

REGIMEN SANCIONATORIO TERRITORIAL EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. En vigencia de la Ley 788 de 2002, las entidades territoriales solo están facultadas para disminuir el monto de las sanciones previstas en el Estatuto Tributario Nacional, de modo que en sus jurisdicciones no pueden imponer sanciones mayores ni distintas de las que esa normativa contempla / SANCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA - Reserva legal. La ley tributaria debe establecer no sólo los tributos sino las sanciones derivadas del incumplimiento de la obligación tributaria

Esta Corporación ha indicado que debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, lo cual implica, que así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley, por tratarse de una respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe. En pro de la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio, el legislador decidió establecer los parámetros que debían seguir las entidades territoriales, para lo cual, en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, dispuso: **“Administración y control. Los Municipios y Distritos para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los Impuestos del Orden Nacional”**. Por lo tanto, a partir de la vigencia de esta ley, los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas. Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 reiteró el mandato dado a los entes territoriales para que aplicaran los procedimientos de la normativa nacional y, dispuso que podían disminuir las sanciones y simplificar los procedimientos consagrados en el Estatuto Tributario. Dice así la norma: **“ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”**. Según la disposición anterior, los entes territoriales quedaron facultados para i) disminuir el monto de las sanciones teniendo en cuenta su proporcionalidad dentro del monto de los impuestos y ii) simplificar los procedimientos que antes refiere, es decir, la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, incluida su imposición, de los impuestos que administran. En consecuencia, en vigencia de la Ley 788 de 2002 los municipios y departamentos solo están facultados para disminuir el monto de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado estatuto, para lo cual, deben tomar en consideración las particularidades de cada tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 383 DE 1997 - ARTICULO 66 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 59

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 188 (Anulado) / ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 189 (Anulado) / ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 190 (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la legalidad de los artículos 188 a 190 de la Ordenanza 009 de 18 de julio de 2006, en cuanto en ellos la Asamblea Departamental de Risaralda estableció sanciones por no movilización dentro del término legal de mercancías gravadas con impuesto al consumo, legalización extemporánea y no legalización de la tornaguía. La Sala confirmó el fallo del Tribunal Administrativo de Risaralda que anuló los citados artículos, por cuanto concluyó que la Ley 223 de 1995 ni el Decreto Reglamentario 3071 de 1997 regularon esas sanciones en la forma en que las consagró la Ordenanza en mención y que las mismas tampoco corresponden a las previstas en el Estatuto Tributario. Al respecto señaló que si bien la Ley 788 de 2002 dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, según la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos, en aplicación del artículo 59 ib. la autoridad tributaria territorial no podía establecer sanciones no previstas en la ley, como las establecidas en las normas acusadas, menos aún cuando su adecuación típica es incorrecta.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la naturaleza legal de las sanciones en materia tributaria se cita la sentencia de la Sección Cuarta de 10 de noviembre de 2000, Radicación número: 25000-23-27-000-1999-0715-01 (10870), M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

ORDENANZA 009 DE 18 DE JULIO DE 2006 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - Los artículos 188, 189 y 190 son ilegales, dado que las sanciones por no movilización dentro del término legal de mercancías gravadas con impuesto al consumo, legalización extemporánea y no legalización de la tornaguía que establecen no están previstas en la Ley 223 de 1995 ni en el Decreto 3071 de 1997 y tampoco corresponden a las que establece el Estatuto Tributario / ENTIDADES TERRITORIALES - Sanciones tributarias. Aunque el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 facultó a las entidades territoriales para disminuir el monto de las sanciones y simplificar los términos de los procedimientos, según la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de estos respecto del monto de los impuestos, la autoridad tributaria territorial no podía establecer sanciones no previstas en la ley, menos si su adecuación típica es incorrecta

La controversia en el caso *sub examiné* gira en torno a determinar si la Asamblea Departamental de Risaralda tenía facultades para establecer las sanciones contenidas en los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006, a saber: sanción por no movilización de la mercancía dentro del término legal, sanción por la legalización extemporánea de tornaguía y sanción por no legalización de tornaguía. La entidad apelante argumentó que el Departamento de Risaralda está autorizado por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 para imponer sanciones, disposición jurídica que se convierte en el sustento de las sanciones establecidas por la Ordenanza No.009 de 18 de julio de 2006, en razón a que no sería entendible que los departamentos tengan a cargo los impuestos pero la vigilancia sobre los mismos fuese limitada. [...] En el caso concreto, la normativa prevista en la Ley 223 de 1995 y el Decreto Reglamentario 3071 de 1997 antes transcrita, no regulan sanción por la no movilización de mercancías dentro del

término legal, legalización extemporánea y no legalización de la tornaguía, en los términos en que las consagró la ordenanza 009 de 2006 y tampoco corresponden esas sanciones a las contempladas en el Estatuto Tributario. Esta Sala en un proceso similar al que aquí se discute, al referirse a la competencia de las Asambleas para imponer la sanción por la no legalización de las tornaguías, dijo: *“Establece el artículo 199 de la Ley 223 de 1995, que la fiscalización, liquidación oficial, cobro y recaudo del impuesto al consumo de que trata este capítulo es de competencia de los Departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los Departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo, previstos en el Estatuto Tributario se aplicarán en lo pertinente al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas. Por su parte, el artículo 221 de la misma ley expresa que la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la Administración fiscal, los cuales aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos, los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional así como el régimen sancionatorio y el procedimiento previsto en el mismo Estatuto. Señalan las disposiciones, citadas, que la administración, fiscalización, cobro y recaudo del impuesto al consumo le corresponde a las entidades territoriales, y que para la determinación oficial del impuesto, procedimiento e imposición de sanciones, se aplicarán en lo pertinente las normas establecidas en el Estatuto Tributario. Dispone el artículo 651 del Estatuto Tributario que las personas y entidades obligadas a suministrar informaciones tributarias, y aquellas a las que se les haya solicitado informaciones, o pruebas, que no las suministren dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado, se les aplicará una multa que dependerá de factores determinados por la misma norma. Por ello concluye la Sala que los departamentos deben adoptar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para el impuesto al consumo; situación que no fue aplicada por el Departamento del Tolima. El ente territorial antes de establecer el régimen sancionatorio por la no legalización de las tornaguías en el plazo establecido en el artículo 18-I de la Ordenanza 025 de 1998, debía analizar las sanciones que para el efecto había establecido el legislador; para el caso en estudio la sanción por no suministrar información, o por no presentarla en debida forma o cuando se suministre por fuera del término establecido. En ese orden, el artículo demandado desconoce los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, puesto que la Asamblea Departamental del Tolima no tenía competencia para establecer, a través de una ordenanza, el régimen sancionatorio por la no legalización de tornaguías, como en efecto lo hizo, y menos aún, una sanción tan desproporcionada”.* Además, en cuanto a que el Estatuto de Rentas se limitó a imponer sanciones al incumplimiento de las obligaciones contenidas en la reglamentación única nacional para el transporte de mercancías sujetas al impuesto al consumo (Decreto Reglamentario 3071 de 1997) y que, por lo tanto, no se vulneraron las normas de carácter sustancial, la Sala precisa que incluso bajo este argumento no se debe acceder al recurso de apelación en examen por las siguientes razones: La expedición de tornaguías compete exclusivamente a las autoridades departamentales o distritales de donde se despachan las mercancías transportadas. El artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, establece que una vez expedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición,

sin embargo el artículo 188 de la Ordenanza 009 de 2006, al definir quién se hace acreedor a la sanción por la no movilización de las mercancías, la impone al sujeto pasivo o responsable, cuando la obligación de hacer estipulada en el artículo 5 antes citado se circunscribió exclusivamente al transportador, lo que desconoce el principio de tipicidad, según el cual la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, debe describir clara, expresa e inequívocamente tanto la conducta como los sujetos que pueden ser sancionados. Por lo anterior, la Sala comparte la decisión del *a quo* de declarar la nulidad de los artículos demandados, porque no le asiste razón a la entidad apelante cuando sostiene que con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, tiene competencia para imponer sanciones; pues si bien la Ley 788 de 2002, dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos, de ninguna manera en aplicación del artículo 59 ib, la autoridad tributaria territorial podía establecer sanciones que la ley no ha previsto y menos aún cuando su adecuación típica es incorrecta como se señaló líneas atrás.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 / DECRETO 3071 DE 1997 / LEY 788 DE 2002 - ARTICULO 59

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 188 (Anulado) / ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 189 (Anulado) / ORDENANZA 009 DE 2006 (18 de julio) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE RISARALDA - ARTICULO 190 (Anulado)

NOTA DE RELATORIA: Sobre la competencia de las asambleas departamentales para imponer la sanción por no legalización de las tornaguías se cita la sentencia de la Sección Cuarta de 16 de diciembre de 2011, Radicación número: 73001-23-31-000-2004-01574-01 (17561), M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

NOTA DE RELATORIA: Salvamento de voto del doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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: 66001-23-31-000-2009-00154-01(18610)

Actor: BAVARIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE RISARALDA

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada, contra la sentencia del 30 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad de los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza 009 del 18 de julio de 2006, expedida por la Asamblea Departamental de Risaralda.

I) DEMANDA

La sociedad BAVARIA S.A., por intermedio de apoderada, y en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del C.C.A., demandó la nulidad de los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 del 18 de julio de 2006, proferida por la Asamblea Departamental de Risaralda, cuyos textos son los siguientes:

“ORDENANZA NÚMERO 009 Julio 18 de 2006

**“POR LA CUAL SE EXPIDE EL NUEVO ESTATUTO DE RENTAS DEL
DEPARTAMENTO DE RISARALDA.”**

(..)

ARTÍCULO 188. SANCIÓN POR NO MOVILIZACIÓN DE MERCANCÍAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. *Una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no comienzan la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo dentro del plazo señalado en el Artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que está amparando la tornaguía.*

ARTÍCULO 189. SANCIÓN POR LEGALIZACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TORNAGUÍA. *Cuando los sujetos pasivos o responsables no legalicen las tornaguías dentro del plazo estipulado en el Artículo 10 del Decreto 3071 de 1997, se harán acreedores a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que está amparando la tornaguía.*

ARTÍCULO 190. SANCIÓN POR NO LEGALIZACIÓN DE TORNAGUÍA. *Se entiende por no legalización de la tornaguía, cuando vencido el término estipulado por el Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable de los impuestos al consumo o de las participaciones económicas, no legaliza ante la administración departamental la tornaguía y es requerido por la administración para que cumpla con esta obligación, estos se harán acreedores a una sanción equivalente al 10% del valor del impuesto de la mercancía que está amparando la tornaguía.*

Como normas violadas y concepto de la violación dijo:

Falta de competencia

Los artículos acusados son nulos por falta de competencia en la medida que crean sanciones no contempladas en la ley.

Luego de citar los artículos 6, 121, 122, 150, 287, 300 y 338 de la Constitución Política, y de hacer referencia a providencias de esta Corporación¹ en relación con la potestad tributaria de las Asambleas Departamentales, afirmó que son nulos los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 2006, al haber sido expedidos excediendo los límites y parámetros de la ley superior, porque desconocen que las normas sancionatorias, por ser de carácter sustancial, son de creación exclusiva del legislador.

Violación de normas de carácter superior

Los artículos demandados son violatorios del artículo 193 de la Ley 223 de 1995, según el cual el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación, el régimen que lo regula es de carácter especial, a cargo del legislador y del Gobierno Nacional; razón por la cual, los Departamentos por expresa prohibición legal, no tienen competencia para reglamentar este tributo.

Adicionalmente, son violatorios del artículo 84 de la Constitución Política, que dispone que cuando un derecho o una actividad ha sido reglamentado de manera general, las autoridades públicas no podrán establecer ni exigir permisos, licencias o requisitos adicionales para su ejercicio.

El Decreto Reglamentario 3071 de 1997 sobre el control de transporte de productos gravados con el impuesto al consumo no contempla sanción alguna por movilización de productos sin tornaguía, su no legalización o la extemporaneidad en la misma.

Insistió en argumentar que el Departamento de Risaralda excedió sus competencias al crear sanciones no contempladas en la ley y al invadir la competencia que la ley le asignó al Gobierno Nacional en materia de control del sistema de transporte de productos gravados con el impuesto al consumo de cervezas.

II) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento de Risaralda se opuso a las pretensiones de la actora, con fundamento en los siguientes argumentos²:

La Asamblea Departamental, por expresa disposición legal, tiene autoridad para expedir reglamentaciones, y más en relación con el tema del impuesto al consumo, que está bajo la administración y control de los departamentos, por cesión que la ley efectuará en ese sentido.

¹ Sentencia del 24 de julio de 1997, expediente 1570, C.P. Dr. Mario Alario Méndez, sentencia del 15 de octubre de 1999, radicación 50422-23-24-000-942622-02-9456, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio.

² Folios 125 a 130 cuaderno principal

No fueron vulneradas las normas de carácter sustancial referidas a la reglamentación única nacional para el transporte de mercancías sujetas al impuesto al consumo, sino que se impusieron sanciones a su incumplimiento.

Tras citar el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 y de hacer referencia a lo dicho por la Corte Constitucional al estudiar la exequibilidad de dicho artículo, indicó que, la facultad impositiva territorial entendida desde el carácter derivado que ostenta, no viola ningún ordenamiento, cuando se desprende de la ley y pretende convertir la aplicación de normas sustanciales en conductas punibles territorialmente, para la administración y control de los impuestos.

La demandante hizo alusión al impuesto de cervezas, sifones, refajos, cuando las sanciones impuestas no se aplican a este impuesto en particular, sino al impuesto al consumo.

III) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda, mediante providencia del 30 de septiembre de 2010, declaró la nulidad de los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006, expedida por la Asamblea Departamental de Risaralda.

Indicó que los Departamentos, por expreso mandato legal, no cuentan con la competencia material para reglamentar este tributo, toda vez que se trata de una renta o impuesto nacional con una reglamentación única, de conformidad con el artículo 193 de la Ley 223 de 1995.

Las únicas sanciones aplicables a quienes incumplan con las obligaciones impuestas en la Ley 223 de 1995, serán la aprehensión y el decomiso de los productos.

La expedición de los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza entrañan la vulneración de las disposiciones constitucionales y legales invocadas, toda vez que si bien las Asambleas Departamentales gozan de autonomía fiscal, que les permite establecer los tributos que consideren necesarios en el ámbito de su jurisdicción, deben ejercer esta facultad impositiva *“dentro de los límites de la Constitución y la ley”*.

No podría la Asamblea Departamental de Risaralda, en ejercicio de tal facultad, crear unas sanciones pecuniarias, en razón del principio de legalidad con el cual se garantiza a los ciudadanos que las actuaciones de la administración se realizan conforme a

derecho, más aún cuando el citado artículo 193 de la Ley 223 de 1995 establece taxativamente una reglamentación única del Gobierno Nacional sobre dicho impuesto.

IV) EL RECURSO DE APELACIÓN

La entidad demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

El acto demandado es legal por cuanto la autoridad competente para expedir reglamentaciones de carácter interno es la Asamblea Departamental, más aun en relación con el tema del impuesto al consumo, que está bajo la administración y control de los departamentos por cesión que la misma ley efectuara.

Las sanciones impuestas en los artículos demandados de la Ordenanza 009 de 2006 no se aplican de manera particular al impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos. Así, cuando el obligado no cumple con la legalización de la tornaguía es merecedor de una sanción, por ser éste un trámite concomitante y subsiguiente a la presentación de la declaración, que debe ser efectuado para poder ingresar la mercancía a cualquier departamento.

En el momento en que la entidad territorial de origen, recibe el acto de legalización por parte de la de destino, debe dar por entendido que la mercancía será consumida en la entidad de destino y que será allí donde se causará el respectivo impuesto al consumo. Sí, por el contrario, la entidad de origen no recibe el acto de legalización, o lo recibe inadecuadamente diligenciado o por fuera de los términos establecidos por la ley, debe iniciar un proceso de fiscalización, con el fin de establecer si esa mercancía efectivamente salió de su jurisdicción o fue consumida dentro de ella.

Estando el Departamento de Risaralda autorizado por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 para imponer el procedimiento tributario incluyendo las sanciones, puede en el caso de las tornaguías establecer sanciones en el evento en que se incumplan los plazos para su presentación, sin que con ello se viole la reglamentación única nacional, por cuanto lo que se busca es prevenir el incumplimiento de las obligaciones formales.

Además, no se vulneraron las normas de carácter sustancial contenidas en la reglamentación única nacional para el transporte de mercancías sujetas al impuesto al consumo, por cuanto el Estatuto de Rentas no modificó ninguna de sus disposiciones, sino que se imponen sanciones al incumplimiento de las mismas. En este sentido, el término establecido para la legalización de mercancías determinado en el Decreto 3071 de 1997 es el mismo que contempla el Estatuto de Rentas.

El artículo 59 de la Ley 788 de 2002 es el sustento del régimen sancionatorio consagrado en el Estatuto de Rentas, por cuanto no sería entendible que los departamentos tengan a cargo los impuestos, pero la vigilancia en el cumplimiento de las obligaciones fuese limitada. La facultad impositiva territorial entendida desde el carácter derivado que ostenta, no viola ningún ordenamiento, cuando se desprende de la ley.

En varios departamentos de Colombia, entre ellos los de Tolima, Huila Cundinamarca y Santander, tienen validez normas como la acá demandada, dictadas para controlar el cumplimiento de la presentación de la tornaguía dentro de los términos legales.

V) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La sociedad BAVARIA S.A. luego de reiterar los argumentos expuestos en la demanda, indicó que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 aducido por la apelante no puede convertirse en fundamento legal para la creación de sanciones que no existen en el Estatuto Tributario Nacional.

La entidad demandada guardó silencio en esta oportunidad procesal.

El Ministerio Público rindió concepto en el siguiente sentido:

Los hechos por los cuales la Asamblea Departamental estableció sanciones en las normas demandadas, no se encuentran previstos en la Ley 223 de 1995, ni esta normativa autorizó para que se establecieran sanciones por esos hechos.

Ninguna de las razones esgrimidas por el apelante para justificar las normas sancionatorias acusadas gozan de respaldo en la ley.

Con fundamento en el principio de legalidad, las Asambleas Departamentales solamente pueden crear sanciones relacionadas con tributos y, en general, respecto de conductas que previamente hayan sido establecidas por el legislador como sancionables, acorde con el artículo 29 constitucional, pues la restricción no opera solamente cuando se trata del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos como se dijo en el escrito de apelación.

La Asamblea Departamental de Risaralda carecía de competencia para establecer las sanciones contenidas en las normas demandadas, razón por la cual no tiene sustento legal la inconformidad planteada por la entidad apelante.

VI) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la entidad demandada contra la sentencia del 30 de septiembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad de los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006.

La controversia en el caso *sub examiné* gira en torno a determinar si la Asamblea Departamental de Risaralda tenía facultades para establecer las sanciones contenidas en los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006, a saber: sanción por no movilización de la mercancía dentro del término legal, sanción por la legalización extemporánea de tornaguía y sanción por no legalización de tornaguía.

La entidad apelante argumentó que el Departamento de Risaralda está autorizado por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 para imponer sanciones, disposición jurídica que se convierte en el sustento de las sanciones establecidas por la Ordenanza No.009 de 18 de julio de 2006, en razón a que no sería entendible que los departamentos tengan a cargo los impuestos pero la vigilancia sobre los mismos fuese limitada.

Esta Corporación³ ha indicado que debe existir una consagración normativa previa de las conductas sancionables en materia tributaria, al igual que ocurre con el régimen jurídico impositivo, lo cual implica, que así como los tributos deben tener origen en la ley por mandato expreso de la Constitución, también las sanciones deben estar previstas en la ley, por tratarse de una respuesta jurídica al incumplimiento de la obligación tributaria o infracción a la ley donde ésta se describe.

En pro de la unificación de los procedimientos y del régimen sancionatorio, el legislador decidió establecer los parámetros que debían seguir las entidades territoriales, para lo cual, en el artículo 66 de la Ley 383 de 1997, dispuso:

³ Sentencia del 10 de noviembre de 2000, C. P. Dr. Juan Ángel Palacio Hincapié, expediente 10870.

“Administración y control. Los Municipios y Distritos para efecto de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial, imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, **aplicarán** los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los Impuestos del Orden Nacional.”

Por lo tanto, a partir de la vigencia de esta ley, los municipios y distritos quedaron obligados a aplicar los procedimientos contenidos en el Estatuto Tributario para efectos de la administración, determinación, discusión, cobro y devolución de los impuestos territoriales, así como para la imposición de las sanciones con ellos relacionadas.

Posteriormente, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 reiteró el mandato dado a los entes territoriales para que aplicaran los procedimientos de la normativa nacional y, dispuso que podían disminuir las sanciones y simplificar los procedimientos consagrados en el Estatuto Tributario. Dice así la norma:

“ARTÍCULO 59. PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO TERRITORIAL. Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos”.

Según la disposición anterior, los entes territoriales quedaron facultados para i) disminuir el monto de las sanciones teniendo en cuenta su proporcionalidad dentro del monto de los impuestos y ii) simplificar los procedimientos que antes refiere, es decir, la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones y régimen sancionatorio, incluida su imposición, de los impuestos que administran.⁴

En consecuencia, en vigencia de la Ley 788 de 2002 los municipios y departamentos solo están facultadas para disminuir el monto de las sanciones establecidas en el Estatuto Tributario y si no ejercen dicha atribución, deben imponer las sanciones determinadas en el citado estatuto, para lo cual, deben tomar en consideración las particularidades de cada tributo.

En el caso *sub examine* la Asamblea Departamental de Risaralda, en la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006, en los artículos 188, 189 y 190, estableció las siguientes sanciones:

⁴ Sentencia 17596, del 6 de diciembre de 2012, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

“ARTÍCULO 188. SANCIÓN POR NO MOVILIZACIÓN DE MERCANCIAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. Una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no comienzan la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo dentro del plazo señalado en el Artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que esta amparando la tornaguía.

ARTÍCULO 189. SANCIÓN POR LEGALIZACIÓN EXTEMPORÁNEA DE TORNAGUÍA. Cuando los sujetos pasivos o responsables no legalicen las tornaguías dentro del plazo estipulado en el Artículo 10 del Decreto 3071 de 1997, se harán acreedores a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que esta amparando la tornaguía.

ARTÍCULO 190. SANCIÓN POR NO LEGALIZACIÓN DE TORNAGUÍA. Se entiende por no legalización de la tornaguía, cuando vencido el término estipulado por el Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable de los impuestos al consumo o de las participaciones económicas, no legaliza ante la administración departamental la tornaguía y es requerido por la administración para que cumpla con esta obligación, estos se harán acreedores a una sanción equivalente al 10% del valor del impuesto de la mercancía que esta amparando la tornaguía.”

Estas sanciones se refieren al impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos; licores, vinos, aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que tiene como marco legal la Ley 223 de 1995. En efecto, el capítulo VII de la ley regula lo relacionado con el impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos de propiedad de la Nación, que, por lo demás, ésta cede a los departamentos y al Distrito Capital; y el capítulo VIII reglamenta el impuesto departamental al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; otro tanto hace el capítulo IX en relación con el impuesto departamental al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, y los capítulos X y XI se refieren a ciertos aspectos comunes al impuesto al consumo de los bienes relacionados en los capítulos anteriores. Cabe destacar dentro de esa normativa los siguientes artículos:

“CAPITULO VII

IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS

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

ARTÍCULO 197. SISTEMA ÚNICO NACIONAL DE CONTROL DE TRANSPORTE. El Gobierno Nacional reglamentará la adopción de un

sistema único nacional para el control del transporte de productos generadores del impuesto al consumo regulado en este Capítulo.

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

Contra las liquidaciones oficiales de aforo, de revisión, de corrección aritmética y los actos que impongan sanciones proferidos por los departamentos y por el Distrito Capital procede el recurso de reconsideración ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, de conformidad con los términos y procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario. El Director de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales determinará mediante resolución la dependencia del nivel central encargada de fallar el recurso mencionado.

ARTICULO 200. Aprehensiones y Decomisos. Los departamentos y el Distrito Capital de Santafé de Bogotá podrán aprehender y decomisar en sus respectivas jurisdicciones, a través de las autoridades competentes, los productos sometidos al impuesto al consumo regulado en este Capítulo que no acrediten el pago del impuesto, o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables.

CAPÍTULO X.

DISPOSICIONES COMUNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTÍCULO 219. SISTEMA ÚNICO NACIONAL DE CONTROL DE TRANSPORTE. El Gobierno Nacional reglamentará la adopción de un sistema único nacional para el control del transporte de productos generadores de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo.

ARTICULO 221. Administración y Control. La fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente a los impuestos al consumo de que trata este Capítulo.

ARTICULO 222. Aprehensiones y Decomisos. Los departamentos y el Distrito Capital de Santafé de Bogotá podrán aprehender y decomisar en sus respectivas jurisdicciones, a través de las autoridades competentes, los

productos sometidos a los impuestos al consumo de que trata este Capítulo que no acrediten el pago del impuesto, o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables.” (Subrayado fuera de texto).

A su vez el Decreto No. 3071 de 1997, que reglamentó el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con el impuesto al consumo, señaló:

“Artículo 2º. Autorización para el transporte de mercancías gravadas. Ningún productor, importador, y/o distribuidor o transportador podrá movilizar mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre departamentos o entre estos y el Distrito Capital, sin la autorización que para el efecto emita la autoridad competente.

De igual manera ninguno de dichos productos podrá ser retirado de fábrica o planta, del puerto, aeropuerto o de la Aduana Nacional mientras no cuente con la respectiva tornaguía expedida por la autoridad competente.

Los departamentos y el Distrito Capital podrán establecer en forma obligatoria el diligenciamiento de tornaguías para autorizar la movilización de los productos mencionados dentro de sus jurisdicciones.

Artículo 3º. Tornaguía. Llámese tornaguía al certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso.

Artículo 4º. Funcionario competente para expedir o legalizar las Tornaguías. El funcionario competente para expedir o legalizar las tornaguías en los departamentos y el Distrito Capital será el Jefe de la Unidad de Rentas, dirección, división o sección de impuestos de la respectiva Entidad Territorial, o los funcionarios del nivel profesional o técnico de la misma dependencia a quienes se les asigne dicha función.

Artículo 5º. Término para iniciar la movilización de las mercancías amparadas por Tornaguías. Expedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición.

ARTICULO 9o. LEGALIZACION DE LAS TORNAGUIAS. Llámese legalización de las tornaguías la actuación del Jefe de Rentas o funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías amparadas con tornaguía, a través de la cual dicho funcionario da fe de que tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta. Para tal efecto el transportador dejará una copia de la factura o relación al funcionario competente para legalizar la tornaguía.

Artículo 10. Término para la legalización. Toda tornaguía deberá ser legalizada dentro de los quince (15) días siguientes a la fecha de su expedición.

El funcionario competente para efectuar la legalización devolverá las relaciones o facturas objeto de tornaguía, al Jefe de Rentas o de Impuestos de la entidad territorial de origen de las mercancías, dentro de los tres (3) días siguientes a la fecha de la legalización.

El envío a que se refiere el presente artículo podrá ser realizado por correo certificado, por fax o por cualquier medio ágil generalmente aceptado.

Parágrafo. *Cuando se trate de tornaguías de tránsito el término máximo para la legalización será de diez (10) días.”*

En el caso concreto, la normativa prevista en la Ley 223 de 1995 y el Decreto Reglamentario 3071 de 1997 antes transcrita, no regulan sanción por la no movilización de mercancías dentro del término legal, legalización extemporánea y no legalización de la tornaguía, en los términos en que las consagró la ordenanza 009 de 2006 y tampoco corresponden esas sanciones a las contempladas en el Estatuto Tributario.

Esta Sala⁵ en un proceso similar al que aquí se discute, al referirse a la competencia de las Asambleas para imponer la sanción por la no legalización de las tornaguías, dijo:

“Establece el artículo 199 de la Ley 223 de 1995, que la fiscalización, liquidación oficial, cobro y recaudo del impuesto al consumo de que trata este capítulo es de competencia de los Departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los Departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial del impuesto los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo, previstos en el Estatuto Tributario se aplicarán en lo pertinente al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas.

Por su parte, el artículo 221 de la misma ley expresa que la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la Administración fiscal, los cuales aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos, los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional así como el régimen sancionatorio y el procedimiento previsto en el mismo Estatuto.

Señalan las disposiciones, citadas, que la administración, fiscalización, cobro y recaudo del impuesto al consumo le corresponde a las entidades territoriales, y que para la determinación oficial del impuesto, procedimiento e imposición de sanciones, se aplicarán en lo pertinente las normas establecidas en el Estatuto Tributario.

Dispone el artículo 651 del Estatuto Tributario⁶ que las personas y entidades obligadas a suministrar informaciones tributarias, y aquellas a las que se les haya

⁵ Sentencia del 16 de diciembre de 2011, expediente (17561), C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

⁶ ARTÍCULO 651. SANCIÓN POR NO ENVIAR INFORMACIÓN. Las personas y entidades obligadas a suministrar información tributaria así como aquellas a quienes se les haya solicitado informaciones o pruebas, que no la suministren dentro del plazo establecido para ello o cuyo contenido presente errores o no corresponda a lo solicitado, incurrirán en la siguiente sanción:

a) Una multa hasta de 15.000 UVT, la cual será fijada teniendo en cuenta los siguientes criterios:

- Hasta del 5% de las sumas respecto de las cuales no se suministró la información exigida, se suministró en forma errónea o se hizo en forma extemporánea.
- Cuando no sea posible establecer la base para tasarla o la información no tuviere cuantía, hasta del 0.5% de los ingresos netos. Si no existieren ingresos, hasta del 0.5% del patrimonio bruto del contribuyente o declarante, correspondiente al año inmediatamente anterior o última declaración del impuesto sobre la renta o de ingresos y patrimonio.

solicitado informaciones, o pruebas, que no las suministren dentro del plazo establecido para ello, o cuyo contenido presente errores, o no corresponda a lo solicitado, se les aplicará una multa que dependerá de factores determinados por la misma norma.

Por ello concluye la Sala que los departamentos deben adoptar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional para el impuesto al consumo: situación que no fue aplicada por el Departamento del Tolima. El ente territorial antes de establecer el régimen sancionatorio por la no legalización de las tornaguías en el plazo establecido en el artículo 18-I de la Ordenanza 025 de 1998, debía analizar las sanciones que para el efecto había establecido el legislador; para el caso en estudio la sanción por no suministrar información, o por no presentarla en debida forma o cuando se suministre por fuera del término establecido.

En ese orden, el artículo demandado desconoce los artículos 199 y 221 de la Ley 223 de 1995, puesto que la Asamblea Departamental del Tolima no tenía competencia para establecer, a través de una ordenanza, el régimen sancionatorio por la no legalización de tornaguías, como en efecto lo hizo, y menos aún, una sanción tan desproporcionada.”

Además, en cuanto a que el Estatuto de Rentas se limitó a imponer sanciones al incumplimiento de las obligaciones contenidas en la reglamentación única nacional para el transporte de mercancías sujetas al impuesto al consumo (Decreto Reglamentario 3071 de 1997) y que, por lo tanto, no se vulneraron las normas de carácter sustancial, la Sala precisa que incluso bajo este argumento no se debe acceder al recurso de apelación en examen por las siguientes razones:

La expedición de tornaguías compete exclusivamente a las autoridades departamentales o distritales de donde se despachan las mercancías transportadas.

El artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, establece que una vez expedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición, sin embargo el artículo 188 de la Ordenanza 009 de 2006, al definir quién se hace acreedor a la sanción por la no movilización de las mercancías, la impone al sujeto pasivo o responsable, cuando la obligación de hacer estipulada en el artículo 5 antes citado se circunscribió exclusivamente al transportador, lo que desconoce el principio de tipicidad, según

b) El desconocimiento de los costos, rentas exentas, deducciones, descuentos, pasivos, impuestos descontables y retenciones, según el caso, cuando la información requerida se refiera a estos conceptos y de acuerdo con las normas vigentes, deba conservarse y mantenerse a disposición de la Administración de Impuestos.

Cuando la sanción se imponga mediante resolución independiente, previamente se dará traslado de cargos a la persona o entidad sancionada, quien tendrá un término de un (1) mes para responder.

La sanción a que se refiere el presente artículo, se reducirá al diez por ciento (10%) de la suma determinada según lo previsto en el literal a), si la omisión es subsanada antes de que se notifique la imposición de la sanción; o al veinte por ciento (20%) de tal suma, si la omisión es subsanada dentro de los dos (2) meses siguientes a la fecha en que se notifique la sanción. Para tal efecto, en uno y otro caso, se deberá presentar ante la oficina que está conociendo de la investigación, un memorial de aceptación de la sanción reducida en el cual se acredite que la omisión fue subsanada, así como el pago o acuerdo de pago de la misma.

En todo caso, si el contribuyente subsana la omisión con anterioridad a la notificación de la liquidación de revisión, no habrá lugar a aplicar la sanción de que trata el literal b). Una vez notificada la liquidación sólo serán aceptados los factores citados en el literal b), que sean probados plenamente.

el cual la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, debe describir clara, expresa e inequívocamente tanto la conducta como los sujetos que pueden ser sancionados.

Por lo anterior, la Sala comparte la decisión del *a quo* de declarar la nulidad de los artículos demandados, porque no le asiste razón a la entidad apelante cuando sostiene que con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, tiene competencia para imponer sanciones; pues si bien la Ley 788 de 2002, dejó a salvo la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, dependiendo de la naturaleza de los tributos y la proporcionalidad de las sanciones respecto del monto de los impuestos, de ninguna manera en aplicación del artículo 59 ib, la autoridad tributaria territorial podía establecer sanciones que la ley no ha previsto y menos aún cuando su adecuación típica es incorrecta como se señaló líneas atrás.

Tampoco tiene vocación de prosperidad el cargo de la entidad demandada cuando sostiene que en Departamentos como Tolima, Huila, Cundinamarca y Santander tienen validez sanciones como las acá demandadas, las cuales han sido establecidas como un medio de controlar el cumplimiento de la presentación de la tornaguía dentro de los términos legales; en razón a que la legalidad que está siendo sometida a estudio de esta Corporación en el presente proceso es la correspondiente a los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza 009 de 18 de julio de 2006 emitida por la Asamblea Departamental de Risaralda.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 30 de septiembre de 2010, dictada por el Tribunal Administrativo de Risaralda.

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

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

SALVAMENTO DE VOTO

Consejero: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Radicación número: 66001-23-31-000-2009-00154-01(18610)

Actor: BAVARIA S.A.

Demandado: DEPARTAMENTO DE RISARALDA

Con el acostumbrado respeto, disiento de la decisión que tomó la Sala en la sentencia del 23 de septiembre de 2013. Esa sentencia confirmó la del 30 de septiembre de 2010, que dictó el Tribunal Administrativo de Risaralda, que anuló los artículos 188, 189 y 190 de la Ordenanza No. 009 de 18 de julio de 2006.

Las razones por las que me aparto de esa decisión son las siguientes:

La Ordenanza demandada no violó los artículos 6, 121, 122, 150, 287, 300 y 338 de la Constitución Política, porque las Asambleas Departamentales están facultadas para regular los elementos de los tributos territoriales, así como el régimen sancionatorio.

En la sentencia del 12 de julio de 2012⁷, la Sala precisó que tratándose del régimen sancionatorio, la Ley 788 de 2002 facultó a las entidades territoriales para que disminuyeran el monto de las sanciones ya previstas en el estatuto tributario nacional.

Que, sin embargo, la facultad otorgada a los municipios en el sentido de disminuir el monto de las sanciones no puede ser interpretada de manera restrictiva.

Por eso, precisó que *“la facultad de las entidades territoriales de disminuir el monto de las sanciones debe entenderse referida a aquellas sanciones que son compatibles con los impuestos territoriales, dada la especialidad y particularidad de tales impuestos.”*

Y la compatibilidad con el régimen sancionatorio nacional, tal como se precisó en la sentencia del 12 de julio de 2012⁸, se mide por el paralelismo de forma de los impuestos, es decir, se mide por aquello que se predica tanto del impuesto nacional como del impuesto territorial. Así, por ejemplo, como cuando se exige la presentación de la declaración tributaria, obligación que se predica de ciertos impuestos nacionales, como el de renta o ventas, y de ciertos impuestos territoriales, como el de industria y comercio.

En estos casos, dijo la Sala⁹ que se deberá verificar que la norma territorial no establezca una sanción mayor a la contemplada en el estatuto tributario nacional. Solo en el caso de que la norma territorial establezca una sanción mayor a la prevista en el estatuto tributario nacional, la norma territorial será inaplicable.

A contrario sensu, para la Sala¹⁰, cuando no es posible establecer la compatibilidad, porque no hay un paralelismo de formas que permita hacerlo, las entidades territoriales **“tienen autonomía para regular el régimen sancionatorio**

⁷ CONSEJO DE ESTADO. SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C., Doce (12) de julio de dos mil doce (2012). Radicación: 250002327000200691369-01. No Interno: 17502. Demandante: COLMINAS S.A. Demandado: MUNICIPIO DE CUCUNUBÁ. Asunto: ACCIÓN DE NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO.

⁸ idem

⁹ idem

¹⁰ idem

de los impuestos territoriales que no resulten compatibles con los impuestos nacionales.”

Por eso, la Sala concluyó¹¹, que el régimen jurídico tributario de las entidades territoriales es mixto, pues está conformado por las normas locales y por las normas nacionales. Y que ese régimen mixto debe ser interpretado atendiendo los principios de razonabilidad y armonía, todo eso en un contexto de autonomía relativa territorial.

La Ordenanza 009 de 2006, norma demandada, contiene el estatuto de rentas del Departamento de Risaralda y, en los artículos 188, 189 y 190 reguló el régimen sancionatorio por el incumplimiento de las obligaciones referidas al impuesto al consumo.

Así, el artículo 188 reguló *“la sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal”*, en el artículo 189, *“la Sanción por legalización extemporánea de tornaguía”*, y el artículo 190, *“la sanción por no legalización de la tornaguía”*.

El artículo 193 de la Ley 223 de 1995 dispone que *“Con el propósito de mantener una reglamentación única a nivel nacional sobre el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos, mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, ni las asambleas departamentales ni el Concejo Distrital de Santafé de Bogotá podrán expedir reglamentaciones sobre la materia, de manera que el gravamen se regirá íntegramente por lo dispuesto en la presente Ley, por los reglamentos que, en su desarrollo, profiera el Gobierno Nacional y por las normas de procedimiento señaladas en el Estatuto Tributario, con excepción del período gravable”*.

En lo que concierne al régimen sancionatorio, el artículo 221 de la Ley 223 de 1995 dispuso, a su vez que se debía aplicar **“en lo pertinente”** el Estatuto Tributario.

Y, el artículo 222 de la Ley 223 de 1995, facultó a los departamentos y al Distrito Capital para aprehender y decomisar en sus respectivas jurisdicciones los productos sometidos al impuesto al consumo que no acrediten el pago del

¹¹ idem

impuesto, ***o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables***”

La obligación de movilizar mercancías gravadas con el impuesto al consumo con la respectiva tornaguía está prevista en el Decreto 3071 de 1997. El artículo 2º de ese decreto autorizó a los Departamentos y al Distrito Capital para que establecieran en forma obligatoria el diligenciamiento de esas tornaguías. Y, los artículos 5, 9 y 10 de ese decreto regularon el término para iniciar la movilización de las mercancías amparadas por tornaguías, el trámite y los plazos para legalizar las tornaguías.

El impuesto al consumo podría ser, para ciertas obligaciones tributarias, compatible con el impuesto a las ventas. Pero es indiscutible que la movilización de las mercancías por las jurisdicciones territoriales del país y el control que debe ejercerse para evitar la evasión del impuesto al consumo, es un aspecto que no compatibiliza en nada con los impuestos del orden nacional.

Tan es así que si se compara el régimen sancionatorio previsto en el estatuto tributario para los impuestos nacionales, resulta imposible compatibilizar los hechos tipificadores de sanción para esos impuestos con los hechos que podrían tipificarse como sanción en materia del impuesto al consumo. Caso claro el de la movilización de las mercancías y la legalización de las tornaguías.

En esas condiciones, considero, como se dijo en la sentencia del 12 de julio de 2012, que las entidades territoriales están facultadas para regular el régimen sancionatorio cuando los hechos que se tipificaron como falta en la norma territorial no son compatibles con los hechos que se tipifican como falta en el estatuto tributario nacional.

No comparto que la sentencia del 23 de septiembre de 2013 se haya apartado de la sentencia del 12 de julio de 2012 con el único argumento de que las entidades territoriales, no podían, con fundamento en el artículo 59 de la Ley 788 de 1992, establecer sanciones que la ley no ha previsto. La sentencia de la que me aparto no consideró que el artículo 221 de la Ley 223 de 1995 estableció expresamente que había que aplicar el régimen sancionatorio previsto en el estatuto tributario nacional, pero sólo en lo que fuera pertinente. Y, reitero, ninguna sanción prevista en el estatuto tributario nacional resulta pertinente para ser

aplicada para cuando se moviliza mercancía sometida al impuesto al consumo sin la tornaguía, o cuando no se legaliza la tornaguía.

En la sentencia del 23 de septiembre de 2013, la Sala reiteró la sentencia del 16 de diciembre de 2011, en la que precisó que la sanción compatible era la prevista por no suministrar información o por no presentarla en debida forma o cuando se suministre por fuera del término establecido.

No comparto esa conclusión por cuando la Ordenanza 009 de 2006 no prendió tipificar como sanción el hecho de no presentar información.

La Ordenanza 009 de 2006 tipificó como infracción el hecho de no movilizar mercancías con la tornaguía y el hecho de no presentar la tornaguía para la correspondiente legalización, esto es, para que la autoridad territorial de fe de que las mercancías llegaron a la entidad territorial donde se van a consumir las mercancías sujetas al impuesto al consumo.

De manera que, la obligación de entregar la tornaguía no se sujetaba a la simple acción de entregar un documento, sino a la obligación de probar que las mercancías llegaron a la entidad territorial de destino. En esa medida se trata de hechos diferentes e incompatibles entre sí.

En la sentencia del 23 de septiembre de 2013 también se afirma que, tal como quedaron tipificadas las sanciones en la ordenanza anulada, el sujeto merecedor de las mismas sería el responsable del impuesto al consumo, cuando, a juicio de la Sala, debía serlo el transportador, y que, por eso, la ordenanza ***“desconoce el principio de tipicidad, según el cual la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, debe describir clara, expresa e inequívocamente tanto la conducta como los sujetos que pueden ser sancionados”***.

Me aparto de esa conclusión por cuanto, si para la Sala, la ordenanza debió tipificar como sujeto pasivo de la infracción al transportador de la mercancía y no al responsable del impuesto al consumo, con mayores veras era incompatible la sanción por no informar prevista en el estatuto tributario pues quien puede hacerse merecedor de esa falta es el responsable del impuesto.

Adicionalmente, es totalmente razonable y ajustado a derecho que la Ordenanza haya tipificado como sujeto pasivo de la sanción al responsable del impuesto al consumo, puesto que el transportador de la mercancía interviene, simple y llanamente, para movilizar la mercancía. Quien tiene el deber de verificar que el transporte se movilice con la tornaguía es el responsable del impuesto al consumo. Y, por lo mismo, el que está obligado a presentarla para que se surta el trámite de la legalización.

En los anteriores términos salvo el voto.

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Fecha ut supra