



CONTROL DE LEGALIDAD DE NORMA DEROGADA - Procedencia. Reiteración de jurisprudencia / ACTO ADMINISTRATIVO - Presunción de legalidad

Aunque la Ordenanza 024 de 1997 demandada parcialmente fue derogada, no hay sustracción de materia y procede el estudio de validez de los **incisos segundo y tercero del artículo 23 demandados**, en cuanto a los efectos jurídicos que surtieron durante su vigencia, pues, como acto administrativo de carácter general goza de la presunción de legalidad mientras no haya sido declarada por la jurisdicción.

FUENTE FORMAL: ORDENANZA 024 DE 1997 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 23 / ORDENANZA 216 DE 2014 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 103 / ORDENANZA 216 DE 2014 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 662

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES - Naturaleza jurídica / SEÑALIZACIÓN DE PRODUCTOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO AL CONSUMO - Facultad de los departamentos y el Distrito Capital Causación. Productos nacionales / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Alcance / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Productos nacionales / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Productos extranjeros / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO - Productos importados a granel / CAUSACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES EN EL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - No modificación por el artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997

Las disposiciones acusadas hacen referencia al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, tributo de carácter nacional cedido a los departamentos y al Distrito Capital, regulado por la Ley 223 de 1995 en los artículos 202 a 206, en los que se definen el hecho generador, sujetos pasivos, causación, base gravable y tarifas del tributo. Además, el artículo 218 de la Ley 223 de 1994 otorgó a los departamentos y al Distrito Capital la facultad para establecer sistemas únicos de señalización de los productos gravados con el impuesto al consumo (...) De lo anterior se advierte que el artículo 218 de la Ley 223 de 1995 autoriza a los departamentos y al Distrito Capital para imponer a los contribuyentes del impuesto al consumo la obligación de señalar los productos gravados, esto es, utilizar instrumentos de señalización en los productos destinados al consumo en cada jurisdicción, pero de manera alguna faculta a la autoridad tributaria territorial para fijar condiciones de oportunidad para declarar y pagar el impuesto o para solicitar dichos instrumentos a la administración. El artículo 204 de la Ley 223 de 1995 establece la causación del impuesto al consumo (...) El legislador para definir la causación del impuesto al consumo, concepto que comprende la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo de licores, vinos, aperitivos y similares, estableció las siguientes reglas: 1. Para productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor hace la entrega en fábrica o en planta. 2. Para productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento de introducción al país, *“salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”*. 3. Para productos importados a granel para ser envasados en el país, según la ley estos tienen *“el mismo tratamiento de productos nacionales”*, es decir, que el impuesto se causa en el momento de la entrega en fábrica o en planta. En oportunidad anterior, en cuanto a la causación del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, la Sala precisó que *“el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido,*



tratándose de nacionales y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria". Entonces, tratándose de productos nacionales el impuesto al consumo se causa con la entrega en fábrica o en planta y para los productos extranjeros, con la introducción al país. Precisado lo anterior, la Sala observa que los incisos demandados no modifican el momento de causación del tributo previsto en la ley, puesto que hacen referencia a la declaración y pago y no al nacimiento de la obligación tributaria.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 64 / LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 218 / DECRETO LEY 1222 DE 1986 (CÓDIGO DE RÉGIMEN DEPARTAMENTAL) - ARTÍCULO 124 / DECRETO 602 DE 2013 - ARTÍCULO 5

NOTA DE RELATORÍA: En relación con el alcance de la autorización a los departamentos y al Distrito Capital para imponer a los contribuyentes del impuesto al consumo la obligación de señalar los productos gravados, contenida en el artículo 218 de la Ley 223 de 1995, así como sobre la subrogación de dicho artículo por el párrafo 4 del artículo 227 de la Ley 1450 de 2011, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 6 de diciembre de 2012, radicación 11001-03-27-000-2010-00042-00(18471), C.P. William Giraldo Giraldo.

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la causación del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado del 28 de junio de 2010, radicación 19001-23-31-000-2001-04311-01(14858), C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES - Periodo gravable / IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES - Declaración y pago. La ley relaciona las obligaciones de declarar y pagar el tributo con el hecho generador y no con la solicitud de señalización / DECLARACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES EN EL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - Modificación por el artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 / INTERPRETACIÓN ERRÓNEA DEL ARTÍCULO 23 DE LA ORDENANZA 024 DE 1997 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - No configuración / REGULACIÓN DEL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES DE CARÁCTER NACIONAL - Competencia. Corresponde al legislador / ORDENANZA 024 DE 1997 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA – Ilegalidad. Artículo 23 incisos 2 y 3 / FACULTAD IMPOSITIVA DEPARTAMENTAL - Exceso

[E] artículo 213 de la Ley 223 de 1995, que hace parte del capítulo X, consagra que el periodo gravable del impuesto al consumo es "*quincenal*". Que los productores deben declarar "*dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable*". Que la declaración debe contener "*los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior*". Además, indica los lugares de pago, las obligaciones a cargo de los importadores y dispone que la declaración se hará en los formularios oficiales. La ley es expresa al disponer que el impuesto al consumo se declara "*dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable*" y que la declaración debe contener "*los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior*". Al disponer la ordenanza acusada que "**Los productos señalizados deberán ser declarados en su totalidad, dentro del**



plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización”, modifica la declaración y pago del impuesto al consumo de que trata el artículo 213 de la Ley 223 de 1995. En efecto, se alteran las condiciones para cumplir las obligaciones de declarar y pagar el tributo que la ley relaciona con el hecho generador al disponer que los productores deben declarar “dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable” y que la declaración deberá contener “la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior” y no con la solicitud de señalización como se dispone en el inciso segundo del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997. En cuanto a la alegada interpretación errónea del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997, porque el Tribunal no lo interpretó de manera sistemática con el artículo 71 de la misma ordenanza, la Sala observa lo siguiente: El artículo 71 de la Ordenanza 024 de 1997, como lo afirmó el apelante, reproduce el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, norma que aplicó el Tribunal en su decisión, por lo que no se incurrió en la indebida interpretación alegada por el apelante. *Por otra parte, el inciso tercero establece que la Secretaría de Hacienda se abstendrá de hacer entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se produzca la declaración y pago del impuesto al consumo* de la totalidad de los productos sobre los que solicitó el instrumento de señalización, con lo que consagra condiciones para la entrega de las estampillas oficiales no previstas por el legislador y, con ello, la asamblea excedió la facultad impositiva, toda vez que, tratándose del impuesto de consumo de carácter nacional es el legislador el competente para regular los asuntos el tributo. En conclusión, la Sala confirma la sentencia de primera instancia, toda vez que si bien las normas demandadas no desconocen la causación del impuesto al consumo, prevista en el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, sí infringen el artículo 213 de la misma Ley que regula la declaración y pago del tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 223 DE 1995 - ARTÍCULO 213 / ORDENANZA 024 DE 1997 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 23 / ORDENANZA 024 DE 1997 DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 71

CONDENA EN COSTAS EN PROCESOS EN LOS QUE SE VENTILE UN INTERÉS PÚBLICO - Improcedencia

No se condena en costas conforme lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 024 DE 1997 (15 de septiembre) DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 23 INCISO 2 (Anulado) / ORDENANZA 024 DE 1997 (15 de septiembre) DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 23 INCISO 3 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: MILTON CHAVES GARCÍA



Bogotá D.C., doce (12) de septiembre de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 25000-23-37-000-2013-00559-01(22130)

Actor: CLAUDIA ELIZABETH CÁRDENAS FONSECA

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 6 de mayo de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, mediante la que anuló los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 15 de septiembre de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca.

ACTO ACUSADO

Ordenanza número 24 de 1997
(Septiembre 15)

Por la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca

La Asamblea Departamental de Cundinamarca
En uso de sus facultades constitucionales y legales,

ORDENA:

Adóptase como Estatuto de Rentas, para el Departamento de Cundinamarca, el siguiente:

TÍTULO PRELIMINAR
Disposiciones generales

[...]
ART.- 23. Señalización. [...].

Los productos señalizados deberán ser declarados en su totalidad, dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización.

La Secretaría de Hacienda se abstendrá de hacer entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se produzca la declaración y pago de que trata el inciso anterior.

[...].

DEMANDA

La actora, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones:



“1.1. Que son nulos los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 024 del 15 de septiembre de 1997 ‘*Por la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca*’.

“1.2 Que una vez ejecutoriada la sentencia que le ponga fin a la presente acción, se comuniquen a las autoridades administrativas que profirieron los actos, para los efectos legales consiguientes”.

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 121, 150-12, 287-3, 300-4 y 338 de la Constitución Política
- Artículos 204 y 213 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 52 y 59 de la Ley 788 de 2002

El concepto de la violación se sintetiza así:

Desconocimiento de las normas en que debían fundarse

Los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 24 de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca modifican la causación y la declaración y pago del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, al disponer un momento de causación y unas condiciones de declaración y pago ligadas a señalización de los productos, que difiere de los elementos de ese tributo previstos en los artículos 204 y 213 de la Ley 223 de 1995.

En efecto, las normas acusadas disponen que los productos señalizados deberán ser declarados en su totalidad dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el que se efectuó la solicitud instrumentos de señalización, lo que implica que el productor está obligado a declarar y pagar el impuesto al consumo de los productos señalizados, sin que se haya causado, toda vez que el legislador de 1995 estableció que el tributo se causa con la entrega de los productos “*en fábrica o en planta*” para fines de consumo y que la declaración, que es quincenal, debe contener la liquidación del gravamen correspondiente “*a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior*”.

El inciso tercero de la Ordenanza 24 de 1997 establece la sanción por el incumplimiento de la obligación de declarar y pagar, prevista en el inciso segundo, al restringir la entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se declare y pague por los productos previamente señalizados, lo que afectaría la actividad del productor. Sanción no prevista en el ordenamiento legal.

La facultad impositiva de la asamblea departamental es derivada, por lo que, en relación con el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, tributo de carácter nacional cedido a los departamentos y al Distrito Capital, regulado por la Ley 223 de 1995, la autoridad departamental no puede modificar los elementos estructurales del tributo previamente determinados por la ley.

El Concepto 0001 de 18 de febrero de 2009 de la Dirección de Rentas del departamento de Cundinamarca precisó que en el artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 establece ciertas reglas como que “*la obligación de declarar debe ejecutarse antes de la señalización, lo que nos precisa un momento diferente al que señala la Ley y la ordenanza como periodo de causación*”.



SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En la demanda, la actora solicitó la medida cautelar de suspensión provisional de los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 24 de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca¹. El Tribunal negó la solicitud al no advertir la alegada infracción de las disposiciones invocadas, mediante auto del 22 de agosto de 2013². La decisión no fue apelada.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento se opuso a las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

Los instrumentos de señalización son medios de control para disminuir el riesgo de la evasión de los impuestos causados, pues la insolvencia o desaparición intempestiva de empresas impide la recuperación de la cartera por concepto de impuesto al consumo dejado de declarar y pagar oportunamente.

La señalización permite reconocer los licores, vinos, aperitivos y similares nacionales o extranjeros que cumplen con las exigencias legales para su expendio y consumo. Las estampillas para los productos de origen nacional se solicitan a la unidad de rentas departamentales dentro del periodo gravable, por lo que el suministro de estos instrumentos de señalización coincide con el periodo de causación del tributo, sin que los incisos demandados desconozcan las normas superiores.

Los instrumentos de señalización solicitados y suministrados dentro de cada periodo gravable quincenal se traducen en el impuesto al consumo causado por cada botella estampillada en el respectivo periodo gravable quincenal.

Es necesario suministrar de manera controlada los instrumentos de señalización, en la medida en que se produzca la declaración y pago del impuesto al consumo causado en el periodo anterior, para evitar la elusión y evasión tributaria y lograr la correcta fiscalización de los tributos.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló las normas demandadas con fundamento en las siguientes razones:

Los artículos 202 y 204 de la Ley 223 de 1995 y la jurisprudencia sobre el momento en que se causa el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares³, señalan que la causación de este tributo corresponde al hecho generador del mismo, que se concreta con la entrega del producto en fábrica o en planta, momento en que nace la obligación tributaria.

La declaración y pago de este impuesto está definido en los artículos 213 de la Ley 223 de 1995 y 6 del Decreto Reglamentario 2141 de 1996, normas que ligan estas obligaciones al periodo en que se realizó el hecho generador, esto es, a la entrega en fábrica o en planta, y le corresponde al productor autoliquidar el impuesto al

¹ Cfr. fl. 60 c.p.

² Cfr. fl. 53 y s.s. c.2

³ Sentencia de 11 de julio de 2013. Exp. 18999, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez



consumo dentro de los plazos fijados por la ley, es decir, quincenalmente dentro de los cinco días calendario siguientes al vencimiento del periodo gravable.

Los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 señalan para la causación del impuesto al consumo un momento diferente al previsto por la ley, al exigir que se declare en el periodo gravable en que se solicitó el instrumento de señalización, que difiere de la entrega en fábrica o planta fijado en la Ley 223 de 1995.

El artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 define la señalización como instrumento de control para la comercialización de los productos gravados con el impuesto al consumo. No obstante, la Asamblea no podía vincular la declaración y pago del tributo al periodo en que se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización.

La asamblea departamental excedió la facultad impositiva al exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en el periodo en que se efectúe la solicitud de instrumentos de señalización, pues, con ello, modificó la causación y, por ende, el nacimiento de la obligación tributaria, al privilegiar la identificación de la mercancía sujeta al tributo sobre la entrega del producto en fábrica o planta.

El artículo 52 de la Ley 788 de 2002 dispuso que para efectos de la liquidación y recaudo del impuesto al consumo, o la participación, los productores que distribuyen los productos a otros departamentos deben facturar, liquidar y recaudar el tributo al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados a otros territorios.

RECURSO DE APELACIÓN

El Departamento demandado apeló. Sustentó el recurso en los siguientes términos:

El Tribunal incurrió en error al interpretar el artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997, pues no realizó la interpretación de manera sistemática con el artículo 71 del mismo ordenamiento, que regula la causación del impuesto al consumo.

El artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 desarrolla el artículo 218 de la Ley 223 de 1995, que prevé la señalización a cargo de los productores e importadores de los productos destinados al consumo en cada departamento.

La ley autorizó a la administración tributaria departamental para adoptar medidas de control de las mercancías gravadas con el impuesto al consumo, como los instrumentos de señalización o estampillas que el productor solicita y debe adherir a los productos gravados *“desde el mismo momento de la causación”*, es decir, desde la entrega en fábrica. La señalización obedece a la dificultad que tienen los departamentos para identificar el momento de causación del impuesto, por lo que *“el legislador los autorizó para que sea el contribuyente quien lo informe a través de la solicitud que de instrumentos de señalización realice”*.

El artículo 218 de la Ley 223 de 1995 establece que los productores e importadores solo deben señalar los productos destinados al consumo en cada departamento, por lo que formulada la solicitud de los instrumentos de señalización al Departamento, por parte del contribuyente, es porque él ya ha definido los productos objeto de la señalización, es decir, los que están destinados al consumo, va a entregar en fábrica en el periodo y sobre los que pagará el impuesto.



Los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 se fundamentan en el artículo 218 de la Ley 223 de 1995, que autoriza la adopción de medidas de control administrativo del impuesto al consumo, sin que modifiquen la causación del tributo, prevista en el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, que el artículo 71 de la Ordenanza 024 reproduce fielmente.

Las normas demandadas no modifican la causación del tributo, solo ratifican el deber legal de declarar las mercancías gravadas con el impuesto y permiten el control de la evasión, dado que la información proviene del mismo contribuyente, que es el responsable de la autoliquidación y entrega en fábrica de los productos gravados.

Esta medida de control evita que los contribuyentes soliciten instrumentos de señalización de productos gravados que comercializan pero que, posteriormente, no declaran.

La restricción en la entrega de los instrumentos de señalización se presenta únicamente en los casos en que los contribuyentes dejan de declarar el periodo o periodos anteriores a la nueva causación del impuesto, medida de control que ha permitido un recaudo oportuno y eficaz del tributo.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora guardó silencio en esta etapa procesal.

El demandado insistió en que las normas acusadas se fundamentan en el artículo 218 de la Ley 223 de 1995, sin que modifiquen la causación del impuesto al consumo prevista en el artículo 71 de la Ordenanza 024 de 1997. Además, sostuvo lo siguiente:

Las normas acusadas se refieren a la señalización como medida de control administrativo del impuesto de consumo que permite a la Administración vigilar la evasión, pues corresponde al contribuyente solicitar los instrumentos de señalización, adherir las estampillas a la mercancía gravada, entregar los productos en fábrica o planta, autoliquidar y pagar el tributo.

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, por lo siguiente:

Las normas demandadas no modifican la causación del impuesto al consumo, prevista en el artículo 204 de la ley 223 de 1995. No obstante, dado que los incisos segundo y tercero del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 sujetan la declaración y pago del impuesto al periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud e instrumentos de señalización y condicionan la entrega de instrumentos de señalización hasta tanto se produzca la declaración y pagos, sí violan el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, que dispone que la declaración y pago del impuesto debe hacerse dentro de los 5 días siguientes al vencimiento de cada periodo gravable (quincenal), respecto de los despachos entregas o retiros efectuados en la quincena anterior.

La asamblea departamental excedió la facultad impositiva prevista en el artículo 218 de la Ley 223 de 1995, pues de la norma no se desprende que la administración pueda establecer *“la obligación de declarar y pagar el impuesto de consumo dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización”*.



CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Asunto preliminar

Por auto de 21 de agosto de 2019, la Sala aceptó el impedimento manifestado por los magistrados Stella Jeannette Carvajal Basto y Julio Roberto Piza Rodríguez, quienes, en consecuencia, fueron separados del conocimiento del presente asunto. Para integrar el cuórum decisorio se designó como conjuez al doctor Efraín Gómez Cardona, quien aceptó la designación.

2. Procede el medio de control de nulidad de norma derogada

La Ordenanza 024 de 15 de septiembre de 1997 fue derogada expresamente por el artículo 662 de la Ordenanza 216 de 7 de julio de 2014, que en el artículo 103 definió el “*instrumento de señalización*”. El departamento apelante afirmó que la Ordenanza 216 de 2014 fue modificada por el artículo 12 de la Ordenanza 251 del mismo año.

Aunque la Ordenanza 024 de 1997 demandada parcialmente fue derogada, no hay sustracción de materia y procede el estudio de validez de los **incisos segundo y tercero del artículo 23 demandados**, en cuanto a los efectos jurídicos que surtieron durante su vigencia, pues, como acto administrativo de carácter general goza de la presunción de legalidad mientras no haya sido declarada por la jurisdicción⁴.

3. El asunto objeto del proceso. Los actos demandados modifican la declaración y pago del impuesto al consumo de licores

En los términos del recurso de apelación, la Sala determina si los incisos **segundo y tercero** del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 de la Asamblea Departamental de Cundinamarca desconocen o no la causación y la declaración y pago del impuesto al consumo de licores.

El *a quo* anuló los incisos demandados al encontrar que están en contravía de los artículos 204 y 213 de la Ley 223 de 1995, pues modifican la causación, declaración y pago del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares.

El texto completo del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997 de la Asamblea de Cundinamarca, es el siguiente:

ART.- 23. **Señalización.** Es el instrumento adoptado por la Secretaría de Hacienda, que identifica los licores, vinos, aperitivos y similares sujetos al pago del impuesto al consumo o participación porcentual. Los instrumentos de señalización deben adherirse al envase, en las Bodegas de Rentas, dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a su entrega. Solo los productos señalizados podrán consumirse o comercializarse dentro del territorio rentístico de Cundinamarca, so pena de ser aprehendidos y decomisados.

⁴ La Sala ha reiterado que “*el análisis de normas que han sido derogadas tiene sustento en los posibles efectos que pudieron producir mientras estuvieron vigentes*”. En este sentido las sentencias de 27 de junio de 2018, Exp. 21235, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, de 28 de mayo de 2015, Exp. 21116 y de 19 de abril de 2018, Exp. 21176, M.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, de 20 de noviembre de 2014, Exp. 18943, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 23 de enero de 2014, Exp. 18841, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



Los productos señalizados deberán ser declarados en su totalidad, dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización.

La Secretaría de Hacienda se abstendrá de hacer entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se produzca la declaración y pago de que trata el inciso anterior.

Los importadores y/o distribuidores de productos extranjeros solicitarán señalización únicamente respecto de aquellos productos cuyo consumo se vaya a efectuar en jurisdicción del Departamento de Cundinamarca.

[Los preceptos demandados se destacan en cursiva y negrilla.]

La norma transcrita, en el primer inciso, define “**señalización**” como el instrumento oficial que identifica los licores, vinos, aperitivos y similares gravados con el impuesto al consumo o participación porcentual. Dispone que los instrumentos de señalización, esto es, las estampillas oficiales que se solicitan a la administración, deben adherirse al envase del producto en las bodegas de rentas “*dentro de los tres (3) días hábiles siguientes a su entrega*” y prevé que “*solo los productos señalizados podrán consumirse o comercializarse dentro del territorio rentístico de Cundinamarca, so pena de ser aprehendidos y decomisados*”. El primer inciso de la norma no es objeto de la demanda. Sin embargo, se hace referencia a su contenido para ubicar en contexto las normas demandadas.

El inciso segundo del artículo 23 transcrito, demandado, establece la obligación de declarar, en su totalidad los productos señalizados “***dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización***”.

Y, el inciso tercero, demandado, dispone que la autoridad tributaria “***se abstendrá de hacer entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se produzca la declaración y pago del impuesto***” de la totalidad de los productos señalizados.

Las disposiciones acusadas hacen referencia al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, tributo de carácter nacional cedido a los departamentos y al Distrito Capital⁵, regulado por la Ley 223 de 1995 en los artículos 202 a 206, en

los que se definen el hecho generador, sujetos pasivos, causación, base gravable y tarifas del tributo.

Además, el artículo 218 de la Ley 223 de 1994 otorgó a los departamentos y al Distrito Capital la facultad para establecer sistemas únicos de señalización de los productos gravados con el impuesto al consumo, en los siguientes términos:

ARTÍCULO 218. SEÑALIZACIÓN. Los sujetos activos de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo [Se refiere al capítulo X - Disposiciones comunes al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado] podrán establecer la obligación a los productores importadores de señalar los productos destinados al consumo en cada departamento y el Distrito Capital. Para el ejercicio de esta facultad los sujetos

⁵ Artículo 124 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986 que corresponde al artículo 64 de la Ley 14 de 1983.



activos coordinarán el establecimiento de sistemas únicos de señalización a nivel nacional⁶.

En sentencia del 6 de diciembre de 2012, la Sección señaló que *“el artículo 218 de esa ley [se refiere a la Ley 223 de 1995] dispone que podrán imponer la obligación a los productores - importadores de señalar los productos destinados al consumo en cada departamento o en el Distrito Capital, tales mecanismos departamentales o del Distrito Capital de señalización están condicionados por los sistemas únicos de señalización que a nivel nacional se establezcan, en virtud de la coordinación de la que se habla en ese artículo 218”*.

De lo anterior se advierte que el artículo 218 de la Ley 223 de 1995 autoriza a los departamentos y al Distrito Capital para imponer a los contribuyentes del impuesto al consumo la obligación de señalar los productos gravados, esto es, utilizar instrumentos de señalización en los productos destinados al consumo en cada jurisdicción, pero de manera alguna faculta a la autoridad tributaria territorial para fijar condiciones de oportunidad para declarar y pagar el impuesto o para solicitar dichos instrumentos a la administración.

El artículo 204 de la Ley 223 de 1995 establece la causación del impuesto al consumo en los siguientes términos:

“ARTÍCULO 204. CAUSACIÓN. En el caso de productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo.

“En el caso de productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país.

“Para efectos del impuesto al consumo de que trata este capítulo, los licores, vinos, aperitivos y similares importados a granel para ser envasados en el país recibirán el tratamiento de productos nacionales. Al momento de su importación al territorio aduanero nacional, estos productos sólo pagarán los impuestos o derechos nacionales a que haya lugar”.

El legislador para definir la causación del impuesto al consumo, concepto que comprende la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo de licores, vinos, aperitivos y similares, estableció las siguientes reglas:

1. Para productos nacionales, el impuesto se causa en el momento en que el productor hace la entrega en fábrica o en planta.
2. Para productos extranjeros, el impuesto se causa en el momento de introducción al país, *“salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”*.

⁶ El Gobierno Nacional mediante el Decreto 2462 del 9 de julio de 2010 creó *“el Sistema Único de Señalización Integral y Rastreo - SUSIR, para controlar y garantizar el pago de los impuestos del orden nacional y departamental”*. Este acto fue demandado en acción de nulidad. Esta Corporación mediante sentencia de 6 de diciembre de 2012 negó las pretensiones [Exp. 2010-00042 (18471), C.P. William Giraldo Giraldo]. En esta misma providencia se precisó que *“el artículo 218 de la Ley 223 de 1995 quedó subrogado por el párrafo 4º del artículo 227 de la Ley 1450 de 2011, por la cual se expidió el Plan Nacional de Desarrollo 2010-2014”*, artículo reglamentado por el Decreto 602 de 2013.



3. Para productos importados a granel para ser envasados en el país, según la ley estos tienen *“el mismo tratamiento de productos nacionales”*, es decir, que el impuesto se causa en el momento de la entrega en fábrica o en planta.

En oportunidad anterior, en cuanto a la causación del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, la Sala precisó que *“el momento en que surge la obligación para el pago del impuesto no es el consumo en sí mismo, sino la entrega del producto en fábrica o en planta con miras a que sea posteriormente consumido, tratándose de nacionales y para el caso de los productos extranjeros, la introducción al territorio nacional, en ambos casos, los hechos se concretan antes de que se consuman efectivamente los productos, ya que no es necesario que se consolide la distribución, venta, permuta, publicidad, promoción, donación, comisión o autoconsumo para que surja la obligación tributaria”*⁸.

Entonces, tratándose de productos nacionales el impuesto al consumo se causa con la entrega en fábrica o en planta y para los productos extranjeros, con la introducción al país.

Precisado lo anterior, la Sala observa que los incisos demandados no modifican el momento de causación del tributo previsto en la ley, puesto que hacen referencia a la declaración y pago y no al nacimiento de la obligación tributaria.

Por su parte, el artículo 213 de la Ley 223 de 1995, que hace parte del capítulo X⁹, consagra que el periodo gravable del impuesto al consumo es *“quincenal”*. Que los productores deben declarar *“dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable”*. Que la declaración debe contener *“los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior”*. Además, indica los lugares de pago, las obligaciones a cargo de los importadores y dispone que la declaración se hará en los formularios oficiales¹⁰.

⁷ Dado que no son para la venta o consumo interno.

⁸ Sentencia de 28 de julio de 2010, Exp 2001-04311-01, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

⁹ Disposiciones comunes al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

¹⁰ **L. 223 de 1995, art. 213. PERIODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO DE LOS IMPUESTOS.** El período gravable de estos impuestos será quincenal. /Los productos cumplirán quincenalmente con las obligaciones de declarar ante las correspondientes Secretarías de Hacienda Departamentales o del Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada período gravable. La declaración deberá contener la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior. Los productos pagarán el impuesto correspondiente en las Tesorerías Departamentales o del Distrito Capital, o en las instituciones financieras autorizadas, simultáneamente con la presentación de la declaración. Sin perjuicio de lo anterior los departamentos y el Distrito Capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente, ante los organismos y dentro los términos establecidos en el presente inciso. /Los importadores declararán y pagarán el impuesto al consumo en el momento de la importación, conjuntamente con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la misma. El pago del impuesto al consumo se efectuará a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Sin perjuicio de lo anterior, los importadores o distribuidores de productos extranjeros, según el caso, tendrán la obligación de declarar ante las Secretarías de Hacienda por los productos introducidos al departamento respectivo o Distrito Capital, en el momento de la introducción a la entidad territorial, indicando la base gravable según el tipo de producto. En igual forma se procederá frente a las mercancías introducidas a zonas de régimen aduanero especial. /Las declaraciones mencionadas se presentarán en los formularios que para el efecto diseñó la Dirección General de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público.



La ley es expresa al disponer que el impuesto al consumo se declara “*dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable*” y que la declaración debe contener “*los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior*”.

Al disponer la ordenanza acusada que “**Los productos señalizados deberán ser declarados en su totalidad, dentro del plazo establecido para el periodo gravable durante el cual se efectuó la solicitud de instrumentos de señalización**”, modifica la declaración y pago del impuesto al consumo de que trata el artículo 213 de la Ley 223 de 1995.

En efecto, se alteran las condiciones para cumplir las obligaciones de declarar y pagar el tributo que la ley relaciona con el hecho generador al disponer que los productores deben declarar “*dentro de los cinco (5) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable*” y que la declaración deberá contener “*la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en la quincena anterior*” y no con la solicitud de señalización como se dispone en el inciso segundo del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997.

En cuanto a la alegada interpretación errónea del artículo 23 de la Ordenanza 024 de 1997, porque el Tribunal no lo interpretó de manera sistemática con el artículo 71 de la misma ordenanza, la Sala observa lo siguiente:

El artículo 71 de la Ordenanza 024 de 1997, como lo afirmó el apelante, reproduce el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, norma que aplicó el Tribunal en su decisión, por lo que no se incurrió en la indebida interpretación alegada por el apelante.

Por otra parte, el inciso tercero establece que la Secretaría de Hacienda se abstendrá de hacer entrega de instrumentos de señalización hasta tanto no se produzca la declaración y pago del impuesto al consumo de la totalidad de los productos sobre los que solicitó el instrumento de señalización, con lo que consagra condiciones para la entrega de las estampillas oficiales no previstas por el legislador y, con ello, la asamblea excedió la facultad impositiva, toda vez que, tratándose del impuesto de consumo de carácter nacional es el legislador el competente para regular los asuntos el tributo.

En conclusión, la Sala confirma la sentencia de primera instancia, toda vez que si bien las normas demandadas no desconocen la causación del impuesto al consumo, prevista en el artículo 204 de la Ley 223 de 1995, sí infringen el artículo 213 de la misma Ley que regula la declaración y pago del tributo.

No se condena en costas conforme lo previsto en el artículo 188 del CPACA.

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

FALLA

1. **CONFIRMAR** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva.



Radicado: 25000-23-37-000-2013-00559-01 (22130)
Demandante: Claudia Elizabeth Cárdenas Fonseca

2. Sin condena en costas.

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

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

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

EFRAÍN GÓMEZ CARDONA
Conjuez