

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., veintiuno (21) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Referencia: Medio de control Nulidad y Restablecimiento del Derecho
Radicación: 250002327000200800086 01 [22628]
Demandante: REFINARE S.A.
Demandado: SECRETARÍA DE HACIENDA - DIRECCIÓN DISTRITAL DE IMPUESTOS

Temas: Impuesto de sobretasa al consumo de gasolina motor
septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia de 23 de febrero de 2012, proferida por la Subsección B de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

El fallo apelado dispuso lo siguiente¹:

- "1. Se DENIEGAN las súplicas de la demanda.
2. Por no haberse causado, no se condena en costas.
4. (sic) En firme esta providencia, archívese el expediente previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen y del sobrante o excedente de gastos del proceso si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias y anotaciones de rigor."

ANTECEDENTES

El 26 de enero de 2003, el Distrito Capital emplazó a la actora para que presentara las declaraciones de la sobretasa a la gasolina motor por los meses de septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002².

Previo respuesta al emplazamiento para declarar³, por Resolución RS. 17-621 de 2 de abril de 2004 el Distrito Capital impuso a la actora sanción por no declarar la sobretasa a la gasolina motor por los referidos periodos, en cuantía de \$5.619.218.000⁴. Dicho acto fue confirmado en reconsideración por la Resolución 32835 de 30 de marzo de 2005⁵.

¹ Folios 368 a 399 c.a. 5.

² Folio 34 c.a. 3.

³ Folios 44 a 46 c.a. 3.

⁴ Folios 50 a 54 c.a. 3.

⁵ Folios 76 a 88 c.a. 3.

Por Resolución 10801DDI062726 del 29 de agosto de 2006, el Distrito Capital profirió a la actora liquidación de aforo en la que determinó la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM por los meses de septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002, así⁶:

Septiembre de 2001				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	323.318	\$3.528	\$1.140.792.000	\$228.158.000

Octubre de 2001				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	453.409	\$3.550	\$1.609.425.000	\$321.885.000

Noviembre de 2001				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	365.352	\$3.570	\$1.304.157.000	\$260.831.000

Diciembre de 2001				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	291.139	\$3.586	\$1.044.115.000	\$208.823.000

Enero de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	375.373	\$3.606	\$1.353.625.000	\$270.725.000

Febrero de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	276.566	\$3.590	\$992.924.000	\$198.585.000

Marzo de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	491.449	\$3.563	\$1.751.111.000	\$350.222.000

Abril de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	456.941	\$3.536	\$1.615.721.000	\$323.144.000

Mayo de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	457.160	\$3.512	\$1.605.637.000	\$321.127.000

Junio de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	458.789	\$3.487	\$1.599.843.000	\$319.969.000

Julio de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	257.381	\$3.461	\$890.762.000	\$178.152.000

Agosto de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	120.613	\$3.441	\$415.063.000	\$83.013.000

⁶ Folios 34 a 42 c. ppal. 1

Septiembre de 2002				
Producto	Galones	Precio galón	Base gravable	Sobretasa
Gasolina corriente	195.387	\$3.425	\$669.228.000	\$133.846.000
Total sobretasa a la gasolina motor y al ACPM septiembre de 2001 a septiembre de 2002				\$3.198.480.000

La liquidación de aforo fue confirmada en reconsideración por la Resolución D.D.I.-080363 o 2007-EE-389927 de 9 de noviembre de 2007⁷.

DEMANDA

REFINARE S.A., en ejercicio de la acción prevista en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, formuló las siguientes pretensiones:

"PRIMERA.- Que se decrete la nulidad del acto administrativo complejo compuesto por la Resolución No. 10801DDI 062726 y/o LOA CORDIS 2006EE231853 del 29-08-06, expedida por el Grupo de Liquidación de la Unidad de Determinación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Resolución No. DDI 080363 del 9 de noviembre de 2007, expedida por la Subdirección Jurídico Tributaria - D.D.I. la cual al resolver el recurso de reconsideración impetrado, confirmó en todas y cada una de sus partes la Resolución No. 10801 D.D.I.-062726 y/o Liquidación Oficial de Aforo LOA CORDIS-2006EE231853 del 29 de agosto de 2006, proferida por no declarar la sobretasa al consumo de gasolina motor, correspondiente a los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año gravable 2.001 y los meses de enero, febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre del año gravable 2002.

SEGUNDA.- Que como consecuencia de lo anterior se restablezca en su derecho a **REFINERÍA DEL NARE S.A. REFINARE S.A.**, mediante la declaración de que es improcedente la Liquidación Oficial de Aforo impuesta por la Administración Tributaria Distrital, en razón de no configurarse el hecho generador del tributo por no haberse realizado la venta de la misma en el Distrito Capital, no tener la NAFTA producida por REFINARE la aptitud para ser usada como carburante en motores de combustión interna sino para uso doméstico e industrial, por falta de competencia de los funcionarios que expidieron el Emplazamiento para Declarar No. 2003EE94578 del 26 de septiembre de 2003, la Resolución Sanción por no declarar No. 17-621 del 2 de abril de 2004, la Resolución No. 10801DDI062726 y/o LOA CORDIS 2006EE231853 así como por falta de autorización expresa en el Distrito Capital para gravar la NAFTA que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna, durante los periodos objeto de la Liquidación Oficial de Aforo, cuya nulidad se demanda".

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Preámbulo y artículos 2, 4, 29, 95, 123, 209, 338 y 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2, 3, 43 y 84 del Código Contencioso Administrativo.
- Artículo 730 y 745 del Estatuto Tributario.

⁷ Folios 14 a 32 c. ppal. 1

- Artículo 140 del Código de Procedimiento Civil.
- Artículo 9 de la Ley 489 de 1998.
- Ley 681 de 2001.
- Artículos 164 del Decreto Distrital 807 de 1993.
- Artículo 122 del Decreto Distrital 352.
- Resolución 423 de 2002.
- Artículo 21 de la Resolución 242 de 2005.

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. La actora no es sujeto pasivo de la sobretasa al consumo de gasolina motor y ACPM. Violación del debido proceso

La actora señaló que no es sujeto pasivo de la sobretasa al consumo de gasolina motor y al ACPM, porque la nafta que produjo durante los meses de septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002 no fue vendida en el Distrito Capital, sino en el municipio de Puerto Perales – Antioquia.

Si bien algunas consignaciones bancarias por la venta de la nafta fueron realizadas por los compradores en el Distrito Capital, ello no significa que la venta se hubiera realizado en esa jurisdicción. En este sentido, al no estar soportado que se hubiese realizado el hecho generador en el Distrito Capital, solicitó fuese aplicado el artículo 745 del Estatuto Tributario a fin de tener en cuenta el principio *in dubio contra fiscum* en materia probatoria.

Indicó que la nafta producida por la actora es de uso doméstico e industrial y no es un carburante para motores de combustión interna. Que, pese a que se solicitó prueba técnica para demostrarlo, esta fue negada por el Distrito Capital bajo el argumento de que la nafta también podía ser utilizada como combustible de motores diseñados para gasolina.

Asimismo, señaló que si bien la Ley 681 de 2001 establece que el consumo de nafta está gravado con la sobretasa al consumo de gasolina motor y al ACPM, en todo caso condiciona el gravamen a que el combustible pueda ser usado como carburante de motores de combustión interna diseñados para ser utilizados a gasolina y que esta condición no la cumple la nafta producida por la actora, por cuanto tiene un índice de 60 octanos (de características iguales a la bencina industrial producida por ECOPETROL), por lo que es exclusivamente de uso doméstico e industrial.

Señaló que lo anterior también tiene soporte en la Resolución 1800687 de 2003 del Ministerio de Minas y Energía, que no incluye la nafta como combustible básico susceptible de ser utilizado como combustible de motores de combustión interna.

Adujo que el gravamen a la nafta fue adoptado en el Distrito Capital por el Decreto 352 de 15 de agosto de 2002, por lo que, en virtud de los artículos 338 y 363 de la Constitución Política, no puede ser aplicado retroactivamente a los meses de septiembre de 2001 a septiembre de 2002. Por demás, que el Decreto Distrital 400 de 1999, fundamento normativo de los actos demandados, no preveía el uso de nafta como hecho generador de la sobretasa al consumo de gasolina motor y ACPM.

De igual forma manifestó que le fue vulnerado el derecho al debido proceso, toda vez que nadie debe ser sancionado sino conforme a leyes preexistentes, y en los actos impugnados, la Dirección Distrital de Impuestos tuvo como fundamento el Decreto Distrital 400 de 1999, el cual no contempla como hecho generador del gravamen en discusión el consumo de nafta.

2. Incompetencia de los funcionarios que expidieron los actos demandados

Indicó que los actos administrativos demandados son nulos por haber sido expedidos por funcionarios carentes de competencia.

La actora alegó que la resolución que delegó la facultad para expedir el emplazamiento para declarar y la liquidación oficial de aforo no fue publicada en el Registro Distrital como lo ordenan los artículos 3 [inciso 7] y 43 del C.C.A., 4 de la Resolución 423 de 2002 y 21 de la Resolución 242 del 28 de marzo de 2005, de la Secretaría de Hacienda Distrital.

Además señaló que los funcionarios delegados que expidieron los mencionados actos demandados carecían de la competencia para hacerlo por cuanto no pertenecen al nivel directivo o asesor como lo exige el artículo 9 de la Ley 489 de 1998, sino al nivel profesional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital se opuso a las pretensiones de la demanda para lo cual manifestó lo siguiente⁸:

El demandado señaló que los actos acusados fueron expedidos por funcionarios competentes con fundamento en hechos ciertos y están ajustados a la ley y con respeto al debido proceso.

Indicó que de conformidad con el artículo 3 de la Ley 681 de 2001, que adicionó el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina está constituido por el consumo de nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que *"pueda ser usado como carburante en motores diseñados para ser utilizados con gasolina"*.

⁸ Folios 140 a 150 c. ppal. 1

Por lo anterior, considera que es indiferente el uso distinto que se dé a la nafta pues la ley califica el combustible como gasolina y solo excluye del gravamen la nafta de tipo 100/130 utilizada en aeronaves.

Manifestó que en la actuación administrativa se determinó que la actora realizó el hecho generador del gravamen por cuanto vendió nafta industrial en el Distrito Capital, que fue comercializada por los compradores en puntos de venta de gasolina como carburante para vehículos automotores. Además, al contribuyente le corresponde soportar la carga de la prueba atinente a las facturas de venta, para efectos de acreditar que las ventas de nafta fueron realizadas en otra jurisdicción, y que no es posible aplicar el principio *in dubio contra fiscum*, lo cual fundamentó con base en lo establecido en el artículo 117 del Decreto 400 de 1999, referente a la base gravable del impuesto a la sobretasa a la gasolina motor y ACPM.

Señaló que conforme con el artículo 177 del Código de Procedimiento Civil, a la actora le correspondía demostrar que no realizó el hecho generador de la sobretasa a la gasolina en el Distrito Capital. Sin embargo, los reportes de consignaciones y extractos bancarios de la actora dan cuenta que vendió nafta en esta jurisdicción.

Igualmente, indicó que no hubo aplicación retroactiva de la ley, pues el gravamen cobrado a la actora es preexistente a los periodos en discusión, por cuanto la sobretasa a la gasolina está autorizada en el Distrito Capital por los artículos 156 del Decreto 1421 de 1993 y 117 de la Ley 488 de 1998 y adoptada por los Acuerdos 21 de 1995 y 26 de 1998, y que el Decreto 352 de 2002 solo compiló y actualizó la normativa vigente que había sobre el gravamen objeto de discusión.

En cuanto a la competencia para la expedición de los actos demandados, manifestó que el Decreto Distrital 270 de 2001 eliminó los Grupos de Fiscalización y Liquidación que pertenecían a la Unidad de Determinación de la estructura de la Secretaría Hacienda Distrital y radicó las funciones que cumplían dichas estructuras en la Unidad de Determinación. De igual forma indicó que de conformidad con los artículos 1, 22, 24, 48, 49 y 50 del Decreto 270 de 2001, la competencia para adelantar el proceso de determinación tributaria en todas sus etapas corresponde a los funcionarios delegados de la referida unidad.

Adicionalmente señaló que las resoluciones de delegación para adelantar dichos procesos son actos internos que solo interesan a la Administración y, en consecuencia, no necesitan ser publicados ni notificados, sino que son comunicados a quien debe cumplir el mandato impartido en ellas.

En lo referente a la prueba técnica solicitada por la actora, se opuso a la práctica de la misma, por cuanto es la misma ley la que estableció que la venta de nafta está gravada con la sobretasa a la gasolina.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal negó las pretensiones de la demanda por las siguientes razones⁹:

El Tribunal señaló que la creación de la sobretasa a la gasolina tiene sustento en los artículos 4 y 5 de la Ley 86 de 1989, modificada por la Ley 310 de 1996 y que el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993 autorizó al Concejo Distrital a imponer una sobretasa al consumo de gasolina motor de hasta el 20% de su precio al público. Sobretasa a la gasolina motor y al ACPM que fue adoptada en el Distrito Capital mediante los Acuerdos 21 de 1995 y 26 de 1998, normativa que a su vez fue compilada en el Decreto 352 de 2002.

Indicó que acorde con el artículo 3 de la Ley 681 de 2001, que adicionó el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 y para los efectos de la sobretasa a la gasolina, se entiende por tal, la gasolina corriente y la extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina, con excepción de las gasolinas tipo 100/130 usadas en aeronaves.

En consecuencia, consideró que la nafta se entiende como gasolina, con independencia de sus características técnicas o del uso que le dé el contribuyente, pues la ley incluyó su consumo como hecho generador del gravamen sin condicionamiento alguno.

Consideró que con el artículo 3 de la Ley 681 de 2001, el legislador llevó a cabo una interpretación auténtica de la ley, por medio de la cual determinó el alcance del concepto gasolina que se entiende integrado a todo el marco normativo, ya sean normas legales o del orden Distrital, referente a la sobretasa a la gasolina. En consecuencia, adujo que el cobro de todas las clases de gasolina que se especifican en la ley goza de plena autorización en el Distrito Capital a partir de los acuerdos que desarrollaron las facultades otorgadas en el Decreto 1421 de 1993 y la Ley 310 de 1996 y, que, en esa medida, el Decreto 352 de 2002, que es norma compilatoria, resulta compatible.

En cuanto al peritaje practicado, señaló que no tuvo en cuenta muestras de nafta ni realizó las investigaciones necesarias para determinar la naturaleza, composición y funcionalidad del producto, por lo que la simple descripción físico-química registrada en la ficha técnica no es prueba suficiente para establecer que la nafta producida por la actora no puede utilizarse en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina.

⁹ Folios 368 a 399 c. ppal. 1

En lo atinente al hecho generador, el Tribunal determinó que, contrario a lo sostenido por la actora, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina sí se realizó en el Distrito Capital, por cuanto en las pruebas aportadas aparece un reporte de nafta industrial comercializada por la actora en dicha jurisdicción, en el que se verifica la relación de compradores y su localización, fecha, factura y cantidad del producto vendido en la ciudad de Bogotá entre el 4 de septiembre de 2001 y el 19 de septiembre de 2002.

En lo referente a la competencia funcional señaló que, conforme con el artículo 162 del Decreto 807 de 1993, son competentes para proferir las distintas actuaciones tributarias los jefes de las dependencias de dicha dirección y los funcionarios en quienes se deleguen tales funciones, respecto de los asuntos relacionados con la naturaleza y funciones de cada dependencia. En consecuencia, consideró que no hubo falta de competencia de los funcionarios que expidieron el emplazamiento para declarar y los actos demandados.

Respecto las resoluciones por las cuales la Subdirección Jurídico Tributaria delegó funciones en sus dependientes, el Tribunal indicó que son actos de asignación interna dirigidos a los funcionarios de esa entidad para quienes son vinculantes. Por consiguiente, dichos actos solo tienen incidencia en el ámbito interno de la Administración y no requieren publicación para que tengan eficacia y produzcan efectos jurídicos.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló y dijo que reiteraba los cargos de la demanda, en especial, lo siguiente¹⁰:

No es cierto que el 3 artículo de la Ley 681 de 2001 sea interpretativo, pues es modificativo del artículo 118 de la Ley 488 de 1998 y las modificaciones de las leyes frente a lo adoptado por las entidades territoriales no operan directamente, sino que requieren de acuerdos u ordenanzas que así lo dispongan. De esta manera, lo que hizo la Ley 681 de 2001 fue incorporar un nuevo producto del petróleo (la Nafta) como hecho generador de la sobretasa a la gasolina.

Adicionalmente, señaló que si bien el Decreto 352 de 2002 compiló la normativa tributaria vigente, no puede considerarse que haya adoptado el consumo de nafta como hecho generador de la sobretasa, pues esta es competencia del Concejo Distrital. Sin embargo, en el evento de llegar a ser considerado procedente la incorporación de un nuevo hecho generador mediante Decreto, solo podía aplicarse a partir de la entrada en vigencia del Decreto 352 de 2002 (agosto de 2002), en virtud del artículo 338 de la Constitución Política.

¹⁰ Folios 401 a 408 c. ppal. 1

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** reiteró lo expuesto en la demanda y la apelación¹¹.

El **demandado** reiteró, de manera sucinta, los argumentos de la contestación de la demanda¹².

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala determina la legalidad de los actos por los cuales el Distrito Capital determinó a la actora la sobretasa a la gasolina motor por los meses de septiembre a diciembre de 2001 y enero a septiembre de 2002.

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, la Sala determinará si son nulos los actos demandados (Resolución 10801DDI062726 de 26 de agosto de 2006 y la Resolución nro. D.D.I.-080363 o 2007-EE-389927 de 9 de noviembre de 2007), por medio de los cuales la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá liquidó de aforo la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM por los meses de septiembre a diciembre de 2001, y enero a septiembre de 2002.

La Sala resolverá si la nafta hacía parte del hecho gravable de la sobretasa a la gasolina motor en el Distrito para el periodo en discusión, por cuanto debió haber sido incorporado mediante acuerdo distrital y no a través de un decreto compilatorio.

Una vez analizado lo anterior, la Sala determinará si los funcionarios que expidieron los actos demandados carecían de la competencia para hacerlo.

2. De la sobretasa a la gasolina

La sobretasa a la gasolina tiene origen en el artículo 5 de la Ley 86 de 1989¹³ que facultó a los municipios, incluido el Distrito Capital de Bogotá, a cobrar una sobretasa al consumo de la gasolina motor de hasta el 20% de su precio de venta al público, así:

“Artículo 5º.- Cuando las rentas propias de los municipios, incluido el Distrito Especial de Bogotá, no sean suficientes para garantizar la pignoración de los recursos prevista en el artículo anterior, quedan facultados para:

[...]

¹¹ Folios 9 a 11 c. ppal. 2

¹² Folios 20 a 27 c. ppal. 2

¹³ Por la cual se dictan normas sobre sistemas de servicio público urbano de transporte masivo de pasajeros y se proveen recursos para su financiamiento

b. Cobrar una sobretasa al consumo de gasolina motor hasta del 20% de su precio al público sobre las ventas de Ecopetrol en la planta o plantas que den abasto a la zona de influencia del respectivo sistema, previo concepto del Consejo de Política Económica y Social, Conpes.

[...]"

A su vez, el artículo 29 de la Ley 105 de 1993¹⁴ dispuso lo siguiente:

Artículo 29º.- Sobretasa al combustible automotor. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989¹⁵, autorízase a los Municipios, y a los Distritos, para establecer una sobretasa máxima del 20% al precio del combustible automotor, con destino exclusivo a un fondo de mantenimiento y construcción de vías públicas y a financiar la construcción de proyectos de transporte masivo.

Parágrafo.- En ningún caso la suma de las sobretasas al combustible automotor, incluida la establecida en el artículo 6 de la Ley 86 de 1989, superará el porcentaje aquí establecido.

En concordancia con lo anterior, el artículo 156 del Decreto Ley 1421 de 1993 autorizó al Concejo de Bogotá para imponer la referida sobretasa, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO.- 156. Sobretasa a la gasolina. El Concejo podrá imponer una sobretasa al consumo de la gasolina motor hasta del 20% de su precio al público.

La sobretasa se destinará a la financiación de los estudios, diseños y obras que se requieran para organizar y mejorar la red vial y el servicio de transporte colectivo de pasajeros que se preste por cualquier medio o sistema. También se podrá destinar a la adquisición de los predios y equipos que demande el cumplimiento del citado objetivo.

Dentro de los límites previstos en este artículo, el monto o porcentaje de la sobretasa será determinado por el Concejo y se empezará a cobrar a partir de la fecha que éste determine.

El establecimiento de la sobretasa no exige requisitos distintos de los fijados en este decreto".

El artículo 259 de la Ley 223 de 1995¹⁶, dispuso que *"la sobretasa de los combustibles, de que tratan las Leyes 86 de 1989 y 105 de 1993 y el artículo 156 del Decreto 1421 de 1993, se aplicará únicamente a las gasolinas motor extra y corriente"*.

La sobretasa a la gasolina motor fue establecida en el Distrito Capital por el Acuerdo 21 de 1995, que dispuso lo siguiente:

¹⁴ por la cual se dictan disposiciones básicas sobre el transporte, se redistribuyen competencias y recursos entre la Nación y las Entidades Territoriales, se reglamenta la planeación en el sector transporte y se dictan otras disposiciones

¹⁵ Artículo 6º.- Para atender las erogaciones causadas por la construcción del sistema de transporte masivo de pasajeros del Valle de Aburrá, y prioritariamente el servicio de la deuda, se cobrará una sobretasa al consumo de la gasolina motor del 10% de su precio al público sobre las ventas de Ecopetrol en la planta de abastecimiento ubicada en el Valle de Aburrá a partir del 1 de enero de 1990.

¹⁶ Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones.

"Artículo 1º.- Sobretasa al Consumo de la Gasolina Motor, Nivel, Gradualidad y Vigencia. Establézcase en Santa Fe de Bogotá Distrito Capital, una sobretasa al consumo de gasolina motor, equivalente al 13%, 14% y 15% para los años 1996, 1997 y 1998, respectivamente, desde el primero de Enero de 1996. A partir de 1999 y hasta el año 2015 será del 15%."

De acuerdo con lo anterior, la sobretasa a la gasolina tiene vigencia en el Distrito Capital desde el 1 de enero de 1996, con tarifas sobre el precio de venta al público del 13%, 14% y 15%, durante los años 1996, 1997 y 1998, respectivamente y del 15% a partir del año 1999 hasta el año 2015. Sin embargo, el artículo 1 del Acuerdo 23 de 1997, dispuso que a partir del 1 de enero de 1998 el porcentaje de la sobretasa al consumo de gasolina motor establecido en el artículo 1 del Acuerdo 21 de 1995 sería del 20%.

Posteriormente, la Ley 488 de 1998¹⁷ autorizó nuevamente a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor. De igual manera, creó como contribución nacional la sobretasa al ACPM, y estableció los elementos de estos gravámenes en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 117. SOBRETASA A LA GASOLINA MOTOR Y AL ACPM. Autorízase a los municipios, distritos y departamentos, para adoptar la sobretasa a la gasolina motor extra y corriente, en las condiciones establecidas en la presente ley.

Créase como contribución nacional la sobretasa al ACPM. La sobretasa al ACPM será del seis por ciento (6%). Será cobrada por la Nación y distribuida en un cincuenta por ciento (50%) para el mantenimiento de la red vial nacional y otro cincuenta por ciento (50%) para los departamentos incluido el Distrito Capital con destino al mantenimiento de la red vial. La base gravable, el hecho generador, la declaración, el pago, la causación y los otros aspectos técnicos serán iguales a los de la sobretasa de la gasolina.

ARTÍCULO 118. HECHO GENERADOR. Está constituido por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, en la jurisdicción de cada municipio, distrito y departamento.

Para la sobretasa al ACPM, el hecho generador está constituido por el consumo de ACPM nacional o importado, en la jurisdicción de cada departamento o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

No generan la sobretasa las exportaciones de gasolina motor extra y corriente o de ACPM."

De esta manera, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM establecido por el artículo 188 de la Ley 488 de 1998, estaba dado exclusivamente por el consumo de gasolina motor extra y corriente nacional o importada, y por el consumo de ACPM nacional o importado en la jurisdicción de cada departamento, o en el Distrito Capital de Santafé de Bogotá.

¹⁷ Por la cual se expiden normas en materia Tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales

Ahora, el artículo 19 del Acuerdo 26 de 1998¹⁸ adoptó en el Distrito Capital la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM de que trata la Ley 488 de 1998 *"Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones fiscales de las Entidades Territoriales"*. Así, dispuso lo siguiente:

"Artículo 19º.- Adóptase en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM que sean autorizadas en la Ley "Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones" del año 1998."

De la redacción de norma distrital resulta clara la intención de acoger la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en los términos de ley incluyendo todos los elementos de la obligación tributaria establecidos por el Congreso de la República. Posteriormente, el artículo 118 de la Ley 488 de 1998, que establece el hecho generador de la sobretasa a la gasolina, fue adicionado con un párrafo por el artículo 3 de la Ley 681 de 2001, en los siguientes términos:

"ARTÍCULO 3o. Adiciónase el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 con el siguiente párrafo:

PARÁGRAFO. Para todos los efectos de la presente ley se entiende por ACPM, el aceite combustible para motor, el diesel marino o fluvial, el marine diesel, el gas oil, intersol, diesel número 2, electrocombustible o cualquier destilado medio y/o aceites vinculantes, que por sus propiedades físico químicas al igual que por sus desempeños en motores de altas revoluciones, puedan ser usados como combustible automotor. Se exceptúan aquellos utilizados para generación eléctrica en Zonas No interconectadas, el turbocombustible de aviación y las mezclas del tipo IFO utilizadas para el funcionamiento de grandes naves marítimas.

Los combustibles utilizados en actividades de pesca y/o cabotaje en las costas colombianas y en las actividades marítimas desarrolladas por la Armada Nacional, propias del cuerpo de guardacostas, contempladas en el Decreto 1874 de 1979, estarán exentos de sobretasa. Para el control de esta operación, se establecerán cupos estrictos de consumo y su manejo será objeto de reglamentación por el Gobierno.

Igualmente, para todos los efectos de la presente ley, se entiende por gasolina, la gasolina corriente, la gasolina extra, la nafta o cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo, que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina. Se exceptúan las gasolinas del tipo 100/130 utilizadas en aeronaves".

(Negrillas fuera del texto original).

Luego de la referida adición, el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM se amplió, pues la norma señaló que para efectos del gravamen se entendía por gasolina: *"la gasolina corriente, la gasolina extra [ya señalados en el artículo 118 de la Ley 488 de 1998], la nafta o*

¹⁸ Por el cual se adoptan medidas de simplificación tributaria en el Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá y se dictan otras disposiciones.

cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo, que se pueda utilizar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizados con gasolina."

El artículo 3 de la Ley 681 de 2001 fue incorporado a la Ley 488 de 1998, pues precisamente fue expedido para adicionar con un párrafo el artículo 118 de esta última ley, y por lo tanto, hace parte de ese cuerpo normativo.

Para determinar si el consumo de Nafta era un hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, dentro del territorio del Distrito Capital, para el periodo en discusión, la Sala abordará el estudio de la potestad tributaria de los entes territoriales.

De acuerdo con el principio de legalidad de los tributos, no puede haber impuesto sin representación. Por ello, la Constitución autoriza únicamente al Congreso de la Republica, Asambleas Departamentales y Concejos Municipales y Distritales para establecer impuestos, contribuciones y tasas dentro del marco establecido en los artículos 300, 313 y 338 de la Constitución Política.

Para el ámbito territorial, las anteriores normas constitucionales disponen que los elementos de los tributos, esto es: Los sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables y tarifas, deben fijarse **directamente** por la ley y la ordenanza en el caso de los impuestos departamentales, o por la ley y el acuerdo en el caso de los impuestos municipales o distritales.

En todo caso, le corresponde a la ley dictada por el Congreso de la República la creación "ex novo" de los tributos. Así se deriva de los artículos 300 numeral 4 y 304 numeral 4 de la Constitución Política, los cuales facultan a las Asambleas y a los Concejos municipales y Distritales a decretar los tributos y contribuciones necesarios, de conformidad con la Ley.

En ese sentido ha manifestado la Sección Cuarta del Consejo de Estado de manera reiterada:¹⁹

"Esta Sección, en sentencia del 9 de julio del 2009, consideró que bajo la vigencia de la Constitución de 1886, la facultad impositiva de los municipios era derivada, en cuanto se supeditaba a las leyes expedidas por el Congreso, pero que tal directriz sufrió una variante en el año 1991, cuando el constituyente dispuso que la ley, las ordenanzas y los acuerdos podían determinar los «elementos del tributo», en concordancia con los principios de descentralización y autonomía de las entidades territoriales, consagrados en los artículos 1 º, 287 -3, 300 -4 y 313 -4 de la Constitución Política, que

¹⁹CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 13 de julio de 2017, exp. 20302, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto. En el mismo sentido se encuentran las sentencias del 20 de septiembre de 2018, exp. 20223, M.P. Milton Chaves García, del 24 de noviembre de 2016, exp. 21120, M.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y del 11 de mayo de 2017, exp. 20500, M.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, entre otras.

confirieron a las asambleas departamentales y a los concejos municipales la potestad de establecer los diferentes aspectos de la obligación tributaria. En dicha decisión se concluyó que la facultad para determinar los presupuestos objetivos de los gravámenes no es exclusiva del Congreso, pues ello haría nugatoria la autorización que la Constitución confirió expresamente a los departamentos y municipios sobre tales aspectos, a través del artículo 338 C.P.

La Sala también precisó que la competencia municipal en materia impositiva no es ilimitada ni puede excederse al punto de establecer tributos ex novo, pues la facultad creadora está atribuida al Congreso de la República (art.150-12 C.P.), motivo por el cual, sólo a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales pueden fijar los elementos de la obligación tributaria cuando la ley creadora no los ha fijado directamente.

De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la República es el órgano soberano en materia impositiva, quien a través de una ley crea los tributos nacionales y territoriales, para lo cual, bien puede agotar todos los elementos de la obligación tributaria o introducir el tributo designando el hecho gravado y sujetos pasivos y establecer los parámetros a partir de los cuales las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales pueden establecer los demás elementos del tributo en sus jurisdicciones, siempre con arreglo a la Constitución y a la ley correspondiente.”

(Resalta la Sala)

La Constitución consagra la autonomía fiscal de las entidades territoriales, pero esta autonomía no es ilimitada, pues deriva de la Constitución y la Ley. Ello implica que si el congreso ha fijado los elementos del tributo, las asambleas y concejos no pueden apartarse de lo dispuesto por la Ley. Su autonomía podrá ejercerse a partir del silencio del legislador, pero en ningún caso, contrariando lo dispuesto en la Ley.

Al respecto la Corte Constitucional manifestó:

“En conclusión, es claro que la autonomía de las entidades territoriales está protegida por la Constitución, pero no es absoluta (CP arts. 1º y 287). De ahí que, aunque en principio está prohibido al legislador establecer exenciones a los tributos de las entidades territoriales (CP art. 294), ello no significa que el legislador quede excluido de potestad de configuración normativa con miras a definir y precisar el alcance de los tributos territoriales y, en especial, para delimitar sus elementos esenciales, como ocurre con la definición de los hechos y bases gravables (CP arts. 287.3, 338, 300.4 y 313.4).”²⁰

Reconociendo expresamente el marco de autonomía que la Constitución les concede a los Concejos Municipales y Distritales y Asambleas Departamentales, incluso en el campo tributario, sus atribuciones deben ejercerse de acuerdo con la Carta política y la ley, por lo que sus disposiciones -Acuerdos y Ordenanzas- no pueden desconocer o incumplir dichas normas, por ser jerárquicamente superiores.²¹

²⁰ CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-587 del 13 de agosto de 2014 M. P. Luis Guillermo Guerrero Pérez.

²¹ CORTE CONSTITUCIONAL. Sala Plena. Sentencia C-037 del 26 de enero de 2000, M.P. Vladimiro Naranjo Mesa.

En el presente caso, el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 -adoptado en Bogotá por el Acuerdo 26 de 1998- fue adicionado con un párrafo contenido en el artículo 3 de la Ley 681 de 2001 en el que amplió el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, incluyendo dentro del concepto de gasolina y como objeto del tributo, a la gasolina corriente, gasolina extra, **la nafta** y cualquier otro combustible o líquido derivado del petróleo que se pueda usar como carburante en motores de combustión interna diseñados para ser utilizado con gasolina. Cabe señalar que el artículo 15 de la Ley 681 de 2001 indicó que la norma rige a partir de su publicación en el Diario Oficial, lo que ocurrió el 9 de agosto de 2001. A partir de su promulgación, la Ley 681 es obligatoria en todo el territorio nacional.

Si el Distrito Capital expidiese normas en las que estableciera un hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor diferente del previsto en las Leyes 488 de 1998 y 681 de 2001; se preferirá la norma superior, en virtud del principio "*Lex superior derogat inferiori*".

Sobre este particular, la Corte Constitucional en sentencia C-037 de 2000,²² expreso lo siguiente:

"La unidad del sistema jurídico, y su coherencia y armonía, dependen de la característica de ordenamiento de tipo jerárquico de que se reviste. **La jerarquía de las normas hace que aquellas de rango superior, con la Carta Fundamental a la cabeza**, sean la fuente de validez de las que les siguen en dicha escala jerárquica. Las de inferior categoría, deben resultar acordes con las superiores, y desarrollarlas en sus posibles aplicaciones de grado más particular. En esto consiste la connotación de sistema de que se reviste el ordenamiento, que garantiza su coherencia interna. La finalidad de esta armonía explícitamente buscada, no es otra que la de establecer un orden que permita regular conforme a un mismo sistema axiológico, las distintas situaciones de hecho llamadas a ser normadas por el ordenamiento jurídico.

De la condición jerárquica del sistema jurídico se desprende la necesidad de inaplicar aquellas disposiciones que por ser contrarias a aquellas otras de las cuales derivan su validez, dan lugar a la ruptura de la armonía normativa. Así, aunque la Constitución no contemple expresamente la llamada excepción de ilegalidad, resulta obvio que las disposiciones superiores que consagran rangos y jerarquías normativas, deben ser implementadas mediante mecanismos que las hagan efectivas, y que, en ese sentido, la posibilidad de inaplicar las normas de inferior rango que resulten contradictorias a aquellas otras a las cuales por disposición constitucional deben subordinarse, es decir, la excepción de legalidad, resulta acorde con la Constitución. La Corte aprecia que, en principio, una norma legal que se limitara a reiterar el orden jurídico que emana de la Constitución y a autorizar la inaplicación de las normas que irrespetaran tal orden, sería constitucional. "

En el mismo sentido se ha pronunciado esta Sección al definir situaciones en las que una norma local modificó alguno de los elementos del hecho generador que ha sido establecido en la ley por el congreso. En aquellos casos en los que algunos municipios decidieron modificar la causación del

²² Ibídem.

impuesto de industria y comercio para señalar que el periodo sería bimestral en lugar de anual, como dispone la Ley, la Sala ha reiterado la imposibilidad de los entes territoriales de cambiar el elemento temporal del hecho generador establecido legalmente:

"Sobre la forma de calcular este tributo y el periodo en el cual se liquida, el artículo 33 de la Ley 14 de 1983, dispuso:

"Artículo 33º.-El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios".

De manera, que el impuesto se calcula sobre el promedio mensual de los ingresos provenientes de la actividad gravada y su periodo de causación es anual.

Debido a que la norma transcrita establece que el ICA se liquida sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, esta Sala se ha pronunciado en diversas oportunidades sobre la prohibición de modificar el periodo de causación del impuesto de Industria y Comercio, al señalar que, por disposición legal, este es anual y que, por lo tanto, no se ajusta a la norma superior que los entes territoriales varíen esa periodicidad."

Las normas de los entes territoriales que regulan los elementos de la obligación tributaria no pueden ser contrarias a la Ley ni a la Constitución. Si un departamento, municipio o distrito adopta un tributo podrá establecer aquellos elementos del mismo que no hayan sido fijados por el Congreso de la República; pero si la Ley determinó los sujetos de la obligación tributaria, el hecho generador, bases gravables o tarifas, las ordenanzas y acuerdos deberán estar conformes con la norma superior.

De lo anterior se deduce que si la Ley modifica los elementos de la obligación tributaria, se derogan también aquellas disposiciones locales que regulen el impuesto, tasa o contribución.

La Sala debe advertir, que en desarrollo de la autonomía de los entes territoriales, éstos pueden establecer exenciones o beneficios tributarios en relación con los tributos de su propiedad, por razones de política fiscal.²³ En este caso, el Distrito Capital no ha aprobado, como bien podría hacerlo, alguna norma que excluya del gravamen a la Nafta.

De acuerdo con todo lo expuesto se concluye que el Distrito Capital adoptó mediante Acuerdo 26 de 1998 la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM en los términos de la Ley 488 de 1998, esto es, atendiendo al hecho generador allí establecido.

²³ CONSEJO DE ESTADO. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 10 de julio de 2014, exp. 18823, M. P. Hugo Fernando bastidas Bárcenas.

El artículo 3 de la Ley 681 de 2001 adicionó el artículo 118 de la Ley 488 de 1998 ampliando el hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM, conteniendo dentro del concepto de gasolina a la nafta, entre otros productos.

Esta modificación es obligatoria en todo el territorio nacional desde la promulgación de la Ley, el 9 de agosto de 2001, incluyendo el Distrito Capital, sin que se necesite un nuevo acuerdo del Concejo para acatar lo dispuesto por el Congreso de la República.

Es por ello que el Decreto 352 de 2002, *"Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital"*, no fue el que incorporó el consumo de nafta como hecho generador de la sobretasa a la gasolina motor y al ACPM. Fue la Ley 681 de 2001, que no podía ser contrariada por la norma local.

Conforme con lo anterior, este cargo de apelación no está llamado a prosperar.

3. De la competencia para expedir los actos demandados

Dice la sociedad apelante que los funcionarios delegados que expidieron el emplazamiento para declarar y la liquidación oficial de aforo que se impugna carecían de la competencia para hacerlo, por cuanto no pertenecen al nivel directivo o asesor, sino al nivel profesional, y por tanto, no podían asumir por delegación tales funciones. Además, la Subdirectora Jurídico Tributaria no podía emitir la resolución que resolvió el recurso de reconsideración presentado, pues no tenía asignada por norma dicha función.

Sobre el particular, el artículo 81 del Decreto Distrital 807 de 1993 establece la competencia de los funcionarios distritales en el ejercicio de la función fiscalizadora:

"Artículo 81. Competencia para la Actuación Fiscalizadora. Corresponde a la Dirección Distrital de Impuestos a través del jefe de la dependencia de fiscalización ejercer las competencias funcionales consagradas en el artículo 688 del Estatuto Tributario.

Los funcionarios de dicha dependencia, previamente autorizados o comisionados por el jefe de fiscalización, tendrán competencia para adelantar las actuaciones contempladas en el inciso 2 de dicho artículo".

Y el artículo 688 ET dispone:

"Corresponde al Jefe de la unidad de fiscalización, proferir los requerimientos especiales, los pliegos y traslados de cargos o actas, los emplazamientos para corregir y para declarar y demás actos de trámite en los procesos de

determinación de impuestos, anticipos y retenciones, y todos los demás actos previos a la aplicación de sanciones con respecto a las obligaciones de informar, declarar y determinar correctamente los impuestos, anticipos y retenciones.

Corresponde a los funcionarios de esta Unidad, previa autorización o comisión del jefe de Fiscalización, adelantar las visitas, investigaciones, verificaciones, cruces, requerimientos ordinarios y en general, las actuaciones preparatorias a los actos de competencia del jefe de dicha unidad”.

El Decreto Distrital 545 de 2006 dispuso:

“Artículo 37. Oficina de Fiscalización - Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo. Corresponde a esta oficina dirigir, controlar y desarrollar los procesos de fiscalización de los impuestos a la producción y al consumo. Las funciones de la oficina serán:

...

d. Proferir los actos oficiales de fiscalización del área de su competencia, dentro de los términos legales. Para tal efecto podrá comisionar o autorizar mediante reparto a los funcionarios asignados a la oficina, de acuerdo con la normativa vigente.

La Resolución DDI 66746 del 18 de octubre de 2006, *“Por medio de la cual se delegan unas funciones a los Subdirectores Jurídico Tributario y de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos”*, realiza la delegación de funciones en la Subdirección Jurídico Tributaria, así:

“ARTÍCULO PRIMERO.- Delegar en el Subdirector Jurídico Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos el conocimiento y firma para iniciar, adelantar, continuar y llevar a su terminación las actuaciones necesarias para proferir los actos que revocan, confirman o modifican, admiten e inadmiten los recursos de reconsideración y de revocatoria directa interpuestos contra los diversos actos de determinación y que imponen sanciones y demás actos expedidos por la Administración Tributaria Distrital.

Así mismo le corresponderá estudiar, fallar y firmar las solicitudes de reducción sanción presentadas por los contribuyentes de los impuestos distritales.

ARTÍCULO SEGUNDO.- Delegar en el Subdirector de Gestión del Sistema Tributario de la Dirección Distrital de Impuestos el conocimiento y firma para iniciar, adelantar, continuar y llevar a su terminación las actuaciones necesarias para proferir los actos que ordenan, rechazan o niegan, admiten e inadmiten las devoluciones o compensaciones de los saldos a favor de las declaraciones tributarias o pagos realizados por los contribuyentes, de acuerdo con los procedimientos establecidos para tal fin.”

La Sala concluye que los funcionarios de la Administración Distrital que suscribieron los actos demandados eran plenamente competentes para expedirlos, en la medida en que contaban con autorización legal y delegación expresa para ello, contenida en las normas distritales entonces vigentes, por lo que no hay lugar a la objeción del apelante en relación con este cargo.

Por otra parte, es claro que la conformación de grupos de trabajo corresponde a una facultad en cabeza del Secretario de Hacienda, que no contiene limitaciones en cuanto la delegación de funciones, según lo dispuesto en el Decreto Distrital 270 de 2001 citado por el apelante.

Dado que los cargos planteados por el apelante fueron desestimados, se impone negar las súplicas de la demanda, y por tanto, confirmar en todo la sentencia apelada.

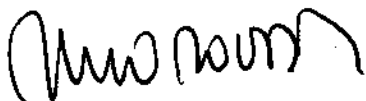
En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLA

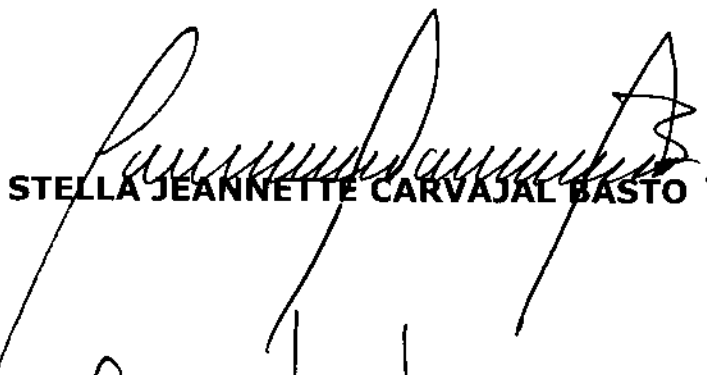
CONFIRMAR la sentencia apelada por lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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

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



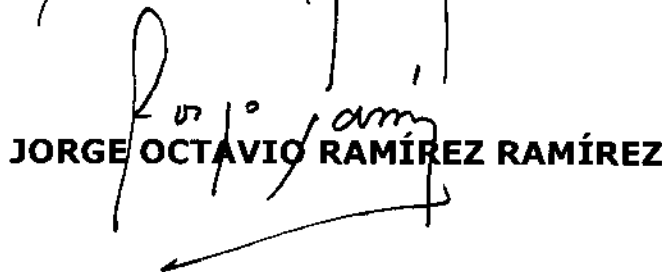
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sala



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



MILTON CHAVES GARCÍA



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

