



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

CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN

Bogotá, D.C., uno (01) de junio de dos mil veintitrés (2023)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 76001-23-33-000-2015-00617-01 (27121)
Demandante: Claudia Elizabeth Cárdenas Fonseca
Demandado: Departamento del Valle del Cauca

Temas: Principio de reserva de ley en materia sancionadora. Potestades normativas de los entes territoriales. Alcance. Creación de sanciones administrativas.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra el fallo del 22 de enero de 2019, proferido por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, que decidió (índice 24 de Samai del tribunal)¹:

Primero. Declarar la nulidad de los artículos 410, 411, 412, 414, 415, 416, 417, 418, 419 y 426 de la Ordenanza 397, del 18 de diciembre de 2014, “Por la cual se establece el Estatuto Tributario y de Rentas del Departamento del Valle del Cauca”, expedida por la asamblea del mencionado departamento y, conforme a lo dispuesto en el inciso segundo del art. 189 del CPACA, quedan sin efecto en lo pertinente los decretos reglamentarios que hubiere expedido el gobernador del mismo departamento, en relación con las normas anuladas.

Segundo. Sin condena en costas en esta instancia.

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, previsto en el artículo 137 del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), la demandante solicitó que se declare la nulidad de los artículos 410, 411, 412, 414, 415, 416, 417, 418, 419 y 426 de la Ordenanza nro. 397, del 18 de diciembre de 2014 (Estatuto Tributario y de Rentas del Departamento del Valle del Cauca). Los apartes acusados se transcriben y destacan así (índice 2 de Samai):

Artículo 410. Sanción por no permitir las actividades de control. Los responsables del impuesto al consumo de vinos, aperitivos y similares, así como de la participación de licores que no permitan realizar los operativos de control se les suspenderá la autorización o permisos otorgados por la Administración Departamental, entre uno (1) y cinco (5) años sin perjuicio de las sanciones policivas que se le impongan. Esta disposición no aplicará para las cervezas.

Artículo 411. Sanción por poseer especies venales adulteradas o falsas. El que posea, transporte o

¹ Del repositorio informático Samai.

comercialice especies venales falsas, adulteradas u originales incompletos, será sancionado con el doscientos por ciento (200%) del valor que represente la especie venal sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar.

Así mismo, quienes comercialicen estampillas o especies venales sin estar autorizados, serán objeto del decomiso de éstas, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar.

Las actuaciones administrativas se adelantarán con base en el acta que para efectos de la retención de las especies venales levanten las autoridades con funciones de Policía Judicial.

Artículo 412. Sanción por venta de licores por debajo del precio mínimo. Los productores, introductores o comercializadores que por cualquier medio de venta directa, indirecta o promocional vendan licores por debajo del precio mínimo de venta fijado para los productos objeto del monopolio rentístico de licores, serán sancionados solidariamente con una multa equivalente a cincuenta (50) salarios mínimos legales mensuales vigentes.

(...)

Artículo 414. Sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal. Sin perjuicio de la aprehensión y decomiso de los productos, una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no inician la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo, participación de licores y regalías de alcohol potable dentro del plazo, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente a un (1) salario mínimo diario legal vigente (SMLDV) por cada día de demora.

Parágrafo. Será eximente de la responsabilidad y por lo tanto no habrá lugar a la sanción, la fuerza mayor o el caso fortuito.

Artículo 415. Sanción por legalización extemporánea de tornaguía. Cuando los sujetos pasivos o responsables del impuesto al consumo, participación de licores y productos objeto de monopolio de alcohol potable, no legalicen las tornaguías dentro del plazo establecido, se harán acreedores a una sanción equivalente a un (1) salario mínimo diario legal vigente (SMDLV) por cada día de demora, sin que el total de la sanción sobrepase los diez (10) salario mínimo mensual legal vigente (SMLMV).

Artículo 416. Sanción por solicitar anulación de tornaguías. Si pasados tres (3) días de expedidas las tornaguías, el sujeto pasivo o responsable solicita la anulación de las tornaguías, se hará acreedor a una sanción mínima establecida en el Artículo 639 del Estatuto Tributario Nacional que equivale a 10 UVT.

Artículo 417. Sanción por poseer etiquetas de señalización adulteradas o falsas. El que posea o transporte etiquetas de señalización falsas, adulteradas u originales incompletos para estampillar y simular el pago de los impuestos o participación de licores; o tenga en su poder etiquetas de señalización auténticas sin estar autorizado para hacerlo, será sancionado con 20% de un (1) salario mínimo legal mensual vigente - SMLMV por cada unidad. La sanción mínima será de cuatro (4) SMLMV y máximo trescientos (300) SMLMV, sin perjuicio de las sanciones penales a que haya lugar.

Las actuaciones administrativas se adelantarán con base en el acta que para efectos de la retención de las etiquetas levanten las autoridades con funciones de Policía Judicial.

Artículo 418. Sanción por no salvaguardar y custodiar las etiquetas de señalización. La pérdida o extravío que por cualquier circunstancia se llegare a presentar de las etiquetas de señalización entregadas a los productores, introductores, comercializadores o distribuidores, ocasionará una sanción equivalente al valor del impuesto al consumo o participación que corresponde al producto para el cual estaba destinada cada una de las etiquetas.

Artículo 419. Sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía. Cuando no sea posible aprehender la mercancía por haber sido vendida, consumida, destruida, transformada o porque no se haya puesto a disposición de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, o quien haga sus veces, procederá la aplicación de una sanción equivalente al doscientos por ciento (200%) del valor comercial de la misma, que se impondrá al productor, distribuidor, comercializador, transportador, declarante, según sea el caso.

También se podrá imponer esta sanción, al propietario, tenedor o poseedor, o a quien se haya beneficiado de la operación; o a quien tuvo derecho o disposición sobre las mercancías, o a quien de alguna manera intervino en dicha operación, salvo que se trate de un adquirente con factura de

compraventa de los bienes expedida con todos los requisitos legales. Si se trata de un comerciante, la operación deberá estar debidamente registrada en su contabilidad.

La imposición de la sanción prevista en este artículo no subsana la situación irregular en que se encuentre la mercancía, y en consecuencia, la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, o quien haga sus veces, podrá disponer en cualquier tiempo su aprehensión y decomiso.

(...)

Artículo 426. Determinación y aplicación de las sanciones de clausura del establecimiento. La sanción a que se refiere el artículo anterior, se aplicará clausurando el sitio o sede respectiva del contribuyente, responsable o infractor y se impondrán sellos oficiales que contengan leyendas que identifiquen la causal o causales de clausura, tales como, cerrado por: evasión, contrabando, adulteración, falsificación.

El tiempo de cierre del establecimiento y la sanción pecuniaria, se determinará de la siguiente manera:

1. Cuando las causales de la defraudación sean diferentes a las de adulteración y falsificación, el tiempo de cierre del establecimiento, será:

Más de 0 y hasta 10 unidades, 5 días calendario de cierre.
Más de 10 y hasta 20 unidades, 10 días calendario de cierre
Más de 20 y hasta 100 unidades, 15 días calendario de cierre.
Más de 100 y hasta 500 unidades, 20 días calendario de cierre.
Más de 500 unidades, 30 días calendario de cierre.

2. Cuando las causales de la defraudación sean por adulteración y falsificación, el tiempo de cierre del establecimiento, será:

Más de 0 y hasta 10 unidades, 10 días calendario de cierre.
Más de 10 y hasta 50 unidades, 20 días calendario de cierre.
Más de 50 unidades, 30 días calendario de cierre.

Parágrafo 1.- Los valores de referencia de las unidades, para efectos de determinar la sanción de clausura del establecimiento, son las siguientes:

-Para licores, vinos, aperitivos y similares, la unidad de medida será la botella de 750 c.c.
-Para cigarrillos y tabaco elaborado, la unidad de medida será cajetilla de 20 cigarrillos.
-Para cervezas, sifones, refajos y mezclas, la unidad de medida será de botella de 300 c.c.

Esta sanción no será aplicable al tercero tenedor de buena fe, siempre y cuando lo pueda comprobar.

Parágrafo 2. Cuando el lugar clausurado fuere el desarrollo de la actividad, profesión u oficio, por el tiempo que dure la sanción y en todo caso, se impondrán los sellos correspondientes.

Parágrafo 3. Una vez aplicada la sanción de clausura, en caso de incurrir nuevamente en cualquiera de los hechos sancionables con esta medida, la sanción a aplicar será la clausura, equivalente al doble del tiempo establecido para cada caso, y la sanción pecuniaria por reincidencia en violación al monopolio de licores, monopolio de alcohol potable o al impuesto al consumo.

Parágrafo 4. La sanción a que se refiere el presente artículo, se impondrá en el mismo acto de decomiso.

La sanción de que trata este artículo, se hará efectiva dentro de los diez (10) días siguientes al agotamiento de la vía gubernativa.

Parágrafo 5.- Para dar aplicación a lo dispuesto en el presente artículo, las autoridades de policía deberán prestar su colaboración, cuando los funcionarios competentes de la Unidad Administrativa Especial de Impuestos, Rentas y Gestión Tributaria, o quien haga sus veces así lo requieran.

Parágrafo 6. Delación. La confesión del infractor y/o delación de los partícipes en el hecho irregular con resultados positivos que conduzcan al desmantelamiento de productores, distribuidores,

transportadores y expendedores de las especies sujetas a control, beneficiará al infractor con la reducción del veinticinco por ciento (25%) del tiempo inicialmente propuesto, sin que sea inferior al número mínimo de días establecido en el presente artículo.

A los anteriores efectos, invocó como normas vulneradas los artículos 29 y 121 de la Constitución; 199 y 221 de la Ley 223 de 1995; y 59 de la Ley 788 de 2002 bajo el siguiente concepto de violación (f. 4):

Tras plantear como problema jurídico, sí las asambleas eran competentes para crear conductas sancionables, así como sanciones tributarias, mediante ordenanza, señaló que, las competencias son determinadas por la Constitución y la ley, de manera que su aplicación es restrictiva, sin que haya lugar a interpretaciones extensivas, conforme lo ha señalado la Sala de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación, y en tal contexto arguyó que, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 determina que los entes territoriales deben aplicar los procedimientos establecidos en el ET, incluido el régimen sancionatorio, al igual que prevé que tales entidades pueden disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de aplicación de los procedimientos, acorde con la naturaleza de los tributos; por lo que existe obligación legal para los departamentos de aplicar el régimen sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional, pues esta norma, no las facultó para crear conductas sancionables y mucho menos sanciones.

Aseveró que la Asamblea Departamental del Valle del Cauca, vulneró el principio de reserva de ley en general, así como en materia sancionatoria y tributaria, puesto que la regulación de las sanciones está reservada al legislador, conforme con el artículo 29 de la Constitución, que determina que nadie puede ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes, de manera que la tipificación de la sanción resulta indispensable como garantía del principio de legalidad. Adujo que esta Corporación ha señalado que el aspecto sancionatorio es de exclusiva competencia del legislador. Señaló que la ordenanza creó y definió nuevos tipos sancionatorios, no obstante que la demandada, como ente territorial, debía atender la normativa sancionadora del ET, conforme lo ha señalado esta Sección, en virtud del reenvío a dicha regulación, que hace el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Adicionalmente manifestó que, como las sanciones determinadas en las normas acusadas se dirigían a sancionar conductas relacionadas con el impuesto al consumo, debe tenerse en cuenta que, desde la Ley 223 de 1995, las entidades territoriales deben remitirse al ET, para su administración y control, incluido el régimen sancionatorio, como lo ordenan los artículos 199 y 221 *ejusdem*.

En ese orden de ideas, aseguró que ni la Ley 223, ni el ET fijaron sanciones por impedir las actividades de control (art 410), pues las únicas sanciones previstas en la Ley 223 de 1995 fueron la aprehensión y el decomiso. Tampoco se prevén sancionables, las conductas previstas en la ordenanza por adulteración o falsificación de especies venales y etiquetas de señalización, o por no salvaguardarlas o custodiarlas (arts. 411, 417 y 418), pues estas se encuentran tipificadas como delitos y están reguladas en el Código Penal, ni por vender licores por debajo de un precio mínimo (art 412), ni por asuntos relacionados con las tornaguías para el transporte (arts. 414, 415 y 416), ni sanción por no poderse aprehender la mercancía para su decomiso (art. 419). Y, frente a la sanción de cierre de establecimiento por evasión, contrabando, adulteración y falsificación del artículo 426 demandado, expuso que varía el tipo infractor de la sanción por clausura de establecimiento del artículo 657 del ET y aumenta el tiempo de la clausura, respecto de lo fijado en el Estatuto Tributario Nacional, siendo que la adecuación de la sanción a la normativa territorial no faculta para imponer nuevas sanciones ni incrementarlas.

Contestación de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la demanda (ff. 60 a 68). Para ello, destacó las previsiones de los artículos 287, 300, 305 y 338 de la Constitución Política, así como del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, justificando que, en ejercicio de su autonomía territorial se expidieron las normas demandadas de la Ordenanza 397 de 2014, para regular las sanciones de los impuestos a su cargo, a cuyos efectos, transcribió sendos apartes de la sentencia de la Corte Constitucional, en la cual se precisó el ejercicio de la autonomía tributaria de los municipios y departamentos.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda y declaró la nulidad de las normas acusadas (índice 24 de Samai del tribunal). Partió de considerar que, acorde con las leyes 14 de 1983, 223 de 1995 y 788 de 2002, junto con el Decreto Ley 1222 de 1986, los departamentos no pueden establecer gravámenes sobre el consumo de licores diferentes al impuesto de consumo, para luego concluir que las sanciones cuestionadas no gozaban de fundamento legal y por tanto su creación violaba el principio de reserva de ley exigido en materia sancionatoria ya que, de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos estaban obligados a aplicar el régimen sancionatorio del Estatuto Tributario Nacional, y que la única competencia que allí se les otorga en relación con esta materia era para disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos acorde con la naturaleza de los tributos por ellos administrados, de manera que tal disposición no facultaba a los departamentos para crear conductas sancionables y mucho menos sanciones aplicables al ámbito tributario.

Específicamente señaló que las sanciones creadas en las disposiciones demandadas, no se encontraban establecidas en ningún ordenamiento jurídico, por cuanto: i) que la conducta sancionable por no permitir realizar operaciones de control (art 410), no se encontraba tipificada en el ET; ii) que los artículos 411, 417 y 418 pretendieron tipificar conductas desarrolladas por el legislador en el Código Penal, atribuyéndose competencias reservadas al legislador; iii) que la sanción prevista en el 412 por vender licor por debajo de precios mínimos competía exclusivamente al Congreso; iv) que las conductas tipificadas en los artículos 414, 415, 416 relacionadas con las tornaguías, no se encontraban tipificadas en el artículo 219 de la Ley 223 de 1995; v) que el artículo 419 que determina la multa cuando no fuera posible aprehender la mercancía, no se encontraba prevista en los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, que regulan la aprehensión y vi) que la sanción señalada en el artículo 426 que determina la clausura del establecimiento, no se adecuaba a la sanción del artículo 657 del ET, inclusive la hacía más gravosa.

Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primer grado (índice 26 de Samai del tribunal). Para lo cual, insistió en que las asambleas están facultadas para regular los tributos territoriales, así como el régimen sancionatorio, de manera que las disposiciones fueron expedidas en ejercicio de su autonomía como entidad territorial, conforme a su potestad de gestión de los tributos a su cargo y, de forma compatible con la remisión que el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 hace al régimen sancionador del ET, que conforme fue señalado en la sentencia del 12 de julio de 2012 (exp. 17502, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), las entidades tienen autonomía para regular el régimen sancionatorio de los impuestos que no sean compatibles.

Por último, planteó que el régimen sancionatorio previsto en el ET es insuficiente para regular las conductas que podían tipificarse en el caso del incumplimiento de las obligaciones relacionadas con el impuesto al consumo de orden departamental, lo que justificó su inclusión en las normas cuestionadas, postura que, en su opinión, se acompañó con lo previsto en el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, norma que limitó la aplicación de las normas del ET, en lo “*pertinente*”, pues si bien la naturaleza del impuesto de consumo es sustancialmente similar al de las ventas, no lo es en lo concerniente a la movilización de la mercancía por las jurisdicciones territoriales del país, por lo que debe ejercerse control para evitar la evasión, de manera que resulta imposible compatibilizar los hechos que generan la sanción para los tributos nacionales, con los que podían tipificarse con el imptoconsumo departamental.

Pronunciamientos finales

Las partes guardaron silencio. El ministerio público solicitó confirmar la sentencia apelada, pues, en su criterio, las normas acusadas fueron expedidas sin competencia y transgredieron el núcleo esencial del principio de reserva de ley (índice 23 del Samai).

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- Juzga la Sala la legalidad de los actos administrativos demandados atendiendo los cargos de apelación planteados por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de las normas demandadas. Así, corresponde decidir sobre la acusación de nulidad formulada contra los artículos 410, 411, 412, 414, 415, 416, 417, 418, 419 y 426 de la Ordenanza nro. 397, del 18 de diciembre de 2014.

2- Para la actora, la Asamblea Departamental del Valle del Cauca vulneró los principios de reserva de ley en general, así como en materia sancionatoria y tributaria, comoquiera que la regulación de las sanciones compete al legislador, conforme con el artículo 29 de la Constitución Política. Adujo que, la ordenanza creó y definió nuevos tipos sancionatorios (los cuales enlistó con el correlativo análisis), no obstante que la demandada debía atender la regulación sancionadora del ET, conforme con la remisión efectuada por el artículo 59 de la Ley 788 de 2002. Así también señaló que como las sanciones determinadas en las normas acusadas se dirigían a sancionar conductas relacionadas con el impuesto al consumo, debía tenerse en cuenta que, desde la Ley 223 de 1995 (arts. 199 y 221) las entidades territoriales debían remitirse al ET, para su administración y control, lo que incluía el régimen sancionatorio.

3- El tribunal prohibió los cuestionamientos de la actora, al concluir que la creación de las sanciones violaba el principio de reserva de ley que se exige en materia sancionatoria, y que de conformidad con el artículo 59 de la Ley 788 de 2002, los departamentos estaban obligados a aplicar el ET, que la única competencia que allí se les otorgó, fue para disminuir el monto de las sanciones y simplificar los procedimientos, conforme con la naturaleza de los tributos administrados, y no para crear conductas sancionables.

Es así como precisó que, el ET no tipificaba como conducta sancionable el no permitir realizar operaciones de control, como lo hace el artículo 410 demandado, pues esos operativos se encuentran enmarcados en las facultades de los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, referidos a la aprehensión y decomiso de productos, reglamentados por el Decreto 2141 de 1996, siendo las únicas conductas sancionables las allí señaladas, para las cuales solo se señala como sanción el decomiso. Asimismo, manifestó que los

artículos 411, 417 y 418 de la norma acusada pretendieron tipificar conductas desarrolladas por el legislador en el Código Penal, atribuyéndose competencias reservadas al legislador. Respecto del artículo 412 enjuiciado advirtió que, si bien el departamento es competente para fijar precios mínimos de venta de licores, no está autorizado para la imposición de sanciones, por ser esto de competencia exclusiva del Congreso. Sobre las conductas tipificadas en los artículos 414, 415, 416 relacionadas con las tornaguías, señaló que el artículo 219 de la Ley 223 de 1995, no tipifica tales conductas sancionables, ni las sanciones, se limita a ordenar al Gobierno Nacional la regulación del sistema. Respecto del artículo 419, referido a la multa cuando no fuera posible aprehender la mercancía, precisó que la facultad de aprehensión era regulada por los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, ninguna de las cuales establecía sanciones cuando no fuera posible aprehender la mercancía. Finalmente, aseveró que la sanción de clausura del establecimiento prevista en el artículo 426 demandado, no se adecuaba a la sanción del artículo 657 del ET (antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016), inclusive la hacía más gravosa.

Tras ello, la demandada apelante insistió en que las asambleas están facultadas para regular los tributos territoriales, así como el régimen sancionatorio, de manera que las disposiciones se expidieron en ejercicio de su autonomía como entidad territorial, de forma compatible con la remisión del artículo 59 de la Ley 788 de 2002 al régimen sancionador del ET, que conforme con la sentencia del 12 de julio de 2012 (exp. 17502, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas), las entidades tienen autonomía para regular el régimen sancionatorio de los impuestos que no sean compatibles.

Aseveró que el régimen sancionatorio previsto en el ET no es suficiente para regular las conductas que podían tipificarse en relación con el impuesto al consumo, lo que justificó su inclusión en las normas cuestionadas, lo que a su juicio corresponde con lo previsto en el artículo 221 de la Ley 223 de 1995, que limitó la aplicación del ET, a lo “*pertinente*”; pues si bien la naturaleza del impuesto de consumo es similar al de las ventas, no lo es en cuanto a la movilización de la mercancía por el territorio del país, por lo se precisa ejercer control para evitar la evasión, de manera que resulta imposible compatibilizar los hechos generadores de la sanción para los tributos nacionales, con los que podían tipificarse respecto del impuesto al consumo. En ese sentido, sostiene que el régimen sancionatorio previsto en el ET es insuficiente para regular el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con el impuesto al consumo, en el nivel departamental y ello justificó que la asamblea del departamento regulara su régimen sancionador de forma compatible, ya que en el ET no hay reproches sancionatorios por conductas de incumplimiento en las obligaciones de tributos locales (a su entender, este modo de interpretar sus potestades normativas han sido avaladas en la sentencia del 12 de julio de 2012, exp. 17502, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas).

Bajo el estricto contexto normativo antes señalado, la Sala abordará el control abstracto de legalidad de las disposiciones acusadas.

La litis planteada gira entorno a determinar si la demandada vulneró los principios de reserva de ley y de legalidad en materia sancionadora, excedió el ejercicio de sus funciones atribuidas constitucional y legalmente e incurrió en una falta de competencia al expedir las normas acusadas, toda vez que creó y definió nuevos tipos sancionadores no autorizados por el legislador, a saber: (i) sanción por no permitir actividades de control (art. 410); (ii) sanción por poseer especies venales adulteradas o falsas (art. 411); (iii) sanción por venta de licores por debajo del precio mínimo (art. 412); (iv) sanción por no movilización de mercancías dentro del término legal (arts. 414); (v) sanción por legalización extemporánea de tornaguía (art. 415); (vi) sanción por solicitar anulación de

tornaguías (art. 416); (vii) sanción por poseer etiquetas de señalización adulteradas o falsas (art. 417); (viii) sanción por no salvaguardar y custodiar las etiquetas de señalización (art. 418); (ix) sanción cuando no sea posible aprehender la mercancía (art. 419), y (x) determinación y aplicación de las sanciones de clausura del establecimiento (art. 426), tipos sancionadores administrativos que no están contemplados en la Ley 223 de 1995, como tampoco en el régimen sancionador del ET.

4- Partirá la Sala de destacar que, acorde con el artículo 185 de la Ley 223 de 1995, el impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones.

Ahora bien, la jurisprudencia de esta Sección² ha precisado que en el marco de los artículos 1º, 287 y 300 de la Constitución, los departamentos y demás entidades territoriales cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses, en particular para administrar las fuentes de sus ingresos, *i.e.*, los impuestos a su cargo, de allí que el artículo 300 *ídem*, les reconozca potestad normativa para regular sus tributos, siempre que se ejerza dentro de «*los límites de la Constitución y la ley*», de suerte que no pueden existir tributos territoriales sin ley que los autorice. Es decir se trata de una potestad normativa tributaria limitada. Así, la determinación del régimen tributario territorial fijado a través de las ordenanzas o acuerdos es asimétrico respecto de los tributos nacionales, pues, según la jurisprudencia Constitucional «*no es admisible que existan tributos territoriales regulados completa y exclusivamente por normas locales*» (sentencia C-517 de 1992, MP: Ciro Angarita Barón), por lo que las potestades tributarias atribuidas a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales deben estar precedidas de la respectiva ley de creación del tributo territorial.

En armonía con las potestades normativas derivadas, que se predican de los entes territoriales en materia tributaria, esta corporación³ ha señalado que existen límites en la regulación del régimen sancionador, pues esta materia está reservada al legislador en garantía del artículo 29 constitucional, que determina la preexistencia de una ley respecto de una determinada conducta.

En lo que respecta al régimen sancionatorio de las entidades territoriales, el artículo 59 de la Ley 788 de 2002 determina que están obligadas a aplicar los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, cobro y devoluciones, al igual que el régimen sancionatorio incluída su imposición, respecto de los tributos que administren, dejando solo a salvo la posibilidad de que puedan disminuir y simplificar el monto de las sanciones y el término de la aplicación, acorde con la naturaleza de sus tributos, teniendo en cuenta la proporcionalidad de éstas respecto del monto de los impuestos. Destaca la Sala de esta previsión que, la autorización legislativa es para atenuar las sanciones y simplificar los procedimientos, que no para crearlas.

En línea con lo anterior, debe enfatizar esta corporación que la potestad procedimental tributaria de los entes territoriales debe sujetarse a las expresas previsiones del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, que determinan la aplicación del procedimiento tributario

² Sentencias del 05 de junio de 2014 y 05 de febrero de 2015 (exps. 19945 y 20654, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia); del 14 de mayo de 2015 (exp. 19548, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas); del 02 de mayo de 2019 (exp. 23258, CP: Milton Chaves García); del 29 de abril, 30 de julio de 2020; y del 23 de junio de 2022 (exps. 24462, 24117 y 25816, CP: Julio Roberto Piza Rodríguez).

³ Sentencia del 10 de noviembre de 2000 (exp. 10870, CP: Juan Ángel Palacio Hincapié), y del 23 de septiembre de 2013 (exp. 18610, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

nacional a los tributos locales, sin perjuicio de que puedan atenuar las sanciones y «simplificar» los procedimientos sin menoscabar el debido proceso.

4.1- Ahora bien, en el *sub lite*, el asunto jurídico en cuestión, estuvo dirigido a sancionar conductas relacionadas con el impuesto al consumo de licores lo cual se encuentra reglado en la Ley 223 de 1995, cuyo artículo 199 estableció que la potestad de gestión del tributo (*i.e.* fiscalización, liquidación oficial, cobro y recaudo) corresponde a los departamentos y al distrito capital, quienes, por expresa remisión normativa, están obligados a aplicar los procedimientos del ET, en particular, el régimen sancionatorio tributario (artículo 221 *ídem*), regulado a partir del artículo 634 del ET (título III, libro V) y que no consagra ninguno de los tipos sancionatorios que fueron consagrados en las disposiciones acusadas (arts. 410, 411, 412, 414, 415, 416, 417, 418 y 419) salvo por la sanción de clausura del establecimiento (426), la cual se estudia en apartes posteriores.

Tampoco la Ley 223 de 1995 (reglamentada por el Decreto 2141 de 1996) que regula el impuesto al consumo, consagra, ni autoriza la creación de ninguno de los tipos sancionatorios en cuestión. Solo se advierte que el artículo 200 *ibidem* consagra la facultad de aprehender y decomisar los productos sometidos al impuesto al consumo, en la respectiva jurisdicción, cuando no se acredite el pago de la obligación sustancial o cuando se incumplan las obligaciones de los sujetos responsable listadas a partir del artículo 21 del mencionado decreto.

4.2- De acuerdo con el marco jurídico referenciado, advierte la Sala que los artículos 410, 412, 414, 415 y 416 de la ordenanza cuestionada imponen sanciones por no permitir las actividades de control, por venta de licores por debajo del precio mínimo, por no movilizar las mercancías dentro del término legal, por legalización extemporánea de la tornaguía y por solicitar anulación de tornaguías pasados tres días, determinan verbos rectores y adecuaciones típicas que reprochan el incumplimiento de obligaciones tributarias derivadas del impuesto al consumo regulado en la Ley 223 de 1995, lo cual no fue autorizado por esta normativa, ni corresponde a la tipología sancionatoria prevista en el Estatuto Tributario Nacional.

También se encuentra que, los tipos sancionatorios descritos en los artículos 411, 417 y 418 de la norma demandada, que imponen sanciones por poseer especies venales o etiquetas adulteradas o falsas y por no salvaguardar y custodiar las etiquetas de señalización, pretenden reprochar conductas que son reprimidas en el espectro del derecho penal mediante los artículos 279, 280, 281 y 282 del Código Penal, normativa especial, cuya réplica no autoriza la Ley 223 de 1995, ni el Estatuto Tributario Nacional; similar situación ocurre con la sanción prevista en el artículo 419 de la ordenanza, que tipifica una sanción cuando no sea posible aprehender una mercancía, con la cual se pretende reproducir una sanción prevista en materia aduanera (*i.e.*, artículo 648 del Decreto 1165 de 2019, antes artículo 503 del Decreto 2685 de 1999), sin autorización legal.

Finalmente en lo que respecta al artículo 426 demandado, referente a la sanción de clausura del establecimiento, cuya modulación depende de si la defraudación, ocurre por las causales de adulteración y falsificación, advierte la Sala que si bien el ordenamiento tributario nacional consagra la sanción de clausura en el artículo 657 E.T, los supuestos de tal disposición, difieren sustancialmente de los que prevé la norma enjuiciada, lo que deja en evidencia que se trata de un nuevo tipo sancionatorio, no autorizado en el ET, ni tampoco por la Ley 223 de 1995, el que por demás resulta más gravoso que el previsto en la norma nacional, pues mientras este último determina la sanción por tres días para disciplinar algunas conductas, la norma departamental cuestionada, parte desde cinco



días de cierre del establecimiento.

Por todo lo anterior, encuentra la Sala que las normas demandadas transgredieron los principios de reserva de ley y de legalidad, excedieron el ejercicio de la competencia de la asamblea departamental, comoquiera que tal corporación territorial no estaba legitimada para crear sanciones, por el contrario debía sujetarse al régimen sancionatorio previsto en la el ET, por expresa disposición del artículo 59 de la Ley 2002, y en lo específicamente regulado para el impuesto al consumo en la Ley 223 de 1995.

Por lo expuesto, no prospera la apelación. En cambio, se impone confirmar la decisión de primera instancia.

5- No habrá condena en costas por tratarse de una controversia en la que se ventila un tema de interés público, de conformidad con el artículo 188 CPACA.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia apelada.
2. Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN