

ILEGALIDAD SOBREVINIENTE - Improcedencia / PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA - Alcance / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Transito constitucional / PROHIBICIÓN DE GRAVAR LA FABRICACIÓN, INTRODUCCIÓN, DISTRIBUCIÓN, VENTA Y CONSUMO DE LICORES CON TRIBUTOS DISTINTOS AL DE CONSUMO - Fijación

Se dice en el recurso de apelación, que el marco normativo para analizar la legalidad de las disposiciones demandadas no podía ser el expuesto por el demandante, habida cuenta de que se trata de normas posteriores a la Ordenanza 035 de 1984 y, en ese orden de ideas, la confrontación implicaría un juicio propio de la figura de la ilegalidad sobreviniente, aspecto que es ajeno a la competencia de la jurisdicción contenciosa. 1.2.- Sobre el particular debe precisarse que en el asunto objeto de estudio se discute si la obligación creada por dicha ordenanza corresponde o no a un tributo, y, en consecuencia, si esta desconoció el principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos adicionales al impuesto al consumo. En esas condiciones, se advierte que tanto el principio de legalidad en materia tributaria, como la prohibición de gravar con impuestos adicionales al de consumo, la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, anteceden a la expedición del acto objeto de discusión y, en ese sentido, las normas referidas por el demandante y analizadas por el Tribunal, solo reiteraron ambos conceptos. En consecuencia, la eventual ilegalidad de las disposiciones demandadas no surgiría por el advenimiento de un ordenamiento normativo diferente al que regía al momento de su expedición, porque en lo que atañe a los cargos planteados en la demanda, ambos regímenes preceptúan, en esencia, lo mismo. 1.3.- En efecto, el principio de legalidad tributaria fue delimitado en la Constitución de 1886, en similar sentido a como fue posteriormente configurado en la Constitución de 1991, pues, en esencia se confieren las mismas facultades impositivas e imponen las mismas limitaciones para la determinación de tributos por parte de las Asambleas Departamentales. En el tránsito de una Constitución a otra, se mantiene la competencia que tienen los entes territoriales para que, mediante sus órganos de representación popular, ejerzan la facultad impositiva en su respectiva jurisdicción, de acuerdo con los límites señalados en la Constitución y en la ley. 1.4.- Así mismo, en lo que respecta a la prohibición de gravar la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, con tributos distintos al de consumo, hay que precisar que esta fue fijada de manera específica por la Ley 14 de 1983 (artículo 67) -invocado por el demandante- y, de forma general, por la Ley 4 de 1913 (artículo 98-5), vigentes al momento de expedición de la ordenanza.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN NACIONAL DE 1886 - ARTÍCULO 43 / CONSTITUCIÓN NACIONAL DE 1886 - ARTÍCULO 191 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991 - ARTÍCULO 300 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE 1991 - ARTÍCULO 338 / LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 67 / LEY 4 DE 1913 - ARTÍCULO 98 NUMERAL 5

PARTICIPACIÓN DEL DEPARTAMENTO EN EL MONOPOLIO SOBRE LICORES DESTILADOS - Requisitos. Supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras / EMPRESAS INDUSTRIALES Y COMERCIALES DEPARTAMENTALES - Obligación de transferencia de recursos al departamento. Alcance / EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL - Definición y características / CAPITAL DE EMPRESA INDUSTRIAL Y COMERCIAL DEL ESTADO - Conformación / UTILIDAD, EXCEDENTE FINANCIERO Y PARTICIPACIÓN - Diferencias / PRESUPUESTO DEPARTAMENTAL - Transferencia de recursos por parte de empresas industriales y comerciales del departamento / IMPUESTO AL CONSUMO SOBRE LICORES, VINOS, VINOS ESPUMOSOS O ESPUMANTES, APERITIVOS Y SIMILARES - Determinación /

OBLIGACIÓN CREADA POR LA ORDENANZA 035 DE 1984 DE LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - Naturaleza. Corresponde a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que efectúa la Empresa de Licores de Cundinamarca / FACULTAD IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / IMPUESTO SOBRE VENTA DE LICORES A CARGO DE LA EMPRESA DE LICORES DE CUNDINAMARCA - Ilegalidad por falta de autorización legal de la Asamblea de Cundinamarca para imponerlo / GRAVAMEN SOBRE LA VENTA DE LICOR - No existe norma legal que permita gravarlo con impuestos distintos al de consumo / VENTA DE LICOR - Prohibición de gravámenes adicionales diferentes al impuesto al consumo

La Ordenanza 035 de 1984 ordenó el pago de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al entonces Instituto Universitario de Cundinamarca-ITUC, hoy Universidad de Cundinamarca. Dicho valor aumentaría en la proporción que subiera el precio de la respectiva botella de licor. Aunque la norma se refiere a la obligación, con el término "participación", para la Sala es claro que esta no corresponde a la participación porcentual que pueden recibir los departamentos en virtud del monopolio sobre licores destilados, pues esta supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras, en el marco de las normas de contratación vigentes, cuyo objeto es permitir a esos agentes usufructuar la industria licorera, a cambio de una contraprestación a favor del Departamento, correspondiente a un porcentaje en el precio de la venta. Por el contrario, en este caso la obligación de transferir parte de los recursos producto de la explotación del monopolio de licores, surge directamente de la ordenanza 035 de 1984; luego, se trata de una imposición unilateral, ajena al concepto de participación porcentual, como convención o negocio jurídico. 2.2.2.- Tampoco puede considerarse que se trate simplemente de la distribución de recursos propios del departamento, pues las empresas industriales y comerciales solo están obligadas a transferir lo correspondiente a excedentes financieros o utilidades, dependiendo de si se trata de empresas no societarias o societarias, respectivamente. No puede perderse de vista que las empresas industriales y comerciales fueron definidas por el artículo 6° del Decreto 1050 de 1968 como organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial, de acuerdo con las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagra la ley y que reúnen las siguientes características: i) personería jurídica; ii) autonomía administrativa y iii) capital independiente, el cual se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos o el rendimiento de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial. De manera que los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas y, en esa medida, la única transferencia que, en principio, están obligadas a hacer al departamento, es la que corresponde a los excedentes financieros o utilidades, según sea el caso. 2.2.3.-En efecto, para la época en que fue proferida la Ordenanza 035 de 1984, el Decreto 2407 de 1981, "por el cual se expiden normas sobre elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos departamentales", establecía en punto a la transferencia de recursos por parte de las empresas industriales y comerciales de los departamentos: **“Artículo 17. Ingresos de monopolios. Cuando se trate de ingresos provenientes de monopolios o de empresas industriales y comerciales del departamento o de sociedades de economía mixta, el cálculo tendrá como base la participación ordenada en las disposiciones vigentes, o la utilidad líquida durante el año fiscal inmediatamente anterior. Para el efecto, tales entidades deberán presentar oportunamente a la Secretaría de Hacienda Departamental sus balances y estados de pérdidas y ganancias debidamente refrendados por la Contraloría”**. (Subrayas fuera del texto) Y así había sido fijado expresamente por el Departamento de Cundinamarca en la

Ordenanza 40 de 1958 "por la cual se crea la Empresa de Licores de Cundinamarca", que señaló en el artículo 10: **“Artículo 10.- La utilidad líquida de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que están obligadas las Sociedades Anónimas”**. (Subrayas fuera del texto) 2.2.4.- Los conceptos de utilidad y excedente financiero, valga aclarar, son diametralmente distintos a la "participación" de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida, toda vez que este último es un valor neto que se resta directamente del precio de venta de las botellas de licor, y que, por lo tanto, incluye todos los valores inmersos en el precio (costos fijos, de producción, etc.), en tanto que el excedente y la utilidad, en términos generales, corresponden a los **“recursos que representan la generación de riqueza por parte de una entidad como resultado del desarrollo de su cometido estatal, a partir de los recursos recibidos”**. En otras palabras, el excedente financiero y la utilidad se concretan en la ganancia reportada por la empresa al finalizar un periodo, y en ese orden de ideas, no incluye valores correspondientes a costos, gastos, reservas, etc. 2.2.5.- Así las cosas, la orden de pagar \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca difiere de la ordenación presupuestal que le compete a los departamentos. 2.2.6.- Ahora bien, para la Sala, la “participación” discutida no corresponde tampoco al impuesto al consumo, propiamente dicho, pues este, tal como fue definido por las normas vigentes para la fecha de expedición de la Ordenanza 035 de 1984, no se tasa en forma arbitraria, como sucede en el acto demandado. Repárese en que la Ley 14 de 1983 precisó que el impuesto al consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, se determinaría sobre el precio promedio nacional al detal en expendio oficial o en defecto de éste, del primer distribuidor autorizado, de la botella de 750 mililitros de aguardiente anisado nacional, según lo determinara semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DANE. Por el contrario, la ordenanza dispuso directamente que la “participación” sería de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida. Luego, no responde a la delimitación legal que se hiciera del impuesto al consumo y en consecuencia, debe considerarse como una obligación distinta a ese tributo. 2.2.7.- En ese orden de ideas, la obligación analizada responde con mayor precisión a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que realiza la Empresa de Licores de Cundinamarca. Todo, porque al disponer el pago de una suma fija de dinero del precio de venta de cada unidad de licor, la ordenanza le atribuye a una muestra de capacidad económica, que consiste en la obtención de ingresos por la realización de una actividad productiva, una consecuencia jurídica determinada unilateralmente por la Asamblea, como órgano representativo del Departamento, que en ese sentido, viene a ser el sujeto activo del gravamen. 2.2.8.- Nótese, además, de la redacción de las disposiciones acusadas, que la obligación allí establecida no supone la aprobación o consideración de la empresa afectada, como agente económico independiente que es, toda vez que de manera unilateral, se insiste, la obliga al pago, y habilita directamente al ente beneficiario (la Universidad de Cundinamarca) a efectuar su cobro mediante cuentas de cobro, que, valga decir, constituyen un título ejecutivo. Esa conducta es propia del poder impositivo y refuerza la tesis de la naturaleza tributaria de la obligación creada en la Ordenanza 035 de 1984. Tal facultad impositiva es particular y difiere de las potestades ordinarias que tiene la Asamblea como órgano de representación popular, comoquiera que es muestra de una soberanía fiscal, que tratándose de entes territoriales, es parcial, pues se encuentra sujeta a la legislación nacional. 2.2.9.- En síntesis, la configuración de la obligación establecida en la Ordenanza 035 de 1984 revela el ejercicio de un poder impositivo, respecto de un asunto para el cual la Asamblea no tenía competencia, porque no había sido autorizada por el Congreso para tales efectos, toda vez que no existe norma legal que permita la fijación de impuestos distintos al de consumo, sobre la venta de licores. De allí que, para la Sala, la

Asamblea Departamental de Cundinamarca creó sin fundamento legal un tributo a cargo de la Empresa de Licores de Cundinamarca, que desconoce la prohibición del artículo 67 de la Ley 14 de 1983, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la venta de licores, distintos al impuesto al consumo de licores y en ese orden de ideas, el acto demandado debe ser anulado, tal como se hizo en la sentencia apelada que, por lo tanto será confirmada.

FUENTE FORMAL: LEY 14 DE 1983 - ARTÍCULO 63 / DECRETO 1050 DE 1968 - ARTÍCULO 6 / LEY 489 DE 1998 / DECRETO 2407 DE 1981 - ARTÍCULO 17 / DECRETO LEY 111 DE 1996 - ARTÍCULO 97 / DECRETO 111 DE 1996 - ARTÍCULO 104 / ORDENANZA 40 DE 1958 ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 10

PARTICIPACIÓN ESTABLECIDA EN LA ORDENANZA 035 DE 1984 DE LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA A FAVOR DEL INSTITUTO UNIVERSITARIO DE CUNDINAMARCA - Naturaleza. No fue definida en la sentencia de 2 de noviembre de 2006 de la Sección Quinta del Consejo de Estado (Radicado 2005-01351) y, por ende, ese fallo no es un precedente vinculante dentro de este proceso

El apelante se refirió a la sentencia proferida el 02 de noviembre de 2006 por la Sección Quinta de esta Corporación, como un antecedente aplicable al caso, que ya había delimitado la naturaleza de la "participación", como la asignación de recursos del Departamento de Cundinamarca a la Universidad de Cundinamarca. Para la Sala dicha sentencia no tiene los alcances que le atribuye el apelante, pues si bien es cierto que allí se indicó que la ordenanza disponía el traslado de recursos, y no creaba un gravamen, no lo es menos que en esa oportunidad solo se analizó lo atinente al deber de colaboración del departamento en relación con un ente público como la Universidad de Cundinamarca, a efectos de establecer que esta -la "participación"- era de contenido económico, y así definir si podía exigirse su ejecución mediante el ejercicio de la acción de cumplimiento. En esas condiciones, lo dicho en tal providencia no representa un precedente vinculante en este proceso, ni limita el análisis de la norma, pues, lo que importaba al caso, más allá de la naturaleza de la obligación, era si esta implicaba o no un gasto y, en esa medida, si era susceptible de la acción de cumplimiento.

FALTA DE SOLICITUD DE ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS DE ACTO ACUSADO EN ACCIÓN DE NULIDAD - No genera nulidad insaneable del proceso / CAUSALES DE NULIDAD PROCESAL - Taxatividad / NULIDAD - Noción

En punto a la supuesta configuración de una nulidad insaneable porque no se solicitaron los antecedentes administrativos de la Ordenanza 035, debe aclararse, que esa circunstancia no es causal de nulidad, ni invalida la actuación jurisdiccional. Recuérdese que las nulidades son irregularidades que vulneran el debido proceso y que, por su gravedad, el legislador -y excepcionalmente el constituyente- les ha atribuido la consecuencia de invalidar las actuaciones surtidas, de manera que las causales de nulidad son taxativas, y no cualquier irregularidad tiene ese carácter. En ese orden de ideas, es claro que la circunstancia anotada por el apelante no constituye una causal de nulidad, porque no fue establecida como tal por el legislador, y tampoco invalida la actuación surtida, pues aunque los antecedentes del acto administrativo dan claridad acerca de su finalidad, lo cierto es que en este caso existían elementos suficientes para analizar la legalidad de la ordenanza cuestionada.

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 1 (Anulado) / ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA -

ARTÍCULO 2 (Anulado) / ORDENANZA 035 DE 1984 (17 de diciembre) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA - ARTÍCULO 3 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., dos (02) de marzo de dos mil diecisiete (2017)

Referencia: ACCIÓN DE NULIDAD

Radicación: 25000-23-27-000-2009-00102-01(19976)

Demandante: JULIO ROBERTO PIZA RODRIGUEZ

Demandado: DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA

Temas: Facultad impositiva de los entes territoriales. Autonomía de las Empresas Industriales y Comerciales de orden departamental.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la Universidad de Cundinamarca, contra la sentencia del 19 de octubre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que declaró la nulidad de los artículos 1, 2 y 3 de la Ordenanza 035 de 1984, de la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

ANTECEDENTES

1. Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad, el señor Julio Roberto Piza Rodríguez solicitó que se declare la nulidad de los artículos 1, 2 y 3 de la Ordenanza 035 del 17 de diciembre de 1984 expedida por la Asamblea del Departamento de Cundinamarca “por la cual se destina una participación al Instituto Universitario de Cundinamarca ITUC”. El acto demandado parcialmente establece:

“ORDENANZA No 035

“por la cual se destina una participación al Instituto Universitario de Cundinamarca ITUC”.

LA ASAMBLEA DE CUNDINAMARCA

ORDENA

ARTÍCULO 1º.- Destínesse una participación de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', para financiar proyectos de inversión e investigación. La Empresa de Licores de Cundinamarca deberá transferir al Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', en la primera semana de cada mes dicha participación.

PARAGRAFO: El precitado valor se incrementará en la misma proporción en que aumente el precio de la botella.

ARTÍCULO 2º.- Autorízase al Rector del Instituto Universitario de Cundinamarca 'ITUC', o a su representante legal, para que mensualmente y mediante cuenta de cobro a favor de la Institución, haga efectiva la participación de que trata la presente Ordenanza.

ARTÍCULO 3º.- La participación que por este concepto se otorgue al 'ITUC' será distribuida por partes iguales a la seccionales de Fusagasugá – Girardot y Ubaté”.

2. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas; los artículos 150, 300-4 y 338 de la Constitución Política de 1991, 67 de la Ley 14 de 1983, 71-5 del Decreto 1222 de 1986 y 214 de la Ley 223 de 1995.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

2.1.- La forma en que fue establecida la “participación” muestra que se trata de un tributo autónomo, distinto a una asignación o transferencia presupuestal.

Eso es así, porque los elementos de la “participación” en realidad corresponden a los de un gravamen, en la medida en que dicha obligación consta de: un sujeto activo (Departamento de Cundinamarca) y un beneficiario (Instituto Universitario de Cundinamarca, hoy Universidad de Cundinamarca), sujeto pasivo (Empresa de Licores de Cundinamarca), hecho generador (venta de licor), y base gravable y tarifa (dos pesos por cada botella de licor).

Y, esta-la participación- dista del concepto de destinación presupuestal, porque este último supone que se transfieran recursos propios, es decir, ingresos que correspondan al respectivo departamento, y en este caso, los ingresos afectados provienen de la actividad comercial que desarrolla una Empresa Industrial y Comercial, como lo es la Empresa de Licores de Cundinamarca.

2.2.- En esas condiciones, la participación es contraria al principio de legalidad que rige en materia tributaria, pues la Asamblea Departamental no fue autorizada por el legislador para crear un gravamen de esas características.

2.3.- Así mismo, desconoce la prohibición contenida en el artículo 67 de la Ley 14 de 1983, reiterada en el Decreto Ley 1222 de 1986 y el artículo 214 de la Ley 223 de 1995, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, distintos al impuesto al consumo de licores.

2.4.- Finalmente, debido a que la destinación de los recursos del monopolio de licores (educación y salud) fue establecida de manera expresa por la Constitución (artículo 336), y tiene desarrollo legal, esta-la destinación- no puede modificarse vía Ordenanza, pues se trata de una disposición de jerarquía inferior.

3. Oposición

El Departamento de Cundinamarca se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

3.1.- Si bien es cierto que los apartes demandados de la Ordenanza 035 de 1984 establecían un gravamen que carecía de sustento legal, no lo es menos que estas disposiciones fueron derogadas tácitamente por los artículos 214 de la Ley 223 de 1995, 99 de la Ordenanza Departamental No. 24 de 1997 y 3 de la Ordenanza Departamental No. 01 de 2003, pues estas últimas prohibieron que se impusieran tributos a la fabricación, distribución y venta de licores, toda vez que dicha industria fue gravada con el impuesto al consumo.

De manera, que respecto de la ordenanza cuestionada, operó el fenómeno del decaimiento del acto administrativo.

3.2.- En consecuencia, propuso la excepción de derogatoria tácita de la norma, y cualquiera otra que se probara en el proceso.

4. Tercero Interviniente

La Universidad de Cundinamarca, en calidad de tercero interviniente solicitó que se nieguen las pretensiones de la demanda, con fundamento en los siguientes argumentos:

4.1.- La participación creada mediante la Ordenanza 035 de 1984 no es un tributo, pues se trata de la cesión de un porcentaje de los recursos obtenidos por la venta de licor, que el Departamento de Cundinamarca hace a favor de la Universidad de Cundinamarca, con el propósito de apoyar programas de inversión e investigación. De manera que esta difiere del concepto de obligación tributaria, en tanto no tiene los elementos característicos de un tributo, y su finalidad no es la financiación del gasto público.

La cesión de esos recursos se hace en virtud de la facultad constitucional y legal de la asamblea de "...dar parte de los ingresos de una empresa que está vinculada al departamento cuando sus excedentes benefician las rentas del mismo departamento", que se concretó en la Ordenanza 040 de 1958, "por la cual se creó la Empresa de Licores de Cundinamarca", en su artículo 10, al disponer que "la utilidad líquida de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que estén obligadas las Sociedades Anónimas".

4.2.- Las normas que se citan como violadas son posteriores a la ordenanza demandada y, por lo tanto, no pueden servir de fundamento para declarar su nulidad, habida cuenta de que el análisis de legalidad de los actos administrativos debe hacerse a la luz de los actos vigentes al momento de su expedición. En esas condiciones, lo que ocurre es la derogatoria del acto, pero ese es un pronunciamiento que no corresponde a la jurisdicción contenciosa.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante providencia del 19 de octubre de 2012, declaró la nulidad de las normas demandadas, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1.- La Ordenanza 035 de 1984 estableció un tributo que no había sido autorizado por el legislador y, en esa medida, dicha norma vulnera el principio de legalidad tributaria.

Todo, porque de acuerdo con los elementos que configuran la participación, es claro que esta última constituye un verdadero impuesto. En efecto, -afirmó-, esta consta de un sujeto activo, que es la Asamblea de Cundinamarca; un sujeto pasivo, que corresponde a la Empresa de Licores de Cundinamarca; un hecho generador, consistente en la venta de botellas de licor; base gravable,

constituida por cada botella vendida y, finalmente, una tarifa de \$2.00 por cada botella.

2.- En esas condiciones, las normas demandadas también desconocieron la prohibición de gravar la fabricación, distribución, venta y consumo de licor, con tributos adicionales al impuesto de consumo, establecida en el artículo 67 de la Ley 14 de 1983.

3.- Finalmente -precisó-, que aunque se aceptara que las disposiciones demandadas fueron derogadas por la Ordenanza 24 de 1997, que reiteró la prohibición de la Ley 14 de 1983, lo cierto es que el control de legalidad no supone que la norma examinada se encuentre vigente, pues el estudio se hace en virtud de los efectos que pudo haber producido el acto mientras estuvo vigente.

RECURSO DE APELACIÓN

La Universidad de Cundinamarca apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

1.- No es cierto que las disposiciones demandadas de la Ordenanza 035 de 1984 crearon un tributo, pues estas solo establecieron la entrega de recursos propios del Departamento a la Universidad de Cundinamarca, de acuerdo con lo que al respecto disponían los artículos 190 y 191 de la Constitución de 1886 y el Estatuto Orgánico de Presupuesto vigente a esa época, Decreto 294 de 1973.

Así fue expresamente reconocido por el Consejo de Estado en la sentencia proferida dentro del proceso No. 2500023250002005013510, que, refiriéndose a la Ordenanza 035 de 1984, precisó, que la Asamblea Departamental "...no determinó un impuesto o gravamen respecto de los bienes que producía, distribuía y comercializaba la empres".

2.- La decisión apelada no tuvo en cuenta los antecedentes administrativos del acto acusado, desconociendo así, el origen y fundamentos de la ordenanza. Esta circunstancia es contraria al artículo 206-6 del C.C.A. (sic y es causal de nulidad insaneable.

3.- El Tribunal se equivocó en la determinación de los elementos de la obligación creada en el acto demandado, que, insiste, no tiene el carácter de tributo. Todo, porque afirmó que el sujeto activo era la Asamblea Departamental y es claro que esa potestad le pertenece al Departamento de Cundinamarca. Así mismo, determinó que el sujeto pasivo era la Empresa de Licores de Cundinamarca, pese a que dicha condición solo se predica de las personas naturales o jurídicas responsables del cumplimiento de una obligación tributaria, no presupuestal.

4.- El análisis de legalidad de la ordenanza debió hacerse a la luz de las disposiciones vigentes a la fecha de su expedición. De manera que, no puede afirmarse que esta sea contraria a los artículos 150, 300-4 y 338 de la C.P., 67 de la Ley 14 de 1983, 71-5 del Decreto 1222 de 1986 y 214 de la Ley 223 de 1995, referidos por el Tribunal, porque son posteriores al acto cuestionado.

Así, aunque por virtud de dichas disposiciones la ordenanza estuviera derogada, lo cierto es que la jurisdicción contenciosa no puede referirse a ese fenómeno, pues su competencia se restringe al ámbito de la legalidad de los actos administrativos.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La parte demandante reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La Universidad de Cundinamarca ratificó lo expuesto en el recurso de apelación.

El Ministerio Público solicitó que se revocara la sentencia apelada, y en su lugar, se negaran las pretensiones de la demanda, pues la ordenanza demandada no estableció un gravamen, toda vez que la participación a que esta se refiere constituye la disposición de recursos del Departamento de Cundinamarca.

Precisó, que de las disposiciones que se alegan como vulneradas solo puede tenerse en cuenta el artículo 67 de la Ley 14 de 1983, pues las demás son normas posteriores a la ordenanza.

En ese marco, indicó que los recursos provenientes de la industria licorera son públicos, pues están destinados a contribuir al fisco departamental, dada la condición de monopolio que tiene ese sector productivo. Por tratarse de recursos pertenecientes al departamento, este podía disponer de los mismos, como en efecto lo hizo en el acto demandado.

En consecuencia, la participación es una destinación específica de recursos, que recae directamente sobre una empresa creada por el departamento (Empresa de Licores de Cundinamarca) y, en esa medida, difiere del concepto de impuesto, toda vez que este último tiene una vocación general...“pues se cobra a todo ciudadano que realice el hecho generado”

Por eso, concluyó:

“Los impuestos no se establecen respecto de una persona en particular, salvo que se trate de una contribución o una tasa, carácter que tampoco tiene dicha participación”

CONSIDERACIONES

1. Aspecto previo

1.1.- Se dice en el recurso de apelación, que el marco normativo para analizar la legalidad de las disposiciones demandadas no podía ser el expuesto por el demandante, habida cuenta de que se trata de normas posteriores a la Ordenanza 035 de 1984 y, en ese orden de ideas, la confrontación implicaría un juicio propio de la figura de la ilegalidad sobreviniente, aspecto que es ajeno a la competencia de la jurisdicción contenciosa.

1.2.- Sobre el particular debe precisarse que en el asunto objeto de estudio se discute si la obligación creada por dicha ordenanza corresponde o no a un tributo, y, en consecuencia, si esta desconoció el principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos adicionales al impuesto al consumo.

En esas condiciones, se advierte que tanto el principio de legalidad en materia tributaria, como la prohibición de gravar con impuestos adicionales al de consumo, la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, anteceden a la expedición del acto objeto de discusión y, en ese sentido, las normas referidas por el demandante y analizadas por el Tribunal, solo reiteraron ambos conceptos.

En consecuencia, la eventual ilegalidad de las disposiciones demandadas no surgiría por el advenimiento de un ordenamiento normativo diferente al que regía al momento de su expedición, porque en lo que atañe a los cargos planteados en la demanda, ambos regímenes preceptúan, en esencia, lo mismo.

1.3.- En efecto, el principio de legalidad tributaria fue delimitado en la Constitución de

1886, en similar sentido a como fue posteriormente configurado en la Constitución de 1991, pues, en esencia se confieren las mismas facultades impositivas e imponen las mismas limitaciones para la determinación de tributos por parte de las Asambleas Departamentales

En el tránsito de una Constitución a otra, se mantiene la competencia que tienen los entes territoriales para que, mediante sus órganos de representación popular, ejerzan la facultad impositiva en su respectiva jurisdicción, de acuerdo con los límites señalados en la Constitución y en la ley.

1.4.- Así mismo, en lo que respecta a la prohibición de gravar la fabricación, introducción, distribución, venta y consumo de licores, con tributos distintos al de consumo, hay que precisar que esta fue fijada de manera específica por la Ley 14 de 1983 (artículo 6

) -invocado por el demandante- y, de forma general, por la Ley 4 de 1913 (artículo 98-), vigentes al momento de expedición de la ordenanza.

1.5.- Por lo dicho, se analizarán los cargos planteados por la parte apelante, teniendo en cuenta para ello el contenido sustancial del principio de legalidad tributaria y la prohibición de gravar la industria de licores con tributos distintos al de consumo, establecidos antes de la expedición del acto demandado, y reiterados en las normas relacionadas en la demanda.

2. Caso concreto: naturaleza de la obligación creada por la Ordenanza 035 de 1984.

2.1.- De acuerdo con los planteamientos de las partes, la discusión radica en determinar la naturaleza de la obligación creada por la Ordenanza 035 de 1984, proferida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca, toda vez que para el demandante se trata de un tributo, no autorizado por el legislador, en tanto que la Universidad de Cundinamarca considera que es una norma de índole presupuestal, distinta a un gravamen, que por lo tanto, no requería autorización legal previa.

2.2.- En esas condiciones, la Sala analizará las características de dicha obligación, para así establecer su naturaleza.

2.2.1.- Para el efecto, se tiene que la Ordenanza 035 de 1984 ordenó el pago de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca, al entonces Instituto Universitario de Cundinamarca-ITUC, hoy Universidad de Cundinamarca. Dicho valor aumentaría en la proporción que subiera el precio de la respectiva botella de licor.

Aunque la norma se refiere a la obligación, con el término “participación”, para la Sala es claro que esta no corresponde a la participación porcentual que pueden recibir los departamentos en virtud del monopolio sobre licores destilados, pues esta supone la celebración previa de un convenio entre el ente territorial y las firmas productoras o importadoras, en el marco de las normas de contratación vigentes, cuyo objeto es permitir a esos agentes usufructuar la industria licorera, a cambio de una contraprestación a favor del Departamento, correspondiente a un porcentaje en el precio de la vent

Por el contrario, en este caso la obligación de transferir parte de los recursos producto de la explotación del monopolio de licores, surge directamente de la ordenanza 035 de 1984; luego, se trata de una imposición unilateral, ajena al concepto de participación porcentual, como convención o negocio jurídico.

2.2.2.- Tampoco puede considerarse que se trate simplemente de la distribución de recursos propios del departamento, pues las empresas industriales y comerciales solo están obligadas a transferir lo correspondiente a excedentes financieros o utilidades, dependiendo de si se trata de empresas no societarias o societarias, respectivamente.

No puede perderse de vista que las empresas industriales y comerciales fueron definidas por el artículo 6° del Decreto 1050 de 196 como organismos creados por la ley o autorizados por esta, que desarrollan actividades de naturaleza industrial o comercial, de acuerdo con las reglas del derecho privado, salvo las excepciones que consagra la ley y que reúnen las siguientes características: i) personería jurídica; ii) autonomía administrativa y iii) capital independiente, el cual se encuentra constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes, los productos de ellos o el rendimiento de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial.

De manera que los recursos de las empresas industriales y comerciales departamentales pertenecen a estas y, en esa medida, la única transferencia que, en principio, están obligadas a hacer al departamento, es la que corresponde a los excedentes financieros o utilidades, según sea el caso.

2.2.3.- En efecto, para la época en que fue proferida la Ordenanza 035 de 1984, el Decreto 2407 de 1981, “por el cual se expiden normas sobre elaboración, presentación y ejecución de los presupuestos departamentales”, establecía en punto a la transferencia de recursos por parte de las empresas industriales y comerciales de los departamento:

“Artículo 17. Ingresos de monopolios. Cuando se trate de ingresos provenientes de monopolios o de empresas industriales y comerciales del departamento o de sociedades de economía mixta, el cálculo tendrá como base la participación ordenada en las disposiciones vigentes, o la utilidad líquida durante el año fiscal inmediatamente anterior. Para el efecto, tales entidades deberán presentar oportunamente a la Secretaría de Hacienda Departamental sus balances y estados de pérdidas y ganancias debidamente refrendados por la Contraloría”. (Subrayas fuera del texto)

Y así había sido fijado expresamente por el Departamento de Cundinamarca en la Ordenanza 40 de 1958 “por la cual se crea la Empresa de Licores de Cundinamarca”, que señaló en el artículo 10:

“Artículo 10.- La utilidad líquida http://www.chip.gov.co/schip_rt/ de la Empresa de Licores de Cundinamarca ingresará al Tesoro General del Departamento, una vez deducidos los costos y las reservas a que están obligadas las Sociedades Anónimas”. (Subrayas fuera del texto)

2.2.4.- Los conceptos de utilidad y excedente financier, valga aclarar, son diametralmente distintos a la “participación” de \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida, toda vez que este último es un valor neto que se resta directamente del precio de venta de las botellas de licor, y que, por lo tanto, incluye todos los valores inmersos en el precio (costos fijos, de

producción, etc.), en tanto que el excedente y la utilidad, en términos generales, corresponden a los “recursos que representan la generación de riqueza por parte de una entidad como resultado del desarrollo de su cometido estatal, a partir de los recursos recibidos <http://goo.gl/8JwSq9>”.

En otras palabras, el excedente financiero y la utilidad se concretan en la ganancia reportada por la empresa al finalizar un periodo, y en ese orden de ideas, no incluye valores correspondientes a costos, gastos, reservas, etc.

2.2.5.- Así las cosas, la orden de pagar \$2.00 pesos por cada botella de licor vendida por la Empresa de Licores de Cundinamarca difiere de la ordenación presupuestal que le compete a los departamentos.

2.2.6.- Ahora bien, para la Sala, la “participación” discutida no corresponde tampoco al impuesto al consumo, propiamente dicho, pues este, tal como fue definido por las normas vigentes para la fecha de expedición de la Ordenanza 035 de 1984, no se tasa en forma arbitraria, como sucede en el acto demandado.

Repárese en que la Ley 14 de 1983 precisó que el impuesto al consumo sobre licores, vinos, vinos espumosos o espumantes, aperitivos y similares, se determinaría sobre el precio promedio nacional al detal en expendio oficial o en defecto de éste, del primer distribuidor autorizado, de la botella de 750 mililitros de aguardiente anisado nacional, según lo determinara semestralmente el Departamento Administrativo Nacional de Estadística, DAN.

Por el contrario, la ordenanza dispuso directamente que la “participación” sería de dos (2) pesos por cada botella de licor vendida. Luego, no responde a la delimitación legal que se hiciera del impuesto al consumo y en consecuencia, debe considerarse como una obligación distinta a ese tributo.

2.2.7.- En ese orden de ideas, la obligación analizada responde con mayor precisión a una imposición tributaria, ajena al impuesto al consumo, que recae sobre la venta de licor que realiza la Empresa de Licores de Cundinamarca.

Todo, porque al disponer el pago de una suma fija de dinero del precio de venta de cada unidad de licor, la ordenanza le atribuye a una muestra de capacidad económica, que consiste en la obtención de ingresos por la realización de una actividad productiva, una consecuencia jurídica determinada unilateralmente por la Asamblea, como órgano representativo del Departamento, que en ese sentido, viene a ser el sujeto activo del gravamen.

2.2.8.- Nótese, además, de la redacción de las disposiciones acusadas, que la obligación allí establecida no supone la aprobación o consideración de la empresa afectada, como agente económico independiente que es, toda vez que de manera unilateral, se insiste, la obliga al pago, y habilita directamente al ente beneficiario (la Universidad de Cundinamarca) a efectuar su cobro mediante cuentas de cobro, que, valga decir, constituyen un título ejecutivo.

Esa conducta es propia del poder impositivo y refuerza la tesis de la naturaleza tributaria de la obligación creada en la Ordenanza 035 de 1984.

Tal facultad impositiva es particular y difiere de las potestades ordinarias que tiene la Asamblea como órgano de representación popular, comoquiera que es muestra de una soberanía fiscal, que tratándose de entes territoriales, es parcial, pues se encuentra sujeta a la legislación nacional.

2.2.9.- En síntesis, la configuración de la obligación establecida en la Ordenanza 035 de 1984 revela el ejercicio de un poder impositivo, respecto de un asunto para el cual la Asamblea no tenía competencia, porque no había sido autorizada por el Congreso para tales efectos, toda vez que no existe norma legal que permita la fijación de impuestos distintos al de consumo, sobre la venta de licores.

De allí que, para la Sala, la Asamblea Departamental de Cundinamarca creó sin fundamento legal un tributo a cargo de la Empresa de Licores de Cundinamarca, que desconoce la prohibición del artículo 67 de la Ley 14 de 1983, que impide establecer gravámenes adicionales sobre la venta de licores, distintos al impuesto al consumo de licores y en ese orden de ideas, el acto demandado debe ser anulado, tal como se hizo en la sentencia apelada que, por lo tanto será confirmada.

3.- Precisiones finales

3.1.- El apelante se refirió a la sentencia proferida el 02 de noviembre de 2006 por la Sección Quinta de esta Corporación, como un antecedente aplicable al caso, que ya había delimitado la naturaleza de la “participación”, como la asignación de recursos del Departamento de Cundinamarca a la Universidad de Cundinamarca.

Para la Sala dicha sentencia no tiene los alcances que le atribuye el apelante, pues si bien es cierto que allí se indicó que la ordenanza disponía el traslado de recursos, y no creaba un gravamen, no lo es menos que en esa oportunidad solo se analizó lo atinente al deber de colaboración del departamento en relación con un ente público como la Universidad de Cundinamarca, a efectos de establecer que esta -la “participación”- era de contenido económico, y así definir si podía exigirse su ejecución mediante el ejercicio de la acción de cumplimiento.

En esas condiciones, lo dicho en tal providencia no representa un precedente vinculante en este proceso, ni limita el análisis de la norma, pues, lo que importaba al caso, más allá de la naturaleza de la obligación, era si esta implicaba o no un gasto y, en esa medida, si era susceptible de la acción de cumplimiento.

3.2.- En punto a la supuesta configuración de una nulidad insaneable porque no se solicitaron los antecedentes administrativos de la Ordenanza 035, debe aclararse, que esa circunstancia no es causal de nulidad, ni invalida la actuación jurisdiccional.

Recuérdese que las nulidades son irregularidades que vulneran el debido proceso y que, por su gravedad, el legislador –y excepcionalmente el constituyente- les ha atribuido la consecuencia de invalidar las actuaciones surtida, de manera que las causales de nulidad son taxativas, y no cualquier irregularidad tiene ese carácter.

En ese orden de ideas, es claro que la circunstancia anotada por el apelante no constituye una causal de nulidad, porque no fue establecida como tal por el legislador, y tampoco invalida la actuación surtida, pues aunque los antecedentes del acto administrativo dan claridad acerca de su finalidad, lo cierto es que en este caso existían elementos suficientes para analizar la legalidad de la ordenanza cuestionada.

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,

F A L L A

1.- Se CONFIRMA la sentencia apelada.

2.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Presidente de la Sección

Salvo el voto

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

MARÍA EUGENIA SÁNCHEZ ESTRADA

Conjuez



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma del Sena

ISSN Pendiente

Última actualización: 20 de abril de 2024 - (Diario Oficial No. 52.716 - 3 de abril de 2024)

