados los convenios económicos con el Departamento o las empresas productoras, comercializadoras o importadoras en los cuales se establezca la participación porcentual del Atlántico en el precio de venta del producto”.*

Según las demandantes, la expedición del Decreto 513 de 1993 implica que el Departamento consideró que dicho monopolio era conveniente y, en consecuencia, se extinguió su facultad para gravar las mismas actividades que decidió regular como monopolio.

#### **CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

El **Departamento del Atlántico** contestó la demanda<sup>1</sup> y se opuso a las pretensiones con los siguientes argumentos:

##### **1. Violación del artículo 338 de la Constitución Política**

Contrariamente a lo que se afirmó en la demanda, dijo el Departamento, la Asamblea no facultó al gobernador para establecer nuevos tributos, sino para fijar las tarifas de las tasas y contribuciones, ya que el impuesto ya existía con anterioridad a la expedición de las disposiciones acusadas. La fijación de las tarifas está expresamente contemplada en la misma norma que las demandantes señalaron como violadas, artículo 338 de la Constitución Política.

---

<sup>1</sup> Fls. 237 a 246, c.p.

## **2. Violación del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986**

Dijo el demandado que en el Departamento del Atlántico las actividades de producción, distribución y venta de licores destilados *“...han sido cedidas a particulares y por lo tanto, se puede gravar con impuestos la realización de las mismas, habida consideración que el Departamento no ha ejercido el monopolio rentístico”*<sup>2</sup>.

El Departamento agregó que no es cierto que el artículo 35 del Decreto 513 de 1993 haya acogido la opción de establecer el monopolio de licores. Dicho artículo lo que hizo fue definir el monopolio y establecer un régimen para el mismo, sin hacer escogencia alguna entre monopolio y gravamen.

### **EXCEPCIONES**

El Departamento del Atlántico invocó las excepciones de “inepta demanda” y de “pérdida de fuerza ejecutoria del acto acusado por pérdida de vigencia del mismo”.

#### **Inepta demanda**

Respecto de la inepta demanda, dijo que ha debido demandarse la Ordenanza 1 de 1993 junto con el Decreto 513, ya que de nada serviría decretar la nulidad del acto accesorio si el principal subsiste. Según el demandado, el Decreto 513 y la Ordenanza 1 constituyen un solo cuerpo indivisible y, por ende, si no se demandan ambos actos, se configura ineptitud de la demanda.

#### **Pérdida de fuerza ejecutoria del acto acusado**

El demandado dijo que el Decreto 513 de 1993 fue derogado en su totalidad por otras normas y que, en consecuencia, de nada valdría declarar la nulidad.

### **LA SENTENCIA APELADA**

El **Tribunal Administrativo del Atlántico**<sup>3</sup> negó las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

### **Excepciones**

Respecto de la excepción de **inepta demanda**, el Tribunal la negó con fundamento en que la Ordenanza 1 de 1993 se limitó a dar al gobernador facultades para dictar disposiciones en materia tributaria, “...*las cuales quedaron plasmadas en el Acto Administrativo efectivamente demandado, por lo que considera la Sala que no tiene vocación de prosperidad*”.

Respecto de la excepción de **pérdida de fuerza ejecutoria** del acto acusado, el a quo la negó con fundamento en que, a pesar de la derogatoria del acto acusado, debe hacerse pronunciamiento sobre la legalidad del mismo, debido a que solo así se logra el imperio del orden jurídico y a que mientras tal pronunciamiento no se produzca, la norma, a pesar de su derogatoria, conserva y proyecta la presunción de legalidad y puede producir efectos sobre los actos de carácter particular que hubieren sido expedidos durante su vigencia.

### **Causales de nulidad**

En cuanto a la causal de nulidad por violación del artículo 338 de la Constitución Política, el Tribunal dijo que la Asamblea facultó al gobernador, mediante la Ordenanza 1 de 1993, para fijar las tarifas del impuesto al consumo de licores.

En cuanto al cargo relacionado con la violación del artículo 121 del Decreto 1222 de 1986, el Tribunal dijo que no prosperaba porque las normas demandadas se referían al tema del impuesto al consumo y no al monopolio. Que el Departamento del Atlántico decidió no establecer dicho monopolio y que el hecho de que en el artículo 35 del Decreto 513 se hubiera definido el concepto de monopolio no quiere decir que el Departamento del Atlántico hiciera utilización del mismo.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

---

<sup>2</sup> Fl. 239, c.p.

<sup>3</sup> Fls. 767 a 778, c.p.

Las **demandantes** interpusieron recurso de apelación contra la sentencia de primera instancia, con fundamento en los siguientes argumentos:

i) Que sí se vulneró el artículo 338 de la Constitución Política y que el Tribunal se equivocó al interpretar dicha norma pues confundió los conceptos de impuesto, tasa y contribución. El inciso primero del artículo 338 de la Constitución Política se refiere a los impuestos, mientras que el inciso segundo se refiere a las tasas y contribuciones. Es decir, que la norma constitucional permite la delegación para la fijación de la tarifa solamente respecto de las tasas y las contribuciones.

Añadió que la norma permite esa delegación solamente respecto de la fijación de la tarifa pero no respecto de todos los temas a que se refería el Decreto 513, tales como sujeto activo, sujeto pasivo, hechos y bases gravables.

ii) Respecto de la coexistencia de monopolio y gravamen, dijeron los apelantes que no están de acuerdo con la tesis de que debe demostrarse que el Departamento ha ejercido efectivamente el monopolio de licores, ya que la nulidad de un acto administrativo no depende de que se genere un daño o de que dicho acto se ejecute a través de actos materiales.

#### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Las partes no alegaron de conclusión.

#### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El agente del **Ministerio Público** solicitó la confirmación de la sentencia apelada con fundamento en los siguientes argumentos:

De la confrontación de las normas acusadas con los artículos 62 a 66 de la Ley 14 de 1983, que a su vez fueron reproducidos en el Decreto 1222 de 1986, se desprende que el contenido de aquellas corresponde a dichos artículos, que fueron los que crearon el impuesto al consumo de licores.

El hecho de que el gobernador del Atlántico hubiera reproducido esas normas, no implica más que una labor de compilación, mas no que dicho funcionario hubiera creado o establecido nuevos tributos o modificado los existentes.

En cuanto a la coexistencia del monopolio y el gravamen, las normas demandadas no demuestran, por sí solas, la existencia del monopolio en el Departamento del Atlántico. Además, la decisión de escoger entre monopolio y gravamen corresponde a la Asamblea Departamental y no al gobernador.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Provee la Sala sobre la legalidad de los artículos 29 a 32 del Decreto 513 de 1993 (Código de Rentas para el Departamento del Atlántico).

#### **1. Violación del artículo 338 de la Constitución Política**

El argumento de las demandantes consiste, en esencia, en que la Asamblea departamental del Atlántico no podía facultar al gobernador de ese Departamento para expedir el Código de Rentas del Departamento, por vía de Decreto, debido a que el artículo 338 de la Constitución Política dispone que, en tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales pueden imponer contribuciones fiscales y porque la misma norma dice que 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. Es decir, que la fijación de esos elementos no puede ser delegada.

La Sala empieza por precisar que el cargo planteado se enmarca dentro de la causal de nulidad de los actos administrativos denominada falta de competencia. Es decir, se afirma que, según el artículo 338 de la Constitución, la competencia para establecer tributos es del Congreso, de las asambleas departamentales y de los concejos municipales y que en el presente caso el acto fue expedido por el gobernador departamental. Dicha competencia, continúa el argumento de las demandantes, es indelegable e implica no solo la prohibición, para cualquier autoridad diferente de las mencionadas, de crear el impuesto, sino de fijar sus elementos (sujeto activo y pasivo, hechos y bases gravables, y tarifas).

Para efectos de resolver el cargo, resulta conveniente decir, en primer lugar, que el impuesto al consumo de licores fue creado mediante la Ley 14 de 1983. Los artículos 61 a 72 de dicha ley regularon el impuesto y el monopolio de dicha actividad como dos alternativas para los departamentos. Luego de la Ley 14 de 1983, el Decreto 1222 de 1986 ratificó las disposiciones legales.

De la lectura de la Ley 14 de 1983 y del Decreto 1222 de 1986 se desprende que fue la ley la que creó el impuesto y determinó cada uno de sus elementos. En efecto, los artículos 61 y 62 de la Ley 14 de 1983, establecieron:

**“Artículo 61º.-** *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.*

*Las intendencias y Comisarías cobrarán el impuesto de consumo que determina esta Ley para los licores, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, nacionales y extranjeros.*

**Artículo 62º.-** *Los vinos, los vinos espumosos o espumantes, los aperitivos y similares nacionales serán de libre producción y distribución, pero tanto éstos como los importados causarán el impuesto nacional de consumo que señala esta Ley”.*

También estableció dicha ley los demás elementos del impuesto. Tanto el sujeto activo, como los sujetos pasivos, el hecho gravable, la base gravable y las tarifas.

Respecto de las tarifas, dijeron las demandantes que no podía la asamblea departamental delegar la fijación de las mismas al gobernador. Lo cierto es que dicha delegación era innecesaria, ya que tanto la Ley 14 de 1983 como el Decreto 1222 contienen la regulación sobre ese aspecto del tributo. En efecto, el artículo 66 de la Ley 14 de 1983, dispuso:

**“Artículo 66º.-** *El impuesto de consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, se determina 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 determine semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE.*

*Las tarifas por botella de 750 mililitros o proporcionalmente a su volumen, serán las siguientes:*

1. *El 35% para licores nacionales y extranjeros.*

2. *El 10 % para vinos, vinos espumosos o espumantes y aperitivos y similares extranjeros.*
3. *El 5% para vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares nacionales.*
4. *El 15% para los licores que se importen o ingresen a la Intendencia de San Andrés y Providencia”.*

En materia tributaria, solamente la ley, las ordenanzas departamentales y los acuerdos municipales pueden imponer tributos. El sistema político de república unitaria, descentralizada y con autonomía de sus entidades territoriales (art. 1, C.P.), implica que, en principio, es el Congreso el que tiene la facultad jurídica de crear impuestos, pero que también se reconoce a las entidades territoriales, específicamente a las asambleas departamentales y a los concejos distritales y municipales, cierto grado de autonomía en virtud del cual pueden adoptar impuestos, pero siempre con sujeción a la ley.

Es decir que, mientras que el poder tributario que tiene el Congreso de la República -llamado por algunos poder originario- no está sometido a más límites que los que establece la Constitución y, eventualmente, los tratados o convenios internacionales ratificados por Colombia, el poder tributario de las entidades territoriales tiene, además, que respetar la ley. Así, cuando el legislador ha creado y definido los elementos del tributo, las entidades territoriales no pueden modificar esos elementos, excepto cuando la ley misma lo permite o autoriza de manera expresa.

Tratándose del impuesto al consumo de licores, como ya se dijo, la ley estableció los elementos del mismo. La autonomía propia de las entidades territoriales en materia tributaria se predica respecto de los órganos que gozan de representación popular, es decir, asambleas departamentales y concejos municipales y distritales.

En el caso bajo estudio, fue la Ley 14 de 1983 la que creó el impuesto al consumo de licores y mediante el acto acusado –Decreto 513 de 1993- el gobernador del Departamento del Atlántico expidió el Código de Rentas del Departamento, en cuyos artículos 29 a 32, que son los que están demandados, se definieron el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y las tarifas del impuesto.

Para la Sala, existe doble motivo para declarar la nulidad de los artículos acusados.

Por una parte, es evidente la falta de competencia del gobernador para definir y reglamentar los elementos del impuesto al consumo de licores. El artículo 338 de la Constitución Política establece:

*“ART. 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.*

*La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos.*

*(...)”.*

De la norma constitucional se desprende que la fijación de los elementos del tributo –sujeto pasivo, sujeto activo, hecho y base gravable y tarifa- solamente la pueden hacer el Congreso, las asambleas y los concejos distritales y municipales.

Ni el Presidente de la República, ni los gobernadores, ni los alcaldes, tienen facultad para determinar dichos elementos. La excepción contemplada en el segundo inciso del artículo 338 no es aplicable para todos los tributos en general sino únicamente para la fijación de la tarifa respecto de tasas y contribuciones, lo que en otras palabras equivale a decir que la asamblea departamental no podía delegar o revestir al gobernador de facultades *pro tempore* para dictar normas como las que se vienen estudiando, con mayor razón si tales aspectos, como se dijo, fueron regulados por ley.

En el caso bajo estudio, la fijación de los elementos se refería al impuesto al consumo de licores, que no es ni una tasa ni una contribución, ya que quien paga dicho impuesto no está pagando la recuperación de costos de servicio alguno ni recibiendo ningún beneficio por el cual deba pagar la participación respectiva. En consecuencia, no se le puede aplicar la excepción a que alude la norma constitucional citada.

Por ende, el gobernador del Departamento del Atlántico no tenía competencia para expedir las normas acusadas, hecho que configura la causal de nulidad contemplada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

Adicionalmente, debe decir la Sala que, aparte de la falta de competencia, se constata que en la regulación que expidió el gobernador del Atlántico mediante el Decreto 513 de 1993, contrarió algunos apartes del Decreto 1222 de 1986.

En efecto, en el artículo 29 del decreto acusado, se dijo que eran responsables y contribuyentes del pago del impuesto los productores, introductores, distribuidores, importadores “...y *solidariamente con ellos los distribuidores del producto, sean vinculados económicos o no del productor, introductor o importador respectivos*”.

Para la fecha de expedición del decreto acusado, se encontraba vigente el Decreto 1222 de 1986. Dicho decreto contemplaba los sujetos pasivos así:

*“ARTICULO 125.-Los impuestos de consumo cuyas tarifas se determinan en el artículo siguiente, serán pagados a los departamentos, intendencias y comisarías por **los productores o introductores**, según el caso”.* (Subrayado por la Sala).

Es decir, que mientras el Decreto 1222 de 1986 señalaba como sujetos pasivos del impuesto a los productores y a los introductores, el decreto acusado dijo que eran sujetos pasivos los mismos productores e introductores, y añadió que también eran responsables, solidariamente, los distribuidores del producto.

Se evidencia, pues, que el decreto acusado fue más allá de lo previsto en la norma de carácter nacional, que era un decreto expedido en uso de facultades extraordinarias y, por ende, con la misma jerarquía de ley. Si la ley contempló como sujetos pasivos a los productores y a los introductores, no podía la autoridad departamental hacer extensiva dicha calidad a los distribuidores, ni imponerles la solidaridad aludida. No sobra advertir que cuando fue dictado el decreto acusado aún no se había expedido la Ley 223 de 1995, que sí consagró de manera expresa la solidaridad de los distribuidores para el pago del impuesto.

En conclusión, el artículo 29 del Decreto 513 de 1993 incurrió en la causal de nulidad de violación de las normas superiores en las que debería fundarse, por haber señalado como sujetos pasivos del impuesto al consumo de licores a los distribuidores, y por haber endilgado a los mismos responsabilidad solidaria para el pago de dicho impuesto, cuando la norma superior no contemplaba ni lo uno ni lo otro. Y, además, incurrió en la causal de nulidad de falta de competencia del

funcionario que lo expidió, ya que el gobernador del Departamento no estaba facultado para adoptar dicha decisión.

También encuentra la Sala que el artículo 32 del decreto acusado, que trata sobre la base gravable, dijo que el impuesto se determinaría sobre el precio promedio nacional y agregó que en ningún caso se excluiría de la base gravable el valor de los empaques o envases no retornables. Esta última parte de la norma no estaba contemplada en el Decreto 1222 de 1986. Por ende, en este aspecto, el decreto acusado fue más de allá de lo previsto en la ley, ya que modificó la base gravable del impuesto. En efecto, el hecho de excluir o no el valor de los empaques o envases no retornables implica que el precio sobre el cual se aplicará la tarifa varíe.

Ante la ocurrencia de las causales de nulidad señaladas, se hace innecesario el análisis de los restantes cargos expuestos en la demanda.

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

#### **F A L L A**

**REVÓCASE** la sentencia apelada y en su lugar **ANÚLANSE** los artículos 29, 30, 31 y 32 del Decreto 513 de 1993, expedido por el gobernador del Departamento del Atlántico.

Notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

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

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**    **MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ