

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

Consejera Ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá, D.C., veintisiete (27) de mayo de dos mil diez (2010).

Radicación: 73001-23-31-000-2003-01327-01

Actor: Bavaria S.A.

Referencia: Número Interno 17220

Acción de nulidad contra el numeral 3.4 del numeral 5 de la Ordenanza 0059 del 2001 de la Asamblea Departamental del Tolima

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la sentencia que resolvió negar la pretensión de la demanda instaurada contra el artículo 5o numeral 3.4 de la Ordenanza 059 de 2001 de la Asamblea del Tolima.

ANTECEDENTES

Con fundamento en los artículos 300 numeral 4 y 150 numeral 5 de la Constitución Nacional y la Ley 645 del 19 de febrero de 2001, la Asamblea expidió la Ordenanza 0059 del 26 de diciembre de 2001 "Por medio del cual se ordena la emisión de la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento del Tolima y se dictan otras disposiciones". Acto sancionado por el Gobernador el 28 de diciembre del mismo año y publicado en el Registro Oficial 4712 del 12 de enero de 2002.

LA NORMA DEMANDADA

Se pide la nulidad del artículo 5°, numeral 3.4 de la Ordenanza 0059 del 26 de diciembre de 2001, que dispone:

"Artículo Quinto: Es obligatorio el uso de la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento en todos los actos, documentos y operaciones que se lleven a cabo con el gobierno Departamental o Municipal o cualesquiera de las dependencias de la administración seccional, entidades descentralizadas del orden Departamental o Municipal y Universidades Públicas en el Departamento, así: {...}.

"3. Se cobrará como tarifa el equivalente al 10% de un salario mínimo diario legal vigente en los siguientes casos: [...].

"3.4. Las tornaguías y legalización de tornaguías para licores, vinos, aperitivos y similares, cervezas, sifones, refajos v mezclas, cigarrillos y tabacos naciones [sic] y extranjeros que se expendan en el departamento".

LA DEMANDA

BAVARIA S.A., por intermedio de apoderada, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, demanda la nulidad de la norma transcrita en la parte subrayada.

Cita como normas infringidas, los artículos 287 num. 3 y 300 num. 4 de la Constitución Nacional, 62 num. 1 y 71 num. 5 del Decreto Ley 1222 de 1986, 192 y 214 de la Ley 223 de 1995. El concepto de violación se resume así:

El acto acusado es nulo por violación directa de las normas invocadas, toda vez que las asambleas departamentales tienen una autonomía fiscal limitada, pues su ejercicio está supeditado a la ley. La

estampilla autorizada por la Ley 645 de 2001 es un "verdadero impuesto", por tanto, para establecer este tributo a nivel territorial debe atenderse lo dispuesto en los artículos 62 numeral 1o y 71 numeral 5o del Decreto 1222 de 1986, pues no se pueden gravar, sin autorización legal expresa, artículos, objetos o industrias gravados por otra ley.

La norma demandada desconoce estos preceptos y los artículos 185, 192 y 214 de la Ley 223 de 1995, al gravar, sin autorización legal, la distribución y venta de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, al disponer el uso obligatorio de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento en las tornaguías y en la legalización de las mismas, documentos con los cuales las autoridades competentes controlan el transporte de estos productos gravados con el impuesto al consumo o que son objeto del monopolio rentístico de licores. En este punto cita la sentencia del 4 de diciembre de 1998, expediente 9029, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla, entre otras.

LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL

En acápite aparte del escrito de demanda solicitó la suspensión provisional del acto acusado que fue negada por el Tribunal el 4 de agosto del 2003, por considerar necesario un estudio de fondo de las normas citadas como infringidas, que no era posible en esa etapa procesal.

LA OPOSICIÓN

La apoderada del Departamento del Tolima se opuso a las súplicas de la demanda, por estimar que la Ordenanza se ajusta a derecho, con las siguientes razones:

La autoridad territorial actuó al amparo de las normas constitucionales y legales, porque la Ley 645 de 2001 autoriza expresamente a las Asambleas de los Departamentos en cuyo territorio funcionan Hospitales Universitarios, para ordenar la emisión de la estampilla "Pro-Hospitales Universitarios Públicos".

Según el artículo 62 del Decreto Ley 1222 de 1986, las Asambleas tienen la facultad de crear o establecer los impuestos con arreglo al sistema tributario nacional y sin gravar productos que sean materia de impuestos de la Nación, salvo expresa autorización del legislador; y en este caso la ley autorizó la emisión de dicha estampilla.

La Ley 223 de 1995 es anterior a la 645 del 2001, luego aquella se entiende derogada de manera tácita y, en consecuencia, debe aplicarse esta última, por ser de igual rango, posterior y especial.

La jurisprudencia citada por la actora no es aplicable, puesto que se funda en Ley distinta a la que sirvió de sustento al acto acusado.

LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Tolima denegó las súplicas de la demanda. Juzgó que la Ordenanza 059 de 2001 se ajusta a la legalidad, toda vez que la estampilla "Pro-Hospitales Universitarios Públicos" fue creada con posterioridad a la Ley 223 de 1995, por la Ley 645 de 2001.

Esta ley autoriza expresamente a las Asambleas para ordenar su emisión y determinar las características, tarifas y demás asuntos referentes al uso en las actividades y operaciones que se realicen en el respectivo territorio, entre las cuales están la tornaguías y su legalización, que no pueden confundirse con la actividad empresarial de distribución y venta de productos.

El Magistrado José Aleth Ruiz Castro se apartó de la decisión mayoritaria, por considerar que la Asamblea obró sin competencia, porque si bien la Ley 223/95 es anterior a la 645/01, aquella es especial y regula de manera integral los impuestos aplicables por las entidades territoriales a las cervezas y los licores, vinos, aperitivos y similares y prohíbe imponer, a estos productos, tributo territorial distinto al consumo. Al respecto cita sentencia del Consejo de Estado del 25 de septiembre de 2003, expediente 13626.

EL RECURSO DE APELACIÓN

Contra la anterior providencia la apoderada de la actora formula recurso de apelación, pide se revoque y en su lugar se acceda a la nulidad solicitada. Sustenta su inconformidad con la decisión, así:

No se discute la legalidad de la emisión de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento, como lo entendió el Tribunal, sino la obligación de usar esta estampilla en las tornaguías y la legalización de las mismas, con desconocimiento de las normas invocadas en el escrito inicial, que lo prohíben.

Insiste en que la facultad impositiva territorial es derivada y, por tanto, imponer una carga impositiva al certificado único nacional que autoriza y controla la entrada, salida y movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo, es gravar la distribución de éstos, en contravía de lo dispuesto en la Ley 223 de 1995 y el Decreto 1222 de 1986. Cita la providencia en que se apoya el Magistrado que salvó su voto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La actora Reitera lo dicho a lo largo del debate e insiste en que la Ordenanza 059 de 2001, en la parte cuestionada, desconoce normas de rango superior.

La parte **demandada** y el **Ministerio Público** guardaron silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La sociedad actora cuestiona la legalidad del artículo 5°, numeral 3.4 de la Ordenanza 059 del 26 de diciembre de 2001 expedida por la Asamblea del Tolima, en cuanto dispone el uso obligatorio de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento, en "Las tornaguías y legalización de tornaguías para licores, vinos, aperitivos v similares, cervezas, sifones, refajos v mezclas, cigarrillos y tabacos naciones [sic] y extranjeros que se expendan en el departamento".

El Tribunal consideró que el acto acusado se ajusta a lo dispuesto en la Ley 645 de 2001.

La actora insiste en que al imponer el uso obligatorio de la estampilla en las tornaguías y en la legalización de las mismas, la Ordenanza viola disposiciones legales que prohíben a los Departamentos gravar con otros tributos los productos sujetos al impuesto al consumo, dado que la autonomía fiscal de las Asambleas está limitada por la Constitución y la ley.

Debe la Sala determinar si la Asamblea del Tolima contaba con facultades legales para establecer en su territorio el uso obligatorio de dicha estampilla en las tornaguías y en el acto de legalización de las tornaguías que otorgan las autoridades competentes para el control del transporte de productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Facultad impositiva territorial

Sobre esta materia, la Sala rectificó la jurisprudencia. En sentencia de 9 de julio de 2009, expediente 16544, se pronunció así:

"...se advierte que en la Constitución de 1886 la facultad impositiva de los municipios era derivada y, por tanto, no era autónoma, pues aquella estaba supeditada a lo dispuesto en las leyes expedidas por el Congreso.

Ahora bien, con la entrada en vigencia de la Carta Política de 1991 se mantuvieron los principios de legalidad tributaria y de autonomía de las entidades municipales consagrados en la anterior Constitución, al disponer en el artículo 338:

ARTÍCULO 338. En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales- o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, v las tarifas de los impuestos.

(...) (Subrayas fuera de texto)

La norma constitucional transcrita introduce como modificación que sean la Ley, las ordenanzas o los acuerdos las que determinen los elementos del tributo, en clara concordancia y desarrollo de los principios de descentralización y autonomía de las entidades territoriales, consagrados en los artículos 1o, 287-3, 300-4 y 313-4 de la Carta, al conferirles a las Asambleas Departamentales y a los Concejos Municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria.

En efecto, la Corte Constitucional¹ respecto del artículo 338 de la Carta ha sostenido:

"Ante lo afirmado en la demanda, es necesario destacar que el aludido precepto constitucional **no tiene el sentido de concentrar en el Congreso la competencia exclusiva y excluyente para establecer los elementos de todo tributo, incluidos los que establezcan fas asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales, pues ello implicaría, ni más ni menos, el desconocimiento del ámbito propio e inalienable que la Constitución reconoce a las entidades territoriales en cuanto al establecimiento de gravámenes en sus respectivos territorios.**

(...)

"Cuando la Constitución estatuye que tales competencias de los cuerpos de elección popular habrán de ser ejercidas de acuerdo con la ley no está dando lugar a la absorción de la facultad por parte del Congreso, de tal manera que las asambleas y los concejos deban ceder absolutamente su poder de imposición al legislador. **Este, por el contrario, al fijar las pautas y directrices dentro de las cuales obrarán esas corporaciones, tiene que dejar a ellas el margen que les ha sido asignado constitucionalmente para disponer, cada una dentro de las circunstancias y necesidades específicas de la correspondiente entidad territorial, lo que concierne a las características de los gravámenes que vayan a cobrar.**

"Por eso, el mismo artículo 338 de la Constitución, que el demandante estima violado, **dispone con claridad que no solamente la ley sino las ordenanzas y los acuerdos son los actos que consagrarán directamente los elementos de los tributos. Tal competencia está deferida, pues, según que el gravamen sea nacional, departamental, distrital o municipal, al Congreso, a las asambleas y a los concejos.**

(...)

"Dentro de ese contexto, la referencia a la obligación de señalar en el acto creador del impuesto los elementos esenciales de la obligación tributaria ha de entenderse hecha, según el tipo de gravamen, por el nivel territorial al que corresponda, de lo cual se infiere que si el legislador, como puede hacerlo (artículos 295, 300-4 y 313-4), decide regular o establecer normas generales sobre tributos del orden departamental, municipal o distrital, **no se le puede exigir, ni debe permitírsele, que en la ley respectiva incluya directamente todos los componentes del tributo (hecho gravable, base gravable, sujetos activos, sujetos pasivos y tarifas) o, en los casos de tasas y contribuciones, el método y el sistema para recuperación de costos o la participación en beneficios -como sí está obligado a hacerlo tratándose de tributos nacionales-, pues su función no es, ni puede ser, según las reglas de la descentralización y la autonomía de las entidades territoriales, la de sustituir a los órganos de éstas en el ejercicio de la competencia que les ha sido asignada por la Constitución.** (Negrillas y subrayas fuera de texto).

De acuerdo con lo anterior, para la Sala es claro que el artículo 338 de la Constitución Política señala la

¹ C-413 de 1996.

competencia que tienen los entes territoriales para que, a través de sus órganos de representación popular, determinen los presupuestos objetivos de los gravámenes de acuerdo con la ley, sin que tal facultad sea exclusiva del Congreso, pues de lo contrario se haría nugatoria la autorización que expresamente la Carta les ha conferido a los Departamentos y Municipios en tales aspectos.

No obstante, debe advertirse que la mencionada competencia en materia impositiva de los municipios, para el caso, no es ilimitada, pues no puede excederse al punto de establecer tributos ex novo, pues la facultad creadora esta atribuida al Congreso, pero a partir del establecimiento legal del impuesto, los mencionados entes territoriales, de conformidad con las pautas dadas por la Ley, pueden establecer los elementos de la obligación tributaria cuando aquélla no los haya fijado directamente.

En consecuencia, en materia tributaria la facultad de los entes territoriales, no es ilimitada, aunque pueden señalar los elementos de los tributos establecidos por el legislador, de conformidad con las pautas dadas por la ley, cuando ésta no los haya fijado directamente.

2. La estampilla² Pro-Hospitales Universitarios Públicos.

La Ordenanza acusada se fundamenta en la Ley 645 de 2001³, norma sobre la cual la Corte Constitucional⁴, al declarar su exequibilidad, concluyó que "no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen, pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo⁵ 1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7o de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las secretarías de hacienda departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3o, 5o y 6o en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6°, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6o)."

Conforme a lo anterior, la Asamblea del Tolima estaba facultada para ordenar la emisión de la estampilla "Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento", como lo hizo mediante el acto acusado, en la medida en que la Ley 645 de 2001, creó el tributo denominado estampillas Pro-Hospitales; Universitarios y fijó los parámetros para determinar los elementos esenciales de este gravamen.

3. Límite a la facultad impositiva territorial

Las asambleas departamentales deben sujetarse a los límites que les imponen otras disposiciones de orden legal⁶, como los artículos 62 y 71 del Decreto Ley 1222 de 1986, invocados por-la demandante y que en sus apartes pertinentes disponen:

"Artículo 62. Son funciones de las Asambleas:

"1, .Establecer y organizar los impuestos que se necesiten para atender a los gastos de la administración pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley ..." (Subraya la Sala)

² Sobre la evolución del gravamen denominado "estampilla", ver sentencia de 4 de junio de 2009, Exp. 16086, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

³ "por medio de la cual se autoriza la emisión de una estampilla pro-hospitales universitarios".

⁴ Sentencia C-227/02, M.P. Dr. Jaime Córdoba Treviño, declaró exequible la Ley 645/01, excepto el vocablo "exclusivamente" contenido en el artículo 6.

⁵ El artículo 338 de la Constitución señala que son elementos del tributo el sujeto activo, el sujeto pasivo, los hechos, las bases gravables y las tarifas.

⁶ Sentencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16086, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo.

"Artículo 71, Es prohibido a las Asambleas Departamentales: [...]"

"5. Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley ..."

Se reitera que, por estar la facultad impositiva de las entidades territoriales limitada por la Constitución y la ley, "no puede ejercerse para gravar productos que previamente por disposición 'legal' han sido gravados e igualmente sobre los mismos se ha establecido prohibición expresa de imponer nuevos gravámenes, salvo que medie 'autorización legal expresa', según lo prevé el artículo 62 del Decreto Ley 1222 de 1986".⁷

El caso concreto

Se demanda parcialmente el Artículo Quinto de la Ordenanza 059 del 2001 que dispone que son gravables todos los actos, documentos y operaciones que se realicen en el Departamento, en los que intervengan funcionarios del ente territorial, en cuanto prevé, en el numeral 3, que se cobrará como tarifa el equivalente al 10% de un salario mínimo diario legal vigente, entre otros, a "3.4 Las tornaguías y legalización de tornaguías para licores, vinos, aperitivos y similares, cervezas, sifones, refajos v mezclas, cigarrillos y tabacos naciones [sic] y extranjeros que se expendan en el departamento".

El Decreto 3071 de 1997⁸ denomina **Tornaguía** al certificado único nacional expedido por las autoridades departamentales y del Distrito Capital a través del cual se autoriza y controla la entrada, salida y movilización de productos gravados 'con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que sean sujetos activos de tales impuestos, o dentro de las mismas, cuando sea del caso'⁹; y Legalización de las Tornaguías a la actuación del Jefe de Rentas o funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías amparadas con tornaguía, a través de la cual dicho funcionario da fe de que tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta. Para tal efecto el transportador dejará una copia de la factura o relación al funcionario competente para legalizarla tornaguía.¹⁰

Conforme a las definiciones anteriores, la tornaguía es el documento que expide el funcionario competente para autorizar la salida y movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo o que sean objeto del monopolio rentístico de licores de una entidad territorial a otra, y la legalización de la tornaguía se materializa en el acto que profiere el funcionario competente de la entidad territorial de destino para dar fe de que esas mercancías han llegado a su jurisdicción.

En este 'entendido, son gravados con la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos del Departamento del Tolima los documentos expedidos por los funcionarios competentes¹¹ para autorizar la entrada, salida y movilización de productos gravados con el impuesto al consumo o que sean objeto del monopolio rentístico de licores.

La demandante aduce la violación de los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995 'que prohíben a los departamentos y municipios "gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo de que trata este capítulo"¹², con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio."

⁷ Sentencia del 7 de diciembre de 2000, exp. 11208, M.P. Daniel Manrique Guzmán, citada en providencia del 4 de junio de 2009, Exp. 16086.

⁸ Por medio del cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo y se dictan otras disposiciones.

⁹ Art. 3, D. 3071/97.

¹⁰ Art. 9º id.

¹¹ D. 3071/97, art. 4o. El funcionario competente para expedir o legalizar las tornaguías en los departamentos y el Distrito Capital será el Jefe de la Unidad de Rentas, dirección, división o sección de impuestos de la respectiva entidad territorial, o los funcionarios del nivel profesional o técnico de la misma dependencia a quienes se les asigne dicha función.

¹² **Capítulo VII**, "Impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos" y **Capítulo IX**, "Impuesto al Consumo de cigarrillos y tabaco elaborado".

Para la Sala, la disposición demandada no contraviene la prohibición impuesta en los artículos 192 y 214 de la Ley 223 de 1995, pues la Asamblea Departamental del Tolima no grava las actividades inherentes a la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo, en sí, sino los documentos por los que se autoriza la entrada, salida y movilización de esos productos en esa jurisdicción.

En suma, autorizadas por el legislador las Asambleas para emitir la estampilla Pro-Hospitales Universitarios y para determinar las características, tarifas y demás asuntos referentes a su uso obligatorio, en los actos y operaciones en las que intervienen funcionarios del Departamento, la Ordenanza 059 de 2001 expedida por la Asamblea del Tolima, en la parte demandada, se ajusta a la legalidad pues no impone un gravamen adicional a las actividades propias de la producción, importación, distribución y venta de productos gravados con el impuesto al consumo, sino a los documentos que autorizan su entrada, salida y movilización en esa jurisdicción.

Por 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:

Confírmase la sentencia de 21 de noviembre de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima, objeto de apelación.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en la sesión de la fecha.

(Fdo.) MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, Presidente de la Sección. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. WILLIAM GIRALDO GIRALDO. CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ.