

SOBRETASA NACIONAL A LA GASOLINA – Cobro. Renta territorial / ASAMBLEA Y CONCEJOS – Pueden adoptar la sobretasa nacional a la gasolina / ENTIDAD TERRITORIAL – Cuando no informa la entidad financiera autorizada para recibir el pago de la sobretasa ésta pasa a ser nacional

La norma legal copiada establece la sanción por no declarar las sobretasas señaladas en el artículo 128 de la Ley 488 de 1998, es decir, las nacionales del veinte por ciento (20 por ciento) sobre el precio al público de la gasolina motor extra o corriente y del seis por ciento (6 por ciento) sobre el precio al público del ACPM. Al tenor de la misma norma, esa sobretasa nacional se cobra únicamente en los municipios, distritos o departamentos donde no se haya adoptado la sobretasa municipal, distrital o departamental, según el caso, o cuando la sumatoria de las sobretasas adoptadas para la gasolina motor extra o corriente fuere inferior al veinte por ciento (20 por ciento). Para la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente, la sobretasa nacional es igual a la diferencia entre la tarifa del veinte por ciento (20 por ciento) y la sumatoria de las tarifas adoptadas por el respectivo Concejo y Asamblea, según el caso. El texto normativo así dispuesto, permite advertir la existencia de una sobretasa nacional y otra territorial, conclusión que encuentra asidero en el artículo 117 de la Ley 488 de 1998. En efecto, como bien lo anotan las sentencias C-897 de 1999 y C-533 del 2005, al tenor del inciso primero del artículo mencionado, la sobretasa a la gasolina es una renta territorial y constituye una fuente de financiación de las entidades pertenecientes a ese nivel, pues la ley no la estableció directamente sino que autorizó a las Asambleas y Concejos para adoptarla; a su vez, el inciso segundo de la misma norma creó la sobretasa al ACPM como renta nacional cedida a las entidades territoriales a manera de fuente exógena de ingresos para las mismas, en un 50 por ciento del recaudo del consumo, según el procedimiento establecido en el Decreto Reglamentario 2653 de 1998. No obstante, cuando la entidad territorial no informa la entidad financiera autorizada para recibir el pago de la sobretasa y el número único de cuenta para realizar la consignación, la sobretasa generada en el orden territorial pasa a considerarse sobretasa nacional debiéndose presentar la declaración ante la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y consignar el impuesto en las cuentas destinadas para ese fin (parágrafo 2º del artículo 56 de la Ley 788 del 2002).

FUENTE FORMAL: LEY 788 DEL 2002 - PARÁGRAFO 2 DEL ARTÍCULO 56 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 117 / LEY 488 DE 1998 - ARTÍCULO 128

NORMA DEMANDADA: DECRETO 807 DE 1993 DISTRITO CAPITAL - NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 60 (Anulado)

SANCION POR NO DECLARAR LA SOBRETASA A LA GASOLINA EN BOGOTA - Se rige por el artículo 7 de la Ley 681 del 2001 / BASE LEGAL DE LIQUIDACION DE LA SANCION POR NO DECLARAR - Recae sobre el impuesto a la sobretasa declarado en el periodo gravable inmediatamente anterior

Desde la perspectiva del párrafo referido, advierte la Sala que la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina en Bogotá D. C., se rige por el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, de manera que la norma distrital debió ajustarse en su integridad a los preceptos de dicha disposición legal, máxime cuando se expidió en el mero ejercicio de las facultades de compilación y actualización de las normas tributarias vigentes entre las cuales se incluía el mencionado artículo 7º, conferidas por el artículo 12 del Acuerdo 52 del 2001 y ampliamente analizadas por el a quo. Bajo esa orientación, se concluye que los cargos de nulidad que

fundamentan la demanda desvirtúan la presunción de legalidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el Decreto 362 del 2002, pues su disposición contradice la norma legal superior que debía acatar. En efecto, la Ley 681 del 2001 estableció la sanción por no declarar en el monto del 30 por ciento del total a cargo que figure en la última declaración de la sobretasa y, ante la inexistencia de ésta última, en el 30 por ciento del valor de las ventas de gasolina o ACPM realizadas en el mismo período en que ocurre la omisión sancionada. Como se ve, la base legal de liquidación de la sanción recae sobre el impuesto a la sobretasa declarado en el período gravable inmediatamente anterior; y, sólo subsidiariamente, en los casos en que no se haya declarado, sobre el monto al que ascendieron las ventas de gasolina o ACPM durante esa vigencia que no se declaró. La tarifa, por su parte, se fijó en el 30 por ciento de cualquiera de los valores tomados como base.

FUENTE FORMAL: LEY 681 DEL 2001 - ARTICULO 7

NORMA DEMANDADA: DECRETO 807 DE 1993 DISTRITO CAPITAL - NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 60 (Anulado)

GASOLINA Y ACPM – El producto de las ventas constituye ingresos brutos del responsable de la sobretasa / SANCION POR NO DECLARAR SOBRETASA A LA GASOLINA EN EL ORDEN DISTRITAL – Base de liquidación. Tarifa aplicable

Las consignaciones e ingresos brutos que prevé el artículo señalado deben entenderse relacionados con la misma actividad generadora del impuesto, y en tal sentido tendrían que hacerse las comprobaciones y depuraciones pertinentes, dado que, *para efectos tributarios, el producto de las ventas de gasolina o ACPM realizadas durante el periodo constituye los “ingresos brutos” del responsable de la sobretasa frente a la actividad que desarrolla, pues aquéllos, en términos de la doctrina, corresponden a todos los ingresos obtenidos en un período gravable o, dicho de otro modo, a los “incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”*. Así pues, en orden a evitar efectos contrarios a los que impone el orden jurídico en cuanto a la base de liquidación de la sanción por no declarar sobretasa a la gasolina en el orden distrital, la legalidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 del 2002 estaría condicionada al alcance de la interpretación anteriormente realizada, con base en la cual podría aceptarse que dicho artículo no restringe, desborda ni contradice la preceptiva legal a la que debe sujetarse, reiterarse, el artículo 7º de la Ley 681 del 2001. No obstante, el fallo que implica el razonamiento anterior pierde cabida frente a la evidente contradicción entre las tarifas que contempla la norma nacional y la norma distrital acusada, pues mientras aquella es del 30 por ciento ésta última se fijó tan sólo en el 10 por ciento de la base gravable, aspecto discutido de manera general en la demanda y cuyo cuestionamiento reitera el demandante en sus alegatos de conclusión. Tal inferencia está desprovista de mayores elucubraciones jurídicas frente a la disparidad de los porcentajes señalados, la cual, como tal, ameritaría la anulación parcial de la norma en cuanto a ese elemento de la obligación tributaria se refiere, entendiéndose que la tarifa aplicable para la base de liquidación de la sanción por no declarar sobretasa a la gasolina cuando existe “última declaración presentada” no es otra distinta al 30 por ciento que prevé el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, fuente única de la obligación tributaria. Sin embargo, en procura de evitar una decisión confusa o imprecisa en cuanto a la aplicación del ordenamiento distrital, motivada en las órdenes conjuntas de legalidad condicionada respecto de la base gravable, y anulación parcial en cuanto a la tarifa que de todas maneras, se repite,

sería la establecida en la ley, comparte la Sala la nulidad total dispuesta por el a quo y, en tal sentido, confirmará la sentencia apelada.

NORMA DEMANDADA: DECRETO 807 DE 1993 DISTRITO CAPITAL - NUMERAL 5 DEL ARTÍCULO 60 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C, dieciocho (18) de agosto del dos mil once (2011)

Radicación número: 25000-23-27-000-2008-00212-02(17833)

Actor: MAURICIO ALFREDO PLAZAS VEGA

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca el 10 de junio del 2009, que decidió la acción de nulidad interpuesta contra el numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto Distrital 362 del 2002.

Dicho fallo dispuso:

“Se declara la nulidad del numeral 5 del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, tal y como fue modificado por el artículo 33 del Decreto Distrital 362 de 2002.”

ANTECEDENTES

En ejercicio de las facultades conferidas por los artículos 38 (No. 14), 161, 162 y 176 (No. 2º) del Decreto 1421 del 21 de julio de 1993, el Alcalde Mayor de Bogotá expidió el Decreto 807 de 1993 por el cual armonizó el procedimiento y la administración de los tributos distritales con el Estatuto Tributario Nacional y dictó otras disposiciones.

El Decreto 807 reguló el régimen sancionatorio relacionado con las declaraciones de los impuestos distritales (art. 12). El artículo 60 ibídem estableció la sanción por no declarar.

Por su parte, el Decreto 362 del 2002 actualizó el procedimiento tributario de los diferentes impuestos distritales, de conformidad con su naturaleza y estructura funcional. De acuerdo con ello, el artículo 33 de dicho decreto modificó el mencionado artículo 60, consagrando la sanción respecto de la omisión en la

presentación de la declaración por la sobretasa a la gasolina, cuyo monto fijó en el equivalente al 10 por ciento del mayor valor entre las consignaciones y los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada.

LA DEMANDA

El actor solicitó la nulidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto Distrital 362 del 2002.

Como normas violadas citó los artículos 129 de la Ley 488 de 1998, modificado por el artículo 7º de la Ley 681 del 2001; 287, 300 (No. 4) 313 (No. 4) y 338 de la Constitución Política.

Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Ley 681 del 2001 reguló la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina cuando existe la obligación de hacerlo. Igualmente, clarificó cuál de las sanciones por no declarar establecidas en el artículo 643 del Estatuto Tributario debía aplicarse en relación con dicha sobretasa, señalando su alcance máximo en el 30 por ciento del total a cargo que figurara en la última declaración presentada por el mismo concepto, o el 30 por ciento del valor de las ventas de gasolina o ACPM del mismo periodo objeto de la sanción en el caso de que no exista última declaración.

Tal regulación se aplica en el orden distrital en virtud de lo previsto en el artículo 129 de la Ley 488 de 1998.

La norma demandada desconoce el mandato anterior en cuanto dispone que la sanción se cuantifique de acuerdo con los ingresos brutos y las consignaciones bancarias, mientras que la Ley 681 ordena que se haga en función del impuesto liquidado en la última declaración, o de las ventas de combustible del periodo en el que se omitió el deber de declarar.

Dado que el poder tributario de las entidades territoriales debe ejercerse con estricta sujeción a la Constitución y a la ley, la norma acusada es ilegal y debe retirarse del ordenamiento jurídico.

Por lo demás, la sentencia del 18 de mayo del 2006 (exp. 13961) no constituye cosa juzgada respecto de la causa petendi de la presente demanda, porque las razones de ilegalidad que dicho fallo analizó, a partir de argumentos jurídicos distintos de los que aquí se discuten, no desestimaron la conformidad de la sanción in examine con la estructura y base gravable del tributo.

SUSPENSIÓN PROVISIONAL

La demanda se admitió por Auto del 20 de noviembre del 2008 (fls. 111 a 114, c. 1) y, de acuerdo con los fundamentos expuestos en los folios 8 a 10 de la demanda, se decretó la suspensión provisional del No. 5 del artículo 33 del Decreto 362 del 2002, porque al cotejar esa norma con el artículo 7º de la Ley 681 del 2002 se evidenció la contradicción entre la base de liquidación de la sanción y el porcentaje aplicado para determinar su monto, vulnerando con ello la norma legal de superior jerarquía y el principio de predeterminación de las sanciones.

Esta decisión se confirmó por Auto del 18 de junio del 2009 (fls. 158 a 161, c. 1), bajo el entendido de que las consignaciones y los ingresos brutos que contempla

la norma distrital demandada, de categoría inferior, no fueron incluidas entre los factores legales para determinar la sanción por no declarar.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La Dirección de Impuestos Distritales adujo que no existe causa para demandar, porque la disposición distrital acusada no desconoció ni vulneró ninguna norma de superior jerarquía, sino que se limitó a desarrollar una de las posibilidades que establece el artículo 7º de la Ley 681 del 2001. Al respecto explicó:

La Constitución Política reconoce la autonomía de las entidades territoriales que coexisten en el Estado Colombiano, principalmente respecto de la gestión de sus intereses, la administración de sus recursos y el establecimiento de sus tributos, como lo señaló la Corte Constitucional en sentencia del 10 de octubre de 1996 (exp. D-12760).

La ciudad de Bogotá Distrito Capital goza de autonomía política, administrativa y fiscal. En efecto, el Distrito cuenta con la autonomía suficiente para administrar, gestionar, recaudar, fiscalizar, determinar y cobrar los tributos distritales, y establecer los procedimientos necesarios para cumplir sus funciones.

Tomar como base de liquidación de la sanción por no declarar el valor total de las ventas de gasolina, significa simplemente adoptar una de las fórmulas liquidatorias de la Ley 681 del 2001, de allí la expresión “ingresos brutos que figuren en la última declaración” contenida en la norma demandada.

El hecho generador de la sobretasa a la gasolina lo constituye el consumo de la gasolina motor en jurisdicción del Distrito Capital y su base gravable es el valor de referencia de venta al público de la gasolina motor extra y corriente, así como del ACPM por galón que certifique mensualmente el Ministerio de Minas y Energía. Ningún ingreso ajeno al universo de ese tributo podría entenderse como “ingreso bruto”.

Así, lo que hizo la norma acusada fue reexpresar el contenido nominativo de la norma superior en una de sus posibilidades, y el enunciado “consignaciones” que incluye en su disposición, sólo puede hacer referencia a las que provienen de la venta de gasolina o ACPM.

Para respaldar lo anterior, la demandante presenta un ejercicio de declaración y sanción por no declarar el impuesto de sobretasa a la gasolina motor (fls. 162-163), en el cual compara las hipótesis planteadas en el artículo 129 de la Ley 488 de 1998, modificada por el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, y el numeral 5º del artículo 60 del Decreto Distrital 807 de 1993, para concluir que la fórmula establecida en éste último se ajusta a los parámetros legales.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal anuló la norma demandada por las siguientes razones:

El Decreto Distrital 362 del 2002 se expidió en ejercicio de las facultades de compilación y actualización de la normativa tributaria, incluyendo las modificaciones legales orientadas exclusivamente a integrar sistemática y organizadamente las normas preexistentes; en consecuencia, la regulación que contiene en cuanto a la sanción por no declarar la sobretasa al impuesto a la

gasolina debió ajustarse a la establecida en la Ley 681 del 2001, dado que ésta era anterior a dicho decreto.

A través de la norma demandada el alcalde mayor no reguló el tributo distrital ni el procedimiento para su liquidación y cobro; dicha disposición tampoco se profirió en ejercicio de la potestad respecto de la cual opera la autonomía fiscal, pues la facultad impositiva se sujeta al principio de predeterminación del tributo, que obliga a que la regulación territorial de sus elementos esenciales y la definición de los hechos sancionatorios, la base y la tarifa de las sanciones, se ajuste a la Ley.

Así pues, el Decreto 362 del 2002 no se expidió en ejercicio de la autonomía fiscal conferida al Distrito Capital ni menos aún de la reglamentaria de que trata el artículo 189 de la Constitución Política.

La sentencia proferida por el Consejo de Estado el 18 de mayo del 2006 (exp. 13961) juzgó la legalidad del numeral 8º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, norma distrital con contenido idéntico al de la disposición demandada en el presente proceso, encontrándose conforme con los artículos 313-4 y 338 de la Constitución Política, así como con el artículo 162 del Decreto Ley 1421 de 1993.

La identidad de contenido permite suponer que en el punto específico de la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina la compilación del artículo 33 del Decreto 362 del 2002 tomó como referencia el preexistente numeral señalado (8º), y no consideró la Ley 681 del 2001.

Dado que la sentencia mencionada no analizó los elementos establecidos en el texto legal citado, su decisión no constituye cosa juzgada respecto de la causa que aquí se debate.

Según la regulación que hacen los artículos 117 a 129 de la Ley 488 de 1998 para la sobretasa a la gasolina, existen dos sobretasas a la gasolina: una a nivel territorial y otra a nivel nacional, administradas, respectivamente, por las Secretarías de Hacienda Municipales y/o Distritales y por el Ministerio de Hacienda Dirección de Apoyo Fiscal, aplicándose en ambos casos las normas sancionatorias y de procedimiento del orden nacional.

El artículo 129 de la Ley 488 de 1998 modificó las normas territoriales que contemplaron la sanción por no declarar la sobretasa.

La norma legal anterior y la norma distrital demandada establecen bases y tarifas diferentes para la sanción por no declarar, lo que equivale a señalar que la norma inferior no acata los preceptos superiores que la orientaban.

EL RECURSO DE APELACIÓN

El demandado apeló la sentencia.

Al efecto y previa aceptación expresa de que la norma demandada no se expidió al amparo de la autonomía fiscal que detenta el Distrito Capital, pues el poder impositivo radica en el Concejo Distrital, reiteró los argumentos de su escrito de contestación según los cuales la base de liquidación establecida en el artículo 33 del Decreto 362 del 2002, para la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina, adopta una de las fórmulas sancionatorias contempladas en la Ley 681 del 2001.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante indicó que la norma demandada no reexpresa la sanción establecida en el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, sino que se opone ostensiblemente a éste último.

Lo anterior, porque dicha norma – la acusada - fijó factores y tarifas ajenas a las previstas en la ley, para la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina, pues mientras el legislador cuantificó la sanción en función del impuesto liquidado, aquélla (la norma distrital) la determinó con base en conceptos que el ordenamiento superior nunca tuvo en cuenta.

Por lo demás, nadie discute el principio de autonomía de las entidades territoriales ni el régimen especial que tiene el Distrito Capital, pero es lo cierto que el poder tributario de aquéllas debe ejercerse con estricta sujeción a lo dispuesto en la Constitución y la ley.

La Dirección de Impuestos Distritales reiteró los argumentos del recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto favorable a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones:

El artículo 7º de la Ley 681 del 2001 definió la tarifa y la base gravable sobre la cual debe liquidarse la sanción por no declarar.

Como el Decreto 362 del 2002 se expidió en ejercicio de facultad compilatoria, sólo podía reproducir el mencionado artículo 7º, sin lugar a establecer una nueva sanción. No obstante lo anterior, el numeral 5º de su artículo 60 fijó una sanción distinta de la legalmente establecida.

La norma demandada no adoptó la fórmula sancionatoria de la Ley 681 del 2001, pues ni las consignaciones que realiza el contribuyente ni los ingresos brutos que declara tienen que coincidir con el valor de sus ventas. Adicionalmente, la ley sólo toma como base de liquidación de la sanción el valor que figure en su última declaración, excepto cuando ésta no existe, caso en el cual pasa a tomarse como base el valor de las ventas realizadas en el periodo sancionado.

Por lo anterior, el Ministerio Público pidió que se confirme la sentencia apelada.

CONSIDERACIONES

Corresponde a la Sala estudiar la legalidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 del 2002, que al regular la sanción por no declarar en el orden distrital, dispuso:

“5. En el caso de que la omisión de la declaración se refiera a la sobretasa a la gasolina, será equivalente al diez por ciento (10 por ciento) del valor de las consignaciones o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada, la que fuere superior.”

En los términos del recurso de apelación, el problema jurídico a examinar en esta instancia se reduce a establecer si la norma distrital transcrita se encuentra viciada

de nulidad por contradecir el artículo 129 de la Ley 488 de 1998¹, conforme con la modificación que le introdujo el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, a cuyo tenor se lee:

*“Las sobretasas a que se refiere el artículo 128 de la presente ley² serán administradas por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para tal efecto, en la fiscalización, determinación oficial, discusión, cobro, devoluciones y sanciones, se aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. **El régimen sancionatorio aplicable será el previsto en el mismo ordenamiento jurídico mencionado, excepto la sanción por no declarar, que será equivalente al treinta por ciento (30 por ciento) del total a cargo que figure en la última declaración presentada por el mismo concepto, o al treinta por ciento (30 por ciento) del valor de las ventas de gasolina o ACPM efectuadas en el mismo período objeto de la sanción, en el caso de que no exista última declaración.***

(...)

PARÁGRAFO 2o. *La sanción por no declarar prevista en este artículo, aplicará igualmente para los obligados a declarar ante las entidades territoriales por concepto de sobretasa a la Gasolina. En este caso, la competencia corresponderá a la entidad territorial respectiva.”*

La norma legal copiada establece la sanción por no declarar las sobretasas señaladas en el artículo 128 de la Ley 488 de 1998, es decir, las nacionales del veinte por ciento (20 por ciento) sobre el precio al público de la gasolina motor extra o corriente y del seis por ciento (6 por ciento) sobre el precio al público del ACPM.

Al tenor de la misma norma, esa sobretasa nacional se cobra únicamente en los municipios, distritos o departamentos donde no se haya adoptado la sobretasa municipal, distrital o departamental, según el caso, o cuando la sumatoria de las sobretasas adoptadas para la gasolina motor extra o corriente fuere inferior al veinte por ciento (20 por ciento). Para la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente, la sobretasa nacional es igual a la diferencia entre la tarifa del veinte por ciento (20 por ciento) y la sumatoria de las tarifas adoptadas por el respectivo Concejo y Asamblea, según el caso.

¹ “Las sobretasas a que se refiere el artículo anterior, serán administradas por la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Para el efecto, les serán aplicables todas las normas que regulan los procedimientos y competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales”.

² Establécese una sobretasa nacional del veinte por ciento (20 por ciento) sobre el precio al público de la gasolina motor extra o corriente y del seis por ciento (6 por ciento) sobre el precio al público del ACPM. Esta sobretasa nacional se cobrará únicamente en los municipios, distritos o departamentos, donde no se haya adoptado la sobretasa municipal, distrital, o departamental, según el caso, o cuando la sumatoria de las sobretasas adoptadas para la gasolina motor extra o corriente fuere inferior al veinte por ciento (20 por ciento). Para la sobretasa a la gasolina motor extra o corriente, la sobretasa nacional será igual a la diferencia entre la tarifa del veinte por ciento (20 por ciento) y la sumatoria de las tarifas adoptadas por el respectivo Concejo y Asamblea, según el caso.

En ningún caso, la suma de las sobretasas sobre la gasolina motor extra o corriente, podrá ser superior al veinte por ciento (20 por ciento) del valor de referencia de dicha gasolina.

El texto normativo así dispuesto, permite advertir la existencia de una sobretasa nacional y otra territorial, conclusión que encuentra asidero en el artículo 117 de la Ley 488 de 1998.

En efecto, como bien lo anotan las sentencias C-897 de 1999 y C-533 del 2005, al tenor del inciso primero del artículo mencionado, la sobretasa a la gasolina³ es una renta territorial y constituye una fuente de financiación de las entidades pertenecientes a ese nivel, pues la ley no la estableció directamente sino que autorizó a las Asambleas y Concejos para adoptarla; a su vez, el inciso segundo de la misma norma creó la sobretasa al ACPM como renta nacional cedida a las entidades territoriales a manera de fuente exógena de ingresos para las mismas, en un 50 por ciento del recaudo del consumo, según el procedimiento establecido en el Decreto Reglamentario 2653 de 1998.

No obstante, cuando la entidad territorial no informa la entidad financiera autorizada para recibir el pago de la sobretasa y el número único de cuenta para realizar la consignación, la sobretasa generada en el orden territorial pasa a considerarse sobretasa nacional debiéndose presentar la declaración ante la Dirección de Apoyo Fiscal del Ministerio de Hacienda y Crédito Público y consignar el impuesto en las cuentas destinadas para ese fin (parágrafo 2º del artículo 56 de la Ley 788 del 2002).

Ahora bien, aunque la lectura desprevenida del artículo 129 de la Ley 488 de 1998, con la modificación del año 2001, conduciría a pensar que la sanción por no declarar establecida en la norma nacional modificatoria afectaba únicamente a la sobretasa nacional, el parágrafo 2º de la misma mitiga esa duda al precisar, con apreciable claridad, que la sanción se aplicaría igualmente a “los obligados a declarar ante las entidades territoriales por concepto de sobretasa a la Gasolina”.

Tales obligados en el ámbito del Distrito Capital son todos los responsables de la sobretasa, calidad que el artículo 123 del Decreto 352 del 2002, en concordancia con el artículo 119 de la Ley 488 de 1998, atribuye a los distribuidores mayoristas de gasolina motor extra y corriente y del ACPM, los productores e importadores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de la gasolina que transporten o expendan y los distribuidores minoristas en cuanto al pago de la sobretasa de la gasolina y el ACPM a los distribuidores mayoristas, productores o importadores, según el caso.

Así pues, desde la perspectiva del parágrafo referido, advierte la Sala que la sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina en Bogotá D. C., se rige por el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, de manera que la norma distrital debió ajustarse

³ La Sala, en sentencia del 7 de abril del presente año (exp. 17789), señaló que, en el orden distrital, el hecho generador de la sobretasa conforme con el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, lo constituye el consumo de gasolina motor extra o corriente nacional o importada, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá; y que para la sobretasa al ACPM lo constituye el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá.

Según la misma sentencia, aunque la sobretasa a la gasolina tenga el consumo del combustible por hecho generador, la obligación tributaria no se causa en el momento del consumo sino cuando el distribuidor mayorista, importador o productor enajena el producto al distribuidor minorista o al consumidor final; o cuando el distribuidor mayorista o productor lo retira para su autoconsumo.

Lo anterior, porque a partir de ese momento de causación se conoce el lugar en el que va a consumirse el combustible, de acuerdo con el despacho que se haga de la gasolina y el destino que tenga. De allí que el distribuidor minorista tenga la obligación de especificar al distribuidor mayorista el destino final del producto, dado que en esa jurisdicción se realizará el hecho generador. En todo caso, el impuesto se causa antes del consumo de la gasolina, de modo que la obligación tributaria nace cuando se enajena el combustible, según el propósito de consumo en un determinado lugar, sin que para declarar y pagar el tributo se requiera el consumo final.

en su integridad a los preceptos de dicha disposición legal, máxime cuando se expidió en el mero ejercicio de las facultades de compilación y actualización de las normas tributarias vigentes entre las cuales se incluía el mencionado artículo 7º ⁴, conferidas por el artículo 12 del Acuerdo 52 del 2001 y ampliamente analizadas por el a quo.

Bajo esa orientación, se concluye que los cargos de nulidad que fundamentan la demanda desvirtúan la presunción de legalidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el Decreto 362 del 2002, pues su disposición contradice la norma legal superior que debía acatar.

En efecto, la Ley 681 del 2001 estableció la sanción por no declarar en el monto del 30 por ciento del total a cargo que figure en la última declaración de la sobretasa y, ante la inexistencia de ésta última, en el 30 por ciento del valor de las ventas de gasolina o ACPM realizadas en el mismo período en que ocurre la omisión sancionada.

Como se ve, la base legal de liquidación de la sanción recae sobre el impuesto a la sobretasa declarado en el periodo gravable inmediatamente anterior; y, sólo subsidiariamente, en los casos en que no se haya declarado, sobre el monto al que ascendieron las ventas de gasolina o ACPM durante esa vigencia que no se declaró. La tarifa, por su parte, se fijó en el 30 por ciento de cualquiera de los valores tomados como base.

A su vez, el numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, con la modificación que introdujo el artículo 33 del Decreto 362 del 2002, dispuso dos bases de liquidación alternativas, que sólo dependen de su mayor valor: el total de las consignaciones o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración, con una tarifa única del 10 por ciento sobre cualquiera de ellos.

Como se ve, la norma distrital sólo recae sobre uno de los supuestos de tasación que prevé el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, esto es, el que atañe a la preexistencia de una declaración a la sobretasa, sobre cuyo total a cargo la ley ordena liquidar el 30 por ciento al que asciende la sanción. Ello, por supuesto, no impide que en los casos en que no exista previa declaración o, en términos de la Ley, "última declaración presentada", pueda sancionarse al responsable de la obligación tributaria pues, de acuerdo con el parágrafo 2º del referido artículo, es claro que en tales eventos la tasación se haría conforme con los parámetros establecidos en la norma nacional para la segunda de las hipótesis que prevé, se repite, para cuando no existe última declaración (*30 por ciento de las ventas de gasolina o ACPM realizadas en el mismo periodo objeto de la sanción*).

No está demás observar que aunque el hecho de que el numeral 5º demandado no haya asociado textualmente "el valor de las consignaciones" a la última declaración, se prestaría para pensar, en principio, que tal base corresponde al segundo supuesto legal, es decir, a cuando no existe previa declaración, la expresión "la que fuere superior" descarta esa posibilidad con la presentación de un comparativo entre dos factores (las consignaciones y los ingresos brutos) para tomar entre ellos un único valor, necesariamente asociado a un único evento de liquidación: el de los casos en que existe "última declaración presentada".

⁴ La Ley 681 del 2001 fue publicada el 10 de agosto del mismo año, en el Diario Oficial No. 44.515.

Frente al supuesto regulado por la modificación que dispuso el artículo 33 del Decreto 362 del 2002, surge la pregunta: el total de las consignaciones o de los ingresos brutos que figuren en la última declaración presentada por concepto de la sobretasa a la gasolina, corresponde al impuesto a la sobretasa declarado en el periodo gravable inmediatamente anterior del que habla el artículo 7º de la Ley 681 del 2001?

Si se considera la unidad de materia que perfila la disposición del artículo 33, la respuesta a ese interrogante será necesariamente asertiva, pues su regulación recae sobre la sanción por no declarar sobretasa a la gasolina, y el castigo de esa omisión presupone la efectiva ocurrencia del hecho generador de dicho impuesto, pues sólo a partir de ello puede predicarse el deber de declarar incumplido.

Bajo esa lógica, las consignaciones e ingresos brutos que prevé el artículo señalado deben entenderse relacionados con la misma actividad generadora del impuesto, y en tal sentido tendrían que hacerse las comprobaciones y depuraciones pertinentes, dado que, para efectos tributarios, el producto de las ventas de gasolina o ACPM realizadas durante el periodo constituye los “ingresos brutos” del responsable de la sobretasa frente a la actividad que desarrolla, pues aquéllos, en términos de la doctrina, corresponden a todos los ingresos obtenidos en un período gravable o, dicho de otro modo, a los “incrementos patrimoniales obtenidos antes de deducir cualquier concepto de gastos”⁵.

Así pues, en orden a evitar efectos contrarios a los que impone el orden jurídico en cuanto a la base de liquidación de la sanción por no declarar sobretasa a la gasolina en el orden distrital, la legalidad del numeral 5º del artículo 60 del Decreto 807 de 1993, modificado por el artículo 33 del Decreto 362 del 2002 estaría condicionada al alcance de la interpretación anteriormente realizada, con base en la cual podría aceptarse que dicho artículo no restringe, desborda ni contradice la preceptiva legal a la que debe sujetarse, reiterase, el artículo 7º de la Ley 681 del 2001.

No obstante, el fallo que implica el razonamiento anterior pierde cabida frente a la evidente contradicción entre las tarifas que contempla la norma nacional y la norma distrital acusada, pues mientras aquélla es del 30 por ciento ésta última se fijó tan sólo en el 10 por ciento de la base gravable, aspecto discutido de manera general en la demanda y cuyo cuestionamiento reitera el demandante en sus alegatos de conclusión.

Tal inferencia está desprovista de mayores elucubraciones jurídicas frente a la disparidad de los porcentajes señalados, la cual, como tal, ameritaría la anulación parcial de la norma en cuanto a ese elemento de la obligación tributaria se refiere, entendiendo que la tarifa aplicable para la base de liquidación de la sanción por no declarar sobretasa a la gasolina cuando existe “última declaración presentada” no es otra distinta al 30 por ciento que prevé el artículo 7º de la Ley 681 del 2001, fuente única de la obligación tributaria.

Sin embargo, en procura de evitar una decisión confusa o imprecisa en cuanto a la aplicación del ordenamiento distrital, motivada en las órdenes conjuntas de legalidad condicionada respecto de la base gravable, y anulación parcial en cuanto a la tarifa que de todas maneras, se repite, sería la establecida en la ley, comparte

⁵ Diccionario Técnico Contable. Briceño de Valencia, Marta Teresa y Hoyos de Ordóñez, Olga Esperanza —Editorial Legis— 1998, pág. 273.

la Sala la nulidad total dispuesta por el a quo y, en tal sentido, confirmará la sentencia apelada.

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

FALLA

1. CONFÍRMASE la sentencia del 10 de junio del 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca dentro del proceso de nulidad instaurado por Mauricio Plazas Vega, contra el Distrito Capital, por las razones expuestas en esta providencia.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ