

**ILEGALIDAD DEL HECHO GENERADOR DEL TRIBUTO - La anulación del acto que establece un tributo impide analizar la legalidad de la sanción derivada de la falta de pago del mismo y hace que ésta también devenga en ilegal**

En el presente proceso las partes alegaron, únicamente, que la sanción prevista en numeral 2 del artículo 281 del Decreto Ordenanzal 823 de 2003 violaba los principios de proporcionalidad y de razonabilidad. No se alegó nada respecto a la legalidad de la Ordenanza 000018 de 2006. No obstante, no es del caso hacer un examen sobre la proporcionalidad de la sanción, en tanto que como consecuencia de la nulidad de la Ordenanza 000018 de 2006, no es posible determinar si la medida sancionatoria establecida en la norma demandada guardaba proporcionalidad y razonabilidad con la infracción tributaria por no declarar, pues a la fecha ya no existe un referente normativo que regule el tributo a efectos de hacer la respectiva comparación y el análisis pertinente. Huelga concluir, entonces, que al ser ilegal el hecho generador del tributo cuya omisión genera la sanción por no declararlo, la sanción establecida para estos efectos también deviene en ilegal

**NORMA DEMANDADA:** DECRETO ORDENANZAL 000823 DE 2003 - ASAMBLEA DEL ATLANTICO - ARTICULO 281 NUMERAL 2 (Anulado)

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico que anuló el numeral 2° del artículo 281 del Estatuto Tributario de ese departamento (Decreto Ordenanzal 000823 de 2003), que establecía la sanción por no declarar el impuesto de Estampilla Prohospital Universitario CARI E.S.E. Lo anterior porque concluyó que la anulación de la Ordenanza 00018 de 2006, en la parte que establecía el tributo, impedía efectuar el control de legalidad de la sanción por no declararlo.

**CONSEJO DE ESTADO**

**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

**SECCION CUARTA**

**Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

Bogotá D.C., cinco (5) de junio de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2009-00901-01(18907)**

**Actor: LUIS CARLOS QUIÑONES QUEVEDO**

**Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO**

**FALLO**

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Departamento del Atlántico contra la sentencia del 24 de marzo de 2011, proferida por el

Tribunal Administrativo del Atlántico, que anuló el numeral 2º del artículo 281 del Decreto Ordenanzal 000823 de 2003.

## 1. ANTECEDENTES PROCESALES

### 1.1. LA DEMANDA

El ciudadano Luis Carlos Quiñones Quevedo solicitó declarar la nulidad del numeral 2º del artículo de Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003 – Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico – que establece lo siguiente:

**ARTÍCULO 281.- Sanción por no declarar.** *La sanción por no declarar será equivalente:*

1. *Al quince por ciento (15%) del total del impuesto a cargo o retención objeto de la declaración tributaria, sin exceder del doscientos por ciento (200%) del impuesto o retención, en el caso de que la omisión se refiera a la declaración de los tributos departamentales.*

2. *En el caso de que la omisión se refiera a la declaración del impuesto de Estampilla Pro Hospital Universitario, al diez por ciento (10%) de las consignaciones bancarias o ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento, que determine la administración por el período al cual corresponda la declaración no presentada, o al diez por ciento (10%) de los ingresos brutos que figuren en la última declaración de ventas presentada, el que fuere superior.*

**PARAGRAFO UNO.** *Cuando la administración de impuestos departamental disponga solamente de una de las bases para practicar las sanciones a que se refieren los numerales de este artículo, podrá aplicarla sobre dicha base sin necesidad de calcular las otras.*

**PARAGRAFO DOS.** *Si dentro del término para interponer el recurso contra la resolución que impone la sanción por no declarar, el contribuyente, responsable o agente retenedor, presenta la declaración, la sanción por no declarar se reducirá al diez por ciento (10%) del valor de la sanción inicialmente impuesta por la administración, en cuyo caso, el contribuyente, responsable, o agente retenedor, deberá liquidarla y pagarla al presentar la declaración tributaria. En todo caso, esta sanción no podrá ser inferior al valor de la sanción por extemporaneidad, liquidada de conformidad con lo previsto en el artículo 280. (Ordenanza No. 000041/2002. Modificada por el artículo 52, Ordenanza No. 000011/2003)*

#### 1.1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: Artículos 2, 29, 95 numeral 9º, 209 y 363.

- Código Contencioso Administrativo: artículos 2, 3 y 84.
- Ley 788 de 2002: artículo 59.
- Estatuto Tributario Nacional: artículos 683, 742, 743, 745, 746 y 721.
- Decreto Ordenazal No. 000823 de 2003: artículos 4, 5, 6, 7 y 313.

### **1.1.2. Concepto de la violación**

Dijo que el numeral 2º del artículo 281 del Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003 infringe las normas en las que debió fundarse porque viola los principios constitucionales de equidad, justicia y proporcionalidad de las sanciones.

Que, además, es contrario a lo establecido en el artículo 363 de la Constitución Política en razón a que incurre en una desproporción entre la tarifa del tributo y la sanción por no declararlo.

Señaló que también desconoce el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 que establece que *«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.»*

Explicó que la disposición demandada viola los artículos 95, numeral 9; y 363 de la Constitución Política ya que al establecer una sanción equivalente al 10 % de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos del periodo a que corresponda la declaración no presentada incurre en una desproporción entre la tarifa del tributo y la conducta sancionada, contrario a los principios de justicia y equidad.

Se remitió a varios precedentes jurisprudenciales de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, relacionados con la proporcionalidad de las sanciones y la prohibición impuesta a las entidades territoriales de establecer gravámenes sobre objetos o industrias gravadas por la ley.

Sostuvo que la relación jurídico-tributaria es compleja en la medida en que junto con la obligación sustancial, existen una serie de deberes formales cuya omisión o incumplimiento defectuoso acarrea la imposición de diversas sanciones. Que si la sanción es la consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria, la base y la tarifa de la sanción deben tener relación con el tributo correspondiente.

Concluyó que el principio de equidad en materia impositiva se concreta en la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones por infracciones tributarias, cuya inobservancia no solamente rige en lo atinente a la obligación principal o sustancial, sino en la consagración de las respectivas sanciones, que también deben ser razonables y proporcionales al hecho que se reprime.

### **1.1.3. Suspensión provisional**

El demandante solicitó la suspensión provisional de la norma demandada, petición que fue denegada por el Tribunal Administrativo del Atlántico mediante auto del 24 de noviembre de 2009<sup>1</sup>.

## **1.2. Contestación de la demanda**

El Departamento del Atlántico se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que la Ley 645 de 2001 autorizó la emisión de la estampilla pro-hospital universitario.

Sostuvo que el artículo 3º de la referida ley facultó a las asambleas departamentales, en cuyo territorio funcionen hospitales universitarios públicos, para que determinen las características, las tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se deben realizar en los departamentos.

Que como parte de los demás asuntos referentes a la estampilla pro-hospital universitario que pueden determinar las asambleas departamentales se encuentran las sanciones a cargo de quienes no declaren dicho tributo.

Que, por tanto, la estampilla pro-hospital universitario adoptada en el Departamento del Atlántico estaba soportada en la Ley 645 de 2001, y que, en consecuencia, la sanción prevista en el numeral 2º del artículo 281 del Decreto Ordenanzal 000823 de 2003 no era ilegal.

---

<sup>1</sup> Folios 67 al 69 del C.P.

Señaló que las ordenanzas 000041 del 2002 y 000011 de 2003, compiladas en el Decreto Ordenanzal 000823 de 2003, que establecieron la sanción en discusión, fueron expedidas por la Asamblea Departamental del Atlántico en ejercicio de las atribuciones que constitucionalmente le fueron atribuidas.

Aseguró que en los artículos 1 a 6 de la Ley 645 de 2001 se advierte que las asambleas departamentales cuentan con amplio margen de maniobrabilidad para la configuración de la estampilla como categoría tributaria.

Que la referida ley constituye el principal referente que debe ser tenido en cuenta para la adopción de la estampilla y que de su contenido no se advierten restricciones directas para la definición del hecho generador o la base gravable, salvo la exigencia de que se trate de actividades u operaciones realizadas en los departamentos y sus correspondientes municipios.

Sostuvo que la Corte Constitucional, al examinar la constitucionalidad de la Ley 645 de 2001, concluyó que la regulación de los elementos de la estampilla cuya emisión se autorizó mediante esa norma era suficiente para garantizar el principio de legalidad.

Que, en esa medida, como la Asamblea Departamental del Atlántico, al expedir las ordenanzas 000041 del 2002 y 000011 de 2003, mediante las que se estableció la sanción en discusión, definió los elementos de la estampilla pro-hospital universitario, actuó en derecho.

#### **1.4. La sentencia apelada**

El Tribunal Administrativo del Atlántico declaró la nulidad del numeral 2º del artículo 281 del Decreto Ordenanzal 000823 de 2003 – Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico.

Dijo que la sanción por no declarar la estampilla pro-hospital universitario no se determinaba sobre el impuesto dejado de pagar sino sobre el valor de los ingresos. Que, de igual manera, la tarifa de la estampilla era del uno por mil mientras que la de la sanción por no declararla era del 10 %.

Que lo anterior evidenciaba una clara desproporción de la sanción frente al tributo no declarado, de tal manera que la disposición demandada resultaba contraria al ordenamiento jurídico.

Dijo que como lo ha establecido el Consejo de Estado, la Constitución Política impone la obligación de contribuir con las cargas públicas dentro de los conceptos de justicia y equidad. Que el principio constitucional de equidad se concreta en la razonabilidad y proporcionalidad de las sanciones por infracciones tributarias frente al hecho que se reprime.

Que, en consecuencia, la sanción prevista en el numeral 2 del artículo 281 del Decreto Ordenanza No. 000832 de 2003 violaba el principio constitucional de la equidad y que por esa razón se debía declarar nula.

### **1.5. El recurso de apelación**

El Departamento del Atlántico apeló la decisión del Tribunal.

Dijo que no era desproporcionada la sanción establecida en el numeral 2 del artículo 281 del Decreto Ordenanza 000823 del 2003, como erradamente lo sostuvo el Tribunal, por cuanto las entidades territoriales son autónomas para regular las sanciones.

Que así lo ha determinado la Corte Constitucional, entre otras, en las sentencias C-597 de 1996, C-506 de 2002 y C-116 de 2002, en consideración a que las normas tributarias persiguen fines constitucionales como la recaudación de los tributos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas.

Agregó que el Tribunal declaró la nulidad de la disposición demandada sin realizar un análisis sistemático de las normas que componen el régimen sancionatorio de la estampilla pro-hospital universitario.

Que la sanción en controversia no era desproporcionada por cuanto el artículo 280 del Decreto Ordenanza 000823 de 2003 le brinda a los contribuyentes, que por alguna razón no hayan declarado el tributo, la posibilidad de que, una vez la administración les notifique el emplazamiento para declarar, cumplan con la obligación liquidando una sanción del 10% de la inicialmente propuesta.

Agregó que, por su parte, el artículo 281 establece una segunda fase de la sanción que se aplica únicamente cuando el contribuyente persiste en el incumplimiento. Que, ante estas circunstancias, la administración debe fiscalizar para hacer cumplir la obligación tributaria y que es en ese evento es donde el contribuyente se ve abocado a una sanción más gravosa.

De otra parte, dijo que la decisión del Tribunal atenta contra la libertad de configuración administrativa de las sanciones cuando, sin fundamentos jurídicos, obstruye el accionar de la Administración en su misión de generar cultura tributaria para el mejor cumplimiento de los fines del Estado.

Por último, dijo que en el ordenamiento tributario existen múltiples sanciones similares a la que se demanda cuya proporcionalidad no ha sido cuestionada, que ese es el caso de la sanción por no declarar prevista en el artículo 643 del E.T. que dispone que en el caso de que la omisión esté referida a la declaración del impuesto sobre la renta, será equivalente al 20% del valor de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos de quien persiste en su incumplimiento.

#### **1.4. Alegatos de conclusión**

Las partes no presentaron alegatos de conclusión.

#### **1.5. Concepto del Ministerio Público.**

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que de los pronunciamientos de la Corte Constitucional, citados por el Departamento del Atlántico en el recurso de apelación, no se desprendía que las entidades territoriales cuenten con libertad para configurar las sanciones, aun con desconocimiento de los principios constitucionales de justicia y equidad.

Señaló que el hecho de que el artículo 643 del E.T. establezca una sanción por no declarar el impuesto sobre la renta equivalente al 20 % de las consignaciones bancarias o ingresos brutos determinados por la administración no es un fundamento para justificar la desproporción de la sanción por no declarar la estampilla pro-hospital universitario porque se trata de tributos diferentes.

Advirtió que resultaba desproporcionada la sanción del 10% de las consignaciones bancarias o de los ingresos brutos determinados por la administración cuando la tarifa de la estampilla pro-hospital universitario era del 10 por mil del valor de los documentos que soporten ingresos generados por el ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios.

Que la sanción no estaba determinada en función del tributo dejado de declarar sino del valor de las consignaciones bancarias o el valor de los ingresos brutos, lo que, además de ser desproporcionado, carecía de razonabilidad.

## 2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Departamento del Atlántico, parte demandada en el proceso, la Sala decide sobre la nulidad del numeral 2 del artículo 281 del Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003 – Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico.

Para el efecto, lo pertinente sería hacer el análisis respectivo sobre los puntos objeto de la litis, esto es, sobre si las entidades territoriales gozan de autonomía para establecer sanciones por infracción de la obligación tributaria<sup>2</sup> y si es pertinente aplicar al caso concreto los principios de proporcionalidad y razonabilidad en materia administrativa sancionatoria<sup>3</sup>.

Sin embargo, la Sala advierte que el Decreto Ordenanzal demandando se expidió con fundamento en la Ordenanza 000018 de 2006, «*POR MEDIO DEL CUAL SE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO (DECRETO ORDENANZAL Nº 000823 DE 2003)*»

---

<sup>2</sup> Sobre el particular, consúltese la sentencia del 6 de diciembre de 2012. Radicación: 850012331000200700059 01. Número interno: 18016. Demandante: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA Demandado: MUNICIPIO DE TAURAMENA. CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Bogotá, D.C.

<sup>3</sup> Sobre el particular, consúltese la sentencia del 18 de mayo de 2006. Radicación: 250002327000200101135 02. Número interno: 13961, y del 10 de noviembre de 2000. Radicación: 25000232700019990715 01. Número interno: 10870 . CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C.,



Mediante los artículos 2, 3, 4 y 6 por los cuales se modificaron los artículos 173, 174, 175 y 177 del Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003, la Asamblea Departamental del Atlántico reguló el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., respectivamente.

El Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante sentencia del 28 de noviembre de 2012, declaró la nulidad de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza 000018 de 2006, por considerar que violaban directamente la Ley 645 de 2001 y el artículo 71, numeral 5, del Decreto Ley 1222 de 1986. Esta decisión fue confirmada en segunda instancia por esta Sección, mediante sentencia del 20 de marzo de 2014<sup>4</sup>.

En la providencia del 20 de marzo de 2014, la Sala precisó que la Asamblea Departamental del Atlántico se extralimitó en sus facultades al fijar el hecho generador de la estampilla pro-Hospital Universitario CARI E.S.E. por fuera del marco establecido en la ley que la autorizó.

Que, adicionalmente, incurrió en la prohibición señalada en el artículo 71 numeral 5 del Decreto Ley 1222 de 1986, al imponer un gravamen sobre objetos o industrias gravados por la ley, en este caso, gravados con el impuesto de industria y comercio.

Para esos efectos, la Sala señaló:

*(...) el hecho generador de la estampilla previsto en el artículo 3 de la ordenanza demandada lo constituye, en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas en “desarrollo del ejercicio de **actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios**” (se destaca) en la jurisdicción del departamento. Hecho imponible que guarda identidad con el previsto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 para el impuesto de industria y comercio, toda vez que éste recae “sobre todas las **actividades comerciales, industriales y de servicio** que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.” (Negrillas de la Sala).*

Y concluyó:

---

<sup>4</sup> CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. SECCIÓN CUARTA. Bogotá D.C., 20 de marzo de 2014. M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Radicación: 080012331000201000990-02. Número interno: 20211. Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO Demandante: ASOCIACIÓN NACIONAL DE EMPRESARIOS DE COLOMBIA.

*(...) si es ilegal establecer como hecho generador de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. la expedición de facturas, documentos equivalentes y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico (art. 3), la misma suerte deben correr los demás elementos del tributo señalados en los artículos 2 (sujeto pasivo), 4 (base gravable) y 6 (causación) de la ordenanza demandada.*

En el presente proceso las partes alegaron, únicamente, que la sanción prevista en numeral 2 del artículo 281 del Decreto Ordenanza 823 de 2003 violaba los principios de proporcionalidad y de razonabilidad. No se alegó nada respecto a la legalidad de la Ordenanza 000018 de 2006.

No obstante, no es del caso hacer un examen sobre la proporcionalidad de la sanción, en tanto que como consecuencia de la nulidad de la Ordenanza 000018 de 2006, no es posible determinar si la medida sancionatoria establecida en la norma demandada guardaba proporcionalidad y razonabilidad con la infracción tributaria por no declarar, pues a la fecha ya no existe un referente normativo que regule el tributo a efectos de hacer la respectiva comparación y el análisis pertinente.

Huelga concluir, entonces, que al ser ilegal el hecho generador del tributo cuya omisión genera la sanción por no declararlo, la sanción establecida para estos efectos también deviene en ilegal.

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

## **F A L L A**

**PRIMERO: CONFÍRMASE** la sentencia apelada,

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sala

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**