



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN PRIMERA

Bogotá, D.C., veintiuno (21) de junio de dos mil dieciocho (2018)

CONSEJERA PONENTE: MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ.

REF: Expediente núm. 11001-03-24-000-2012-00074-00.

Acción: Nulidad.

Actor: PABLO J. CÁCERES CORRALES

TESIS: MEDIANTE EL DECRETO 1640 DE 1996 DEMANDADO SE PODÍA ASIGNAR A LA CONTRALORÍA GENERAL DE LA REPÚBLICA, EL EJERCICIO DEL CONTROL FISCAL SOBRE LOS RECURSOS PERCIBIDOS POR LOS ENTES TERRITORIALES, A TRAVÉS DEL FONDO CUENTA DE IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS, POR CONCEPTO DE DICHOS IMPUESTOS, HABIDA CUENTA QUE EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA ESTABA FACULTADO PARA EXPEDIRLO POR VIRTUD DE LA POTESTAD REGLAMENTARIA Y CON FUNDAMENTO EN EL ARTÍCULO 253 DE LA LEY 223, Y EN RAZÓN DE QUE ESTOS RECURSOS SON DE LA NACIÓN Y, POR EDE, ESTÁN SUJETOS AL CONTROL FISCAL DE ESE ENTE DE CONTROL Y NO REQUIEREN DE HABILITACIÓN LEGAL, QUE DELIMITE LOS SUPUESTOS EN LOS QUE ESA ATRIBUCIÓN PODRÍA TENER LUGAR, SEGÚN LO PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 267 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA Y 5º, NUMERAL 6, DEL DECRETO LEY 267.

La Sala decide, en única instancia, la demanda promovida por el

ciudadano **PABLO J. CÁCERES CORRALES** tendiente a obtener la declaratoria de nulidad de la expresión "***así como al control fiscal de la Contraloría General de la República***", contenida en el artículo **1º del Decreto 1640 de 10 de septiembre de 1996**, expedido por el Gobierno Nacional.

I. ANTECEDENTES

I.1. El ciudadano **PABLO J. CÁCERES CORRALES**, obrando en su propio nombre y en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del CCA presentó demanda ante esta Corporación, tendiente a obtener la nulidad parcial del artículo 1º del Decreto 1640 de 10 de septiembre de 1996, "***Por la cual se reglamenta el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros de que trata la Ley 223 de 1995, y se dictan otras disposiciones***", expedido por Gobierno Nacional.

I.2. En apoyo de sus pretensiones señaló, en síntesis, los siguientes hechos:

1º. Los impuestos de carácter departamental, de que trata el presente asunto y que ingresan al Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, son los de consumo de productos específicos, a saber: licores y cigarrillos o derivados del tabaco. Su régimen se codificó en la Ley 14 de 6 de julio de 1983¹ y posteriormente, en el Decreto Extraordinario 1222 de 18 de abril de 1986.²

2º. Las rentas (fondos o bienes) que produce el impuesto de consumo de licores y vinos importados, así como de cigarrillos y tabaco, fueron cedidos a los Departamentos y al Distrito Capital, por decisión expresa de la ley.

3º. Los fondos o recursos provenientes de los impuestos al consumo y al deporte, que cancelen los importadores de licores y cigarrillos, son rentas exclusivamente departamentales y del Distrito Capital de Bogotá. La Nación colombiana no tiene propiedad ni manejo alguno sobre esos recursos de origen tributario.

¹“Por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones.”

² “En ejercicio de las facultades extraordinarias que le confiere la Ley 3ª de 1986 y oída la comisión asesora a que ella se refiere.”

I.3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

En apoyo de sus pretensiones, el actor adujo la violación de los artículos 150, inciso 1º; 189, numeral 11; 267 y 272 de la Constitución Política.

Explicó el alcance del concepto de la violación, aduciendo, en síntesis, lo siguiente:

Que, el Gobierno Nacional no tiene competencia para asignar, mediante el **Decreto Reglamentario demandado**, cuya fuente es el artículo 189, numeral 11 de la Constitución Política, la función del ejercicio del control fiscal a la Contraloría General de la República sobre entes territoriales (departamentos y Distrito Capital de Bogotá) y sus rentas de igual naturaleza, en tanto que el artículo 267 *ibídem*, exige que esa atribución únicamente puede hacerse en casos excepcionales previstos por la ley.

Expresó que, para que la Contraloría General de la República ejerza el control fiscal de los recursos, fondos o bienes, estos han de ser

de la Nación. Pero, si los fondos pertenecen a los entes territoriales, dicho ente de control no podrá cumplir con esa función, ya que la Constitución Política la encomienda a otros entes de control territoriales.

Manifestó que, no obstante lo anterior, la Constitución Política, en su artículo 267, establece que en casos excepcionales la Contraloría General de la República puede ejercer ese control fiscal sobre cuentas de cualquier entidad territorial, siempre y cuando la ley los prevea especialmente.

Adujo que, ello significa que existe una reserva de ley de la facultad de asignar esta clase de competencia y que esa atribución es para casos excepcionales y no es la regla general.

Advirtió que, es una realidad que dentro de nuestro ordenamiento no existe ley alguna que faculte a la Contraloría General de la República para ejercer el control fiscal sobre la administración y gestión de los recursos de carácter departamental o del Distrito Capital, provenientes del impuesto del consumo causado en la

importación de licores, vinos, aperitivos y similares, cigarrillos, tabaco y sus derivados y del impuesto destinado al deporte.

Alegó que, la frase demandada es contraria a los artículos 150, inciso 1º; 189, numeral 11; 267 y 272 de la Constitución Política.

Anotó que, la naturaleza reglamentaria del Decreto es manifiesta, por lo cual se ratifica la tesis de que no se trata de una ley del Congreso de la República, ni de un decreto que se hubiere dictado en uso de las facultades extraordinarias previstas en el artículo 150, numeral 10, de la Constitución Política.

Indicó que, en la Ley 223 de 20 de diciembre de 1995³ no existe norma alguna que atribuya el control fiscal de los recursos recaudados por el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros a la Contraloría General de la República y que justifique la parte demandada del **artículo 1º del Decreto 1640 de 1996, acusado.**

³ “Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.”

Concluyó que, las normas indicadas como violadas tienen fundamento en que la competencia para asignar el control fiscal de los entes territoriales y de los recursos de los departamentos, distritos y municipios a la Contraloría General de la República es exclusiva de la ley del Congreso de la República y no del reglamento expedido en uso de la potestad reglamentaria del Presidente de la República, de que trata el artículo 189, numeral 11, de la Constitución Política, ni de la Ley 223, ni de otra ley expedida por el legislador.

Que, esta facultad de vigilancia fiscal a los entes territoriales está atribuida claramente a las contralorías departamentales, distritales o municipales, por expresa disposición del artículo 272 de la Consitución Política.

II. TRÁMITE DE LA ACCIÓN

A la demanda se le imprimió el trámite del procedimiento ordinario, en desarrollo del cual se surtieron las etapas de admisión, fijación en lista, probatoria y alegaciones.

II.1. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

II.1.1. La Nación- Ministerio de Hacienda y Crédito, a través de apoderado, contestó la demanda, en la cual se opuso a la prosperidad de sus pretensiones, arguyendo, en esencia, lo siguiente:

Que, en ejercicio de la autonomía de que gozan las entidades territoriales para cumplir con los fines propios, deben percibir recursos de distinta naturaleza, esto es, recursos de fuentes endógenas y exógenas.

Trajo a colación la sentencia C-219 de 24 de abril de 1997 de la Corte Constitucional (Magistrado ponente doctor Eduardo Cifuentes Muñoz), que definió las fuentes exógenas de financiación, que admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central del Gobierno Nacional y las endógenas, que resultan de los recursos propios de las entidades territoriales.

Precisó que, es la Constitución Política la encargada de definir bajo qué circunstancias, un tributo es constitutivo de fuente exógena o endógena de financiación de una entidad territorial, de conformidad con lo establecido en sus artículos 150, numeral 12; 287; 300, numeral 4, y 313, numeral 4.

Afirmó que, el impuesto al consumo de extranjeros, objeto de estudio, se ubica dentro de la clasificación de recursos de fuentes exógenas, es decir, aquellos que no son propios de los departamentos o del Distrito Capital, sino que son cedidos por parte de la Nación, como lo sostuvo la Corte Constitucional en la sentencia C-414 de 6 de junio de 2012 (Magistrado ponente doctor Mauricio González Cuervo).

Indicó que, con la promulgación de la Ley 223 se reguló el cobro del impuesto al consumo de productos extranjeros, para lo cual se estableció así la facultad de que gozaban los departamentos, bajo la normativa anterior, para regular el monopolio de productos destilados en sus jurisdicciones, sin distinguir entre productos nacionales o extranjeros.

Anotó que, el artículo 224 *ibídem*, dio lugar a la creación de un Fondo Cuenta, cuya principal función es la de actuar como intermediario entre los responsables de la declaración, los responsables del pago y los departamentos beneficiarios de dichos tributos.

Citó la sentencia C-541 de 6 de julio de 2011 de la Corte Constitucional (Magistrado ponente doctor Nilson Pinilla Pinilla), en la que se sostuvo:

"Así las cosas, para que la Contraloría General de la República pueda ejercer sus funciones sobre cuentas o recursos de las entidades territoriales se requiere, entonces, una expresa habilitación legal que delimite los supuestos en los que esa atribución podría tener lugar.

Sin embargo, a partir de lo previsto en la parte final del primer inciso del precitado artículo 267, es claro que si determinados recursos incorporados al presupuesto de una entidad territorial, o manejados a cualquier otro título por una de ellas, pertenecen a la Nación, no será necesaria esa expresa previsión legal, ya que en ese caso se trataría justamente de "entidades que manejan fondos o bienes de la Nación."

Observó que, si bien es cierto, debe existir una ley que le atribuya funciones a la Contraloría General de la República respecto del

control fiscal de los recursos de las entidades territoriales, no es menos cierto que dicho ente de control se encuentra facultado constitucionalmente, de conformidad con lo establecido en el artículo 267 de la Constitución Política, para ejercer ese control sobre recursos de públicos de la Nación.

Y, en el presente caso, los recursos percibidos por el recaudo del impuesto al consumo de productos extranjeros son de la Nación y esta los ha cedido a los departamentos y municipios, razón por la cual el hecho de que la Ley 223, que creó el Fondo Cuenta, no haya hecho alusión al control fiscal por parte de la Contraloría General de la República sobre los referidos recursos, no implica que se pueda afirmar que la misma no tiene competencia para ejercerlo.

Estimó que, no se está haciendo cosa distinta a lo que dice el artículo 267 de la Constitución Política, ya que existe la Ley Orgánica de la Contraloría General de la República y del Sistema Nacional de Control Fiscal, la cual se ha encargado de regular y desarrollar con amplio detalle lo relacionado con las funciones y competencias del mencionado órgano de control, por lo que

difícilmente se podría concluir que el acto demandado regula una materia que además de no competirle su reglamentación, ya ha sido regulada por la ley.

Alegó que, no se vulnera el citado artículo, en la medida que lo previsto en el Decreto demandado lejos de pretender regular una materia ajena a su competencia, dado que dicha materia ya fue regulada por una ley orgánica, lo que busca es concretar la importancia del control realizado por la Contraloría General de la República, previsto en la Constitución Política.

Sostuvo que, el **Decreto acusado** pretende dar desarrollo a los principios constitucionales y legales propios del control fiscal, en especial, tratándose de un Fondo Cuenta que contiene recursos públicos del orden nacional, vale decir, recursos percibidos por el recaudo del impuesto al consumo de productos extranjeros.

Que, en tales condiciones, no se infringen las disposiciones constitucionales que regulan lo relacionado con las competencias y

funciones de las contralorías departamentales, municipales y distritales.

Consideró que, la Contraloría General de la República, como órgano de control estatal, tiene la obligación de ejercer vigilancia fiscal sobre recursos de la Nación, independientemente del reconocimiento de dicha función en el Decreto acusado, pues en varios pronunciamientos del Consejo de Estado se ha manifestado que la Federación Nacional de Departamentos ostenta la condición de entidad pública de segundo grado, al estar constituida por entidades públicas y manejar recursos públicos, lo cual permite señalar que el mencionado ente de control, en cumplimiento de las competencias que le han sido asignadas por mandato constitucional y legal, tiene el deber de ejercer el control fiscal sobre entidades que tienen a su cargo el manejo de fondos o bienes de la Nación.

Concluyó que, los recursos que componen el Fondo Cuenta, de que trata la Ley 223, son del orden nacional y corresponderá a la Contraloría General de la República ejercer control sobre los mismos, dado que hasta el momento en el que se giren o

transfieran tales recursos a cada una de las entidades territoriales de acuerdo con su grado de participación, no habrá posibilidad para que cada una de las contralorías departamentales ejerza control sobre esos recursos.

Por tal razón, corresponde indiscutiblemente el seguimiento y control de esos recursos a la Contraloría General de la República.

II.1.2. La Contraloría General de la República, tercera con interés directo en los resultados del proceso, solicitó que se denieguen las pretensiones de la demanda, porque carecen de fundamento legal.

Señaló que, la competencia de la Contraloría General de la República es otorgada por la Constitución Política y en el caso del acto demandado, esta es desarrollo expreso de lo dispuesto en la Ley 223, porque el control recae sobre la administración del Fondo de Cuenta de Impuesto al Consumo de Productos Extranjeros, mas no sobre los recaudos que ella hace con el fin de ser revertidos a los departamentos.

De manera, que el ente de control sí está facultado tanto por la Constitución Política, como por la ley, para realizar el referido control fiscal.

Expresó que, fue el legislador el que estableció que el mencionado Fondo Cuenta no es una entidad exenta del control fiscal del ente fiscalizador y que su control le corresponde a la Contraloría General de la República.

Que, es una cuenta pública especial en el presupuesto de la Coporación Conferencia Nacional de Gobernantes, por lo tanto, está sujeta a las normas y principios que regulan la contabilidad general del Estado y a las establecidas en la Ley Orgánica del Presupuesto.

Adujo que, la Ley 223 fue la que creó el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros y determinó de manera taxativa que el control fiscal lo ejercería la Contraloría General de la República.

Aclaró que, la facultad de que la mencionada Contraloría ejerza dicho control fiscal se la otorga una disposición constitucional. No es el Presidente de la República quien otorga esa facultad al ente fiscalizador.

Alegó que, el artículo 267 de la Constitución Política, faculta a la la Contraloría General de la República para realizar el control sobre cualquier entidad territorial, cuando expresa: *"la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial"*.

Explicó que, esa disposición constitucional fue observada por el Presidente de la República, al momento de expedir el Decreto demandado y desarrollar el artículo 1º del mismo.

Indicó que, es la Constitución Política la que faculta para ejercer el control fiscal y es la ley la que dispone quién ejercerá ese control sobre el Fondo Cuenta en mención.

III. ALEGATO DEL MINISTERIO PÚBLICO

La **Procuraduría Delegada para la Conciliación Administrativa**

en su vista de fondo, se muestra partidaria de que se denieguen las pretensiones de la demanda, toda vez que el demandante no logró desvirtuar la presunción de legalidad del **artículo 1º del Decreto 1460 de 10 de septiembre de 1996 acusado**.

Expresó que, de acuerdo con la sentencia C-414 de 6 de junio de 2012 de la Corte Constitucional (Magistrado ponente doctor Mauricio González Cuervo), los recursos que alimentan el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros no son propios de los departamentos o del Distrito Capital; son rentas cedidas por la Nación, consideradas como fuentes de naturaleza exógena.

Sostuvo que, atendiendo lo señalado por la jurisprudencia constitucional (sentencia C-364 de 2 de abril de 2001⁴), la Contraloría General de la República tiene amplias facultades para ejercer control sobre los recursos exógenos de las entidades

⁴ Magistrado ponente doctor Eduardo Montealegre Lynett.

territoriales, mientras que su intervención en relación con los recursos endógenos debe ser excepcional, tal y como lo dispone el artículo 267 de la Constitución Política.

Indicó que, según el Decreto Ley 267 de 22 de febrero de 2000⁵, la Contraloría General de la República ejerce de forma prevalente y en coordinación con las contralorías territoriales, la vigilancia sobre la gestión fiscal y los resultados de la administración y manejo de los recursos nacionales que se transfieren a cualquier título a las entidades territoriales, de conformidad con las disposiciones legales.

Que, por ello, al ser los recursos que alimentan el Fondo Cuenta en mención, rentas cedidas por la Nación, la Contraloría General de la República, en los términos de la citada Ley, ejerce de forma prevalente el control fiscal sobre dichos recursos.

Anotó que, de acuerdo con la sentencia C-127 de 2012 de la Corte Constitucional y lo dispuesto en los artículos 267, 272 y 286 de la

⁵ "Por el cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se establece su estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones."

Constitución Política, el control fiscal en relación con las rentas cedidas por la Nación a los entes territoriales se realiza en forma concurrente entre la Contraloría General de la República y las contralorías departamentales.

Concluyó que, la ley y la Jurisprudencia constitucional han establecido en relación con las rentas cedidas por la Nación, que se catalogan como fuentes exógenas, que la Contraloría General de la República ejerce un control fiscal prevalente, que concurre con el de las contralorías departamentales, al tenor de lo señalado en el citado artículo 272.

Que, por lo tanto, el aparte demandado es una reproducción de las competencias que la ley y la jurisprudencia constitucional le han reconocido al mencionado órgano de control, en el ejercicio del control fiscal con respecto a las referidas rentas.

IV. CONSIDERACIONES DE LA SALA

El presente asunto se contrae a establecer la legalidad de la expresión "**así como al control fiscal de la Contraloría General de la República**" contenida en el **artículo 1º del Decreto 1640 de 10 de septiembre de 1996**, expedido por el Gobierno Nacional.

El artículo primero del citado Decreto es del siguiente tenor:

"DECRETO 1640 de 1996
(septiembre 10).

MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Por el cual se reglamenta el Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros de que trata la Ley 223 de 1995, y se dictan otras disposiciones.

EL PRESIDENTE DE LA REPUBLICA DE COLOMBIA,

en uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial las conferidas por el artículo 189, numeral 11, de la Constitución Política, y en desarrollo del artículo 253 de la Ley 223 de 1995,

DECRETA:

FONDO-CUENTA DE IMPUESTOS AL CONSUMO DE PRODUCTOS EXTRANJEROS.

ARTICULO 1o. DEFINICION. El Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, creado por el artículo 224 de la Ley 223 de 1995, es una cuenta pública especial en el presupuesto de la Corporación Conferencia Nacional de Gobernadores, sujeta a las normas y principios que regulan la contabilidad general del Estado y a las normas y principios

establecidos en la Ley Orgánica del Presupuesto en lo pertinente, **así como el control fiscal de la Contraloría General de la República** [...](Las negrillas y subrayas fuera de texto corresponden al aparte acusado)."

El actor alegó la violación de los artículos 150, inciso 1º, 189, numeral 11, 267 y 272 de la Constitución Política, al considerar que la competencia para asignar a la Contraloría General de la República el ejercicio del control fiscal sobre los recursos percibidos por los entes territoriales, a través del Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, por concepto de los referidos impuestos, es exclusiva de la ley del Congreso de la República y no del **decreto acusado**, expedido en uso de la potestad reglamentaria del Presidente de la República.

Sobre el particular, la Sala advierte lo siguiente:

Del texto del Decreto acusado se desprende que éste fue expedido por el Gobierno Nacional para reglamentar el Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros de que trata la Ley 223, en ejercicio de la atribución que le ha conferido el artículo

189, numeral 11, de la Constitución Política y en desarrollo del artículo 253 de dicha Ley.

En cuanto al alcance de la *potestad reglamentaria*, establecida en el citado artículo 189, numeral 11, esta Sección en sentencia de 6 de junio de 2013 (Expediente nro. 11001-03-24-000-2006-00284-00, actor: Luis Jaime Salgar Vegalara, Consejera ponente doctora María Claudia Rojas Lasso), precisó lo siguiente:

“[...] Constitucionalmente la potestad reglamentaria pertenece al Presidente de la República (Artículo 189 (11) Superior), quien como Jefe de Gobierno la ejerce mediante la expedición de decretos, resoluciones y órdenes; actos que de acuerdo con lo previsto en el artículo 115 Superior, revisten una forma especial, en la medida en que deben contar con la firma del Ministro o Director de Departamento Administrativo respectivo, quienes por ese hecho se hacen responsables.

El ejercicio de la potestad reglamentaria tiene por objeto dictar las normas complementarias necesarias para la cumplida ejecución de una regulación. Por ello, el acto reglamentario es un acto complementario de la regulación y no una creación originaria como ésta.

Así, en sentencia de febrero 8 de 2000⁶, la Sala Plena del Consejo de Estado, sobre esta temática, puntualizó:

“El poder reglamentario lo otorga directamente la Constitución al Presidente de la República como suprema autoridad administrativa, con la finalidad de que expida normas de carácter general para la correcta ejecución de

⁶ M.P. Dr. Javier Díaz Bueno, Radicación C-761.

la ley. Por ser una atribución propia que le confiere la Carta Política, no requiere de una norma legal que expresamente la conceda y se caracteriza además por ser atribución inalienable, intransferible e inagotable, no tiene un plazo para su ejercicio y es irrenunciable, aunque **no es un poder absoluto pues se halla limitado por la Constitución y la ley, ya que al ejercerla el Presidente de la República no puede alterar o modificar la ley que reglamenta.**

Los límites de la potestad reglamentaria están señalados en cada caso por la necesidad de que sea cumplida debidamente la ley de que se trate, de manera que si la ley suministra todos los elementos indispensables para su cumplimiento, nada habrá de agregársele y, por consiguiente, no habrá oportunidad para el ejercicio de la potestad reglamentaria; **pero si faltan en ella detalles necesarios para su correcta aplicación habrá lugar a proveer a la regulación de esos detalles, en ejercicio de la potestad reglamentaria. En otros términos, tanta será la materia reglamentable cuanta determine la necesidad de dar cumplimiento a la ley...** Las negrillas y subrayas fuera de texto.)

Y, en Sentencia de octubre 26 de 1999⁷, la Sala Plena del H. Consejo de Estado, acerca del alcance de la potestad reglamentaria, dijo:

“(...) Los límites de la potestad reglamentaria están señalados en cada caso por la necesidad de que sea ejecutada cumplidamente la ley de que se trate, de manera que si la ley suministra todos los elementos indispensables para su ejecución nada habrá de agregársele y, por consiguiente, no habrá oportunidad para el ejercicio de la potestad reglamentaria; **pero si faltan en ella detalles necesarios para su correcta aplicación hay lugar a proveer a la regulación de esos detalles, en ejercicio de la potestad reglamentaria. En otros términos, tanta será la materia reglamentable cuanta determine la necesidad de dar cumplimiento a la ley. El**

⁷ M.P. Dr. Reinaldo Chavarro Buriticá. Radicación IJ-007

reglamento desarrolla y complementa la ley reglamentada, con el objeto de asegurar su ejecución. La potestad reglamentaria de las leyes está referida a cualesquiera leyes, sin distinciones, que no las establece la norma constitucional". Ahora bien, la potestad de reglamentar la ley no puede confundirse con la facultad de expedir actos administrativos de carácter general. Es así que, según lo expuesto, en ejercicio de la potestad reglamentaria se expiden decretos, resoluciones y órdenes necesarios para que la ley pueda ser ejecutada, en tanto que mediante los actos que se expidan en ejercicio de la facultad de dictar actos de carácter general se ejecuta la ley. **Además, la potestad de reglamentar la ley es atribución del Presidente de la República, según lo establecido en el artículo 189, numeral 11, de la Constitución,** en tanto que de la facultad de expedir actos administrativos de carácter general están investidas muchas autoridades[...] (Las negrillas y subrayas fuera de texto)".

De tal manera que, al hacerse uso de tales potestades, el Ejecutivo debe inspirarse en el propósito de desarrollar, aclarar, complementar y hacer mucho más explícita la norma de carácter legislativo que le sirve de sustento, en orden a facilitar y asegurar su ejecución y correcto cumplimiento.

En desarrollo de tales funciones, el Presidente de la República dictó el **Decreto 1640 de 10 de septiembre de 1996 acusado**, con el objeto de desarrollar reglamentariamente el Fondo-Cuenta de

Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, que fue creado a través de la Ley 223.

La citada **Ley 223**, prevé:

“[...] **LEY 223 DE 1995**

(Diciembre 20)

Por la cual se expiden normas sobre Racionalización Tributaria y se dictan otras disposiciones.

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

CAPITULO I

[...]

CAPITULO XI

DISPOSICION COMUN AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CERVEZAS, SIFONES Y REFAJOS, AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES, Y EL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO

ARTICULO 224. Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros. Créase un fondo cuenta especial dentro del presupuesto de la Asociación Conferencia Nacional de Gobernadores, en el cual se depositarán los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros. La administración, la destinación de los rendimientos financieros y la adopción de mecanismos para dirimir las diferencias que surjan por la distribución de los recursos del Fondo Cuenta será establecida por la Asamblea de Gobernadores y del Alcalde del Distrito Capital, mediante acuerdo de la mayoría absoluta.

[...]

ARTICULO 253. Transitorio. Mientras el Gobierno Nacional reglamente el Fondo Cuenta de Impuesto al

consumo de productos extranjeros, los importadores pagarán dichos impuestos, con sujeción a las nuevas normas de esta Ley, directamente a la Secretaría de Hacienda de los departamentos donde se consuman los productos.

Una vez reglamentado el Fondo los importadores pagarán dicho impuesto **en la forma que indique el reglamento** de conformidad con la presente Ley [...] (Las negrillas y subrayas fura de texto)".

En efecto, el citado artículo 253 de la Ley 223 antes enunciado claramente determinó la necesidad de que la misma fuera reglamentada con el objeto de asegurar su correcta aplicación o ejecución, cuando señaló: "[...] *Mientras el Gobierno Nacional reglamente el Fondo Cuenta de Impuesto al consumo de productos extranjeros [...]*" y estableció: "[...] *Una vez reglamentado el Fondo los importadores pagarán dicho impuesto en la forma que indique el reglamento*"

De ahí que, resulta evidente que se requería la expedición de una norma reglamentaria, como es el Decreto acusado, para que desarrollara e hiciera explícito lo relacionado con el Fondo-Cuenta al Consumo de Productos Extranjeros, en orden a garantizar la cumplida ejecución de la Ley 223, que le sirvió de sustento.

De acuerdo con las consideraciones precedentes, el Presidente de la República estaba facultado para expedir el **Decreto 1640 de 1996 acusado**, por el cual se reglamentó el Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, con fundamento en la atribución constitucional contenida en el artículo 189, numeral 11 y con sujeción al artículo 253 de la Ley 223, que determinó la necesidad de su reglamentación. Son estos preceptos, por consiguiente, el verdadero fundamento del acto administrativo acusado, pues así lo deja traslucir en su encabezamiento, cuando además de invocar la atribución del precitado artículo 189 constitucional, alude a su concordancia con la Ley 223.

Ahora bien, de acuerdo con lo señalado en el **artículo 1º acusado del Decreto 1640 de 1996**, el Fondo-Cuenta al Consumo de Productos Extranjeros es una cuenta pública especial sujeta al control fiscal de la Contraloría General de la República.

Sobre el control fiscal, que debe ejercer dicho Órgano de Control, el artículo 267 de la Constitución Política prevé:

"[...] Artículo 267. El control fiscal es una función pública que ejercerá la Contraloría General de la República, la cual vigila la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación.

Dicho control se ejercerá en forma posterior y selectiva conforme a los procedimientos, sistemas y principios que establezca la ley. Esta podrá, sin embargo, autorizar que, en casos especiales, la vigilancia se realice por empresas privadas colombianas escogidas por concurso público de méritos, y contratadas previo concepto del Consejo de Estado.

La vigilancia de la gestión fiscal del Estado incluye el ejercicio de un control financiero, de gestión y de resultados, fundado en la eficiencia, la economía, la equidad y la valoración de los costos ambientales. **En los casos excepcionales, previstos por la ley, la Contraloría podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial** [...]."

En atención a lo dispuesto en la citada norma constitucional, la Contraloría General de la República ejerce control fiscal sobre la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación (recursos del orden nacional), y podrá ejercer control posterior, **excepcionalmente, en los casos previstos por la ley, sobre las cuentas de cualquier entidad territorial.**

Por su parte, **el Decreto Ley 267 de 22 de febrero de 2000,** *"Por el cual se dictan normas sobre organización y funcionamiento de la Contraloría General de la República, se establece su*

estructura orgánica, se fijan las funciones de sus dependencias y se dictan otras disposiciones,” expedido por el Presidente de la República, establece, de manera expresa, que el mencionado Órgano de Control ejerce control fiscal sobre los recursos nacionales que se transfieran a las entidades territoriales, a saber:

“[...] **Artículo 5º.** Funciones. Para el cumplimiento de su misión y de sus objetivos, **en desarrollo de las disposiciones consagradas en la Constitución Política, le corresponde a la Contraloría General de la República:**

[...]

6. Ejercer de forma prevalente y en coordinación con las contralorías territoriales, la vigilancia sobre la gestión fiscal y los resultados de la administración y manejo de los recursos nacionales que se transfieran a cualquier título a las entidades territoriales de conformidad con las disposiciones legales. [...]” (Las negrillas y subrayas fuera de texto.)

En tratándose de la ***competencia de la Contraloría General de la República para ejercer control fiscal sobre las cuentas o recursos de las entidades territoriales,*** la Corte Constitucional en sentencia C-541 de 6 de julio de 2011 (Expediente nro. D-8355, Actores: Jaime Alberto Rodríguez Arias y Néstor Fabián Castillo Pulido, Magistrado ponente doctor Nilson Pinilla Pinilla) señaló:

“[...] El artículo 272 de la Constitución Política establece la misión que se encomienda a las contralorías departamentales y a las municipales y distritales, en los casos en que ellas existan. Ese encargo se define como la vigilancia de la gestión fiscal de los departamentos y, conforme a la regla ya indicada, la de los distritos y municipios. **A su turno, esa función es definida o al menos descrita en el artículo 267 de la misma obra al determinar, previamente, el objeto principal de la Contraloría General de la República.**

Este último precepto delimita en su primer inciso el alcance de la competencia atribuida al órgano de control fiscal en lo nacional, indicando que éste se dirige a la gestión de la administración y a la de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes de la Nación.

Más adelante, el tercer inciso advierte que en casos excepcionales previstos por la ley, la Contraloría General de la República podrá ejercer control posterior sobre cuentas de cualquier entidad territorial.

De la conjunción de las anteriores disposiciones constitucionales resulta que, tratándose de bienes o recursos de propiedad de las entidades territoriales, la función de control fiscal corresponde, en principio, a la contraloría departamental, o según el caso municipal o distrital, con competencia en el respectivo espacio territorial.

Sin embargo, es claro que esta misión puede también corresponder a la Contraloría General de la República siempre que, en desarrollo de la previsión contenida en el mencionado inciso 3° del artículo 267 superior, la ley le haya atribuido tal facultad frente a situaciones específicas, casos en los cuales esa competencia implica el desplazamiento de las normalmente asignadas a las contralorías de las entidades territoriales. Se trata entonces de una competencia concurrente, cuyo ejercicio se sujeta a lo establecido en las normas legales que regulen la materia.

Así las cosas, para que la Contraloría General de la República pueda ejercer sus funciones sobre cuentas o recursos de las entidades territoriales se requiere, entonces, una expresa habilitación legal que delimite los supuestos en los que esa atribución podría tener lugar.

Sin embargo, a partir de lo previsto en la parte final del primer inciso del precitado artículo 267, es claro que si determinados recursos incorporados al presupuesto de una entidad territorial, o manejados a cualquier otro título por una de ellas, pertenecen a la Nación, no será necesaria esa expresa previsión legal, ya que en ese caso se trataría justamente de "entidades que manejan fondos o bienes de la Nación" [...] (Las negrillas y subrayas fuera de texto)".

Por consiguiente, para que la Contraloría General de la República pueda ejercer control fiscal sobre cuentas o recursos de las entidades territoriales **se requiere, entonces, de una expresa habilitación legal que delimite los supuestos en los que esa atribución podría tener lugar.**

No será necesaria esa expresa previsión legal cuando determinados recursos incorporados al presupuesto de una entidad territorial, o manejados a cualquier otro título por una de ellas, pertenecen a la Nación, ya que en ese caso se

trataría justamente de "entidades que manejan fondos o bienes de la Nación".

En relación con la naturaleza de los recursos del *Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros*, resulta pertinente traer a colación la sentencia de la Corte Constitucional de 6 de junio de 2012, (Expediente nro. D-8813, Actor: Juan Carlos Lancheros Gómez, Magistrado ponente doctor Mauricio González Cuervo), en la cual se señaló:

"[...] 3.1.1. La jurisprudencia de la Corte Constitucional se ha ocupado de clasificar el tipo de recursos que apoyan la gestión de las entidades territoriales, **en fuentes exógenas y fuentes endógenas**. Con ello se ha delimitado el margen de configuración del Congreso en la regulación de tales recursos y, en consecuencia, el grado de control que de ellos pueden demandar las diferentes entidades territoriales.

3.1.2. Esa tipología fue formulada de manera temprana por la Corte y explicada cuidadosamente en la sentencia C-219 de 1997, en cuyo fundamento jurídico 22 la Corte aludió a la diferenciación, indicando:

"Las entidades territoriales cuentan, además de la facultad de endeudamiento - recursos de crédito -, con dos mecanismos de financiación. **En primer lugar disponen del derecho constitucional a participar de las rentas nacionales. Dentro de este capítulo, se ubican las transferencias de recursos a los departamentos y municipios, las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos**

transferidos a título de cofinanciación y, en suma, de los restantes mecanismos que, para estos efectos, diseñe el legislador. Se trata, en este caso, de fuentes exógenas de financiación que, como será estudiado, admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central de gobierno.

Adicionalmente, las entidades territoriales disponen de aquellos recursos que, en estricto sentido, pueden denominarse recursos propios. Se trata fundamentalmente, de los rendimientos que provienen de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva o las rentas tributarias que se obtienen en virtud de fuentes tributarias - impuestos, tasas y contribuciones - propias. En estos eventos, se habla de fuentes endógenas de financiación, que resultan mucho más resistentes frente a la intervención del legislador."
(subrayas fuera del original)

[...]

3.3.2. El examen de la regulación del impuesto al consumo de productos extranjeros permite concluir que los recursos que de él provienen tienen una fuente exógena. Conforme a ello puede señalarse que los recursos que son aportados al Fondo Cuenta al que alude la norma demandada, no son propios de los Departamentos o del Distrito Capital. [...]

3.3.2.5. La Corte considera, adicionalmente, que el momento de causación del tributo permite constatar, a la luz de una perspectiva material, el carácter exógeno de la fuente de los recursos que integran el Fondo Cuenta. En efecto, el impuesto se causa en el momento en que los productos se introducen al país. De esta manera la distribución de los recursos entre las diferentes entidades territoriales se produce con posterioridad al momento en que ha surgido la obligación tributaria y, por ello puede sostenerse, que se trata de un impuesto nacional.

3.3.2.6. De acuerdo con lo expuesto cabe señalar que, salvo lo previsto para el caso del impuesto consumo de cigarrillos y tabaco elaborado -de procedencia extranjera y en relación con el Distrito Capital-, **los tres criterios coinciden en señalar que los recursos percibidos constituyen una fuente exógena de las entidades territoriales.** Para la Corte es también procedente calificar así la fuente del impuesto de consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera en relación con el distrito capital, si se tiene en cuenta que los criterios orgánicos y materiales se oponen a estimar que se trate de recursos propios. **En efecto, conforme a la descripción que de la regulación de los impuestos se ha presentado la configuración del gravamen, no requiere la intervención de ninguna de las autoridades del Distrito Capital -criterio orgánico- y, adicionalmente, la obligación tributaria surge al momento de introducir los productos al país.**

Así las cosas y atendiendo que se trata de un impuesto cedido por la Nación puede concluirse sin duda alguna que se trata de una fuente de naturaleza exógena.

3.3.3. Las anteriores consideraciones permiten señalar que el Congreso cuenta con un extendido margen de configuración para establecer las reglas aplicables al impuesto al consumo de productos extranjeros y, en esa medida, el control constitucional a cargo de esta Corporación debe desplegarse con menor intensidad, limitándose a establecer que la disposición demandada no desconozca de manera abierta una regla constitucional específica o no se revele claramente caprichosa o irrazonable, en los términos precisados por la jurisprudencia constitucional.[...]” (Las negrillas y subrayas fuera de texto.)

De lo expresado en las consideraciones precedentes de la sentencia transcrita, se colige que **los recursos del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros** tienen una *fuente exógena*, en tanto los referidos impuestos son cedidos por la

Nación, se causan en el momento en que los productos se introducen al país y la distribución de los recursos entre las diferentes entidades territoriales se produce con posterioridad al momento en que ha surgido la obligación tributaria.

Al tener una *f fuente exógena*, estos recursos no son propios de los departamentos o del Distrito Capital. **Son recursos pertenecientes a la Nación**, transferidos o cedidos por esta e incorporados al presupuesto de la Corporación Conferencia Nacional de Gobernadores, hoy Federación Nacional de Departamentos, de conformidad con lo señalado en el artículo 224 de la Ley 223, para que esta los recaude, administre y distribuya entre las diferentes entidades territoriales.

Cabe anotar que la Corte Constitucional, en sentencia C- 364 de 2 de abril de 2001 (Expediente nro. D-3182, Actor: José Cipriano León C., Magistrado ponente doctor Eduardo Montealegre Lynett), señaló que la Contraloría General de la República tiene competencia para ejercer el control fiscal prevalente sobre los recursos de carácter nacional, que son transferidos por la Nación a las entidades

territoriales, a pesar de que ingresen al presupuesto de estas últimas. Así lo precisó la referida sentencia:

"[...] 6- La aplicación de los anteriores criterios al control fiscal explica que **la Contraloría General de la República tenga facultades amplias para ejercer control sobre los recursos exógenos de las entidades territoriales,** mientras que su intervención en relación con los recursos endógenos debe ser excepcional, tal y como lo dispone el artículo 267 de la Carta. Por ello, la mencionada sentencia C-403 de 1999 dijo al respecto:

"existe un control concurrente de nivel nacional con el nivel regional y local sobre los recursos que provienen de los ingresos de la Nación, siendo el resultado de la necesaria coordinación que debe existir entre los diferentes niveles de la Administración, sin que se pueda predicar por esto exclusión o indebida intromisión del nivel nacional en la administración territorial. Al contrario, a juicio de la Corte, es el desarrollo adecuado del artículo 228 de la Constitución Política, que impone el ejercicio de las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los términos que establezca la ley".

7- En ese sentido, **el control que ejerce la Contraloría General de la República sobre los recursos provenientes de ingresos de la Nación será prevalente, ya que en tanto órgano superior del control fiscal del Estado, "no requiere ninguna clase de autorización, ni solicitud, porque se trata de intereses de carácter nacional y, los recursos que se les transfieran, a pesar de que ingresan al presupuesto de las entidades territoriales, no por eso pierden su esencia y no dejan de tener un destino inherente a las finalidades del Estado** (art. 2, C.P.)" (Sentencia C-403/99, ibídem)[...] (Las negrillas y subrayas fuera de texto)".

Por lo tanto, como los recursos *del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros* **pertenecen a la Nación**, debe entenderse que están sujetos al control fiscal de la Contraloría General de la Nación, según lo previsto en los artículos 267 de la Constitución Política y 5º, numeral 6, del Decreto Ley 267, y que no se trata de aquellos casos excepcionales, en los cuales para que la Contraloría General pueda ejercer el control, se requiere de una expresa previsión o habilitación legal que delimite los supuestos en los que esa atribución podría tener lugar, por tratarse de recursos de entidades territoriales.

Así las cosas, no le asiste razón al actor cuando sostiene que, mediante el **Decreto 1640 demandado** no se podía asignar a la Contraloría General de la República, el ejercicio del control fiscal sobre los recursos percibidos por los entes territoriales, a través del Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, por concepto de dichos impuestos, habida cuenta que el Presidente de la República estaba facultado para expedirlo por virtud de la potestad reglamentaria, que le confiere el artículo 189, numeral 11,

de la Constitución Política y con fundamento en el artículo 253 de la Ley 223, y en razón de que dichos recursos son de la Nación y, por ende, están sujetos al control fiscal de ese Ente de Control y no requieren de habilitación legal, que delimite los supuestos en los que esa atribución podría tener lugar, según lo previsto en los artículos 267 de la Constitución Política y 5º, numeral 6, del Decreto Ley 267.

En conclusión, la Sala considera que no se violaron las normas invocadas por el actor, razón suficiente para que se mantenga la presunción de legalidad que ampara la disposición acusada y no se acceda a las súplicas de la demanda, como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de esta providencia.

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

F A L L A

DENIÉGANSE las súplicas de la demanda, de conformidad con las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

TIÉNESE a la doctora **LUISA FERNANDA RODRÍGUEZ GARCÍA** como apoderada de la Contraloría General de la República, de conformidad con el poder visible a folio 127 del expediente.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE

Se deja constancia de que la anterior sentencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión de 21 de julio de 2018.

HERNANDO SÁNCHEZ SÁNCHEZ
Presidente

MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ

OSWALDO GIRALDO LÓPEZ