



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

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., doce (12) de mayo de dos mil veintidós (2022)

Referencia: NULIDAD SIMPLE
Radicación: 11001-03-27-000-2018-00028-00 (23795)
Demandante: BOGOTÁ DISTRITO CAPITAL
Demandado: MINISTERIO DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y
MINISTERIO DE SALUD Y PROTECCIÓN SOCIAL
Tema: Nulidad parcial de los artículos 2.6.4.2.2.1.19 del Decreto 780 de 2016 -adicionado por el artículo 2 del Decreto 2265 de 2017- y 2.2.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016 -adicionado por el artículo 1 del Decreto 1684 de 2017-. Impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Destinación. Impuesto al deporte.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

En ejercicio de la competencia atribuida por el numeral 1 del artículo 149 del CPACA, en concordancia con el numeral 1 del artículo 13 del Acuerdo 080 del 12 de marzo de 2019¹, corresponde a la Sala decidir el medio de control de nulidad contra algunos apartes de los artículos 2 del Decreto 2265 de 2017², en cuanto adicionó el artículo 2.6.4.2.2.1.19 al Decreto 780 de 2016³, y 1 del Decreto 1684 de 2017⁴, en cuanto adicionó el artículo 2.2.1.6.3. al Decreto 1625 de 2016⁵. Disponen dichas normas:

Decreto 1684 del 17 de octubre de 2017

“ARTÍCULO 1°. Adición al Capítulo 6, Título 1, Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria. Adiciónese al Capítulo 6, Título 1, Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, con el siguiente artículo:

Artículo 2.2.1.6.3. Determinación y distribución del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Para efectos de determinar los ingresos adicionales que se generen a partir del 1° de enero de 2017 por el aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que serán destinados a financiar el aseguramiento en salud y mantener las destinaciones de dicho impuesto, anteriores a la Ley 1819 de 2016, los departamentos y el Distrito Capital deberán aplicar el siguiente procedimiento.

¹ Por el cual se expide el reglamento Interno del Consejo de Estado. Acápite Sección Cuarta.

² Por el cual se modifica el Decreto 780 de 2016, Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social adicionando el artículo 1.2.1.10, Y el Título 4 a la Parte 6 del Libro 2 en relación con las condiciones generales de operación de la ADRES - Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud y se dictan otras disposiciones

³ Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Salud y Protección Social

⁴ Por el cual se adiciona el Capítulo 6, Título 1, Parte 2 del Libro 2 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria

⁵ Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria



1. Identificar el total de ingresos, en cada mes del año 2016, por concepto del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, **incluyendo el porcentaje con destino al deporte**. Este valor no debe incluir el recaudo de la sobretasa al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

(...)

PARÁGRAFO 2°. Para efectos de dar cumplimiento al presente artículo, el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros girará a los Departamentos y al Distrito Capital, la totalidad del recaudo del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y corresponderá a la entidad territorial realizar el ejercicio de determinación y distribución del recaudo de este componente **y girar a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES** el mayor valor recaudado por efectos del aumento de la tarifa con destino al aseguramiento en salud.

(...)"

Decreto 2265 del 29 de diciembre de 2017

“Artículo 2.6.4.2.2.1.19. [adicionado por el artículo 2 del Decreto 2265 de 2017] **Recursos provenientes del componente específico del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.** Los **ingresos adicionales por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo** de cigarrillos nacionales y extranjeros, liquidados de acuerdo con lo establecido en el artículo 2.2.1.6.3 del Decreto 1625 de 2016 y las demás normas que lo modifiquen, adicionen o sustituyan, **deben ser girados a la ADRES por los Departamentos, el Distrito Capital o por el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros**, según corresponda, en el plazo que allí se indique. La información relacionada con los giros debe ser enviada de acuerdo con los requerimientos que establezca la ADRES para tal fin.”

DEMANDA

El Distrito Capital de Bogotá demandó la nulidad parcial de los artículos 2.6.4.2.2.1.19 del Decreto 2265 de 2017 -adicionado por el artículo 2 del Decreto 2265 de 2017- y 2.2.1.6.3. del Decreto 1625 de 2016 -adicionado por el artículo 1 del Decreto 1684 de 2017, aduciendo abuso de poder, lesión a la autonomía administrativa y financiera de las entidades territoriales, incompetencia para regular materias exclusivas de los órganos de representación popular, violación de las normas legales en las que debían fundarse y falsa motivación.

Invocó como normas violadas los artículos 287 y 362 de la Constitución Política; 212 de la Ley 223 de 1995; 1 de la Ley 19 de 1970 y 347 de la Ley 1819 de 2016⁶. Sobre el concepto de violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Las rentas territoriales propias son fuente endógena de financiación respecto de las cuales las entidades territoriales ostentan un mayor nivel de autonomía y el legislador tiene intervención limitada, a diferencia de la que ejerce frente a las fuentes exógenas. En virtud del principio de reserva de ley, la clasificación de una renta como nacional o territorial corresponde al legislador, por tanto, la ley creadora del tributo es la que determina las rentas endógenas y exógenas.

⁶ Fls. 7 a 8, c. 1



Legalmente, el Distrito Capital es el titular del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, generado en su jurisdicción. Dicho tributo no fue modificado por el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016 utilizado equivocadamente como fundamento del Decreto 1684 de 2017, ordenando el giro de un recurso tributario propio del Distrito Capital a la entidad descentralizada del orden nacional ADRES, Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud; y en virtud del principio de autonomía, el Distrito Capital es el único que puede utilizar, manejar y administrar los recursos recaudados por el impuesto mencionado, incluyendo los correspondientes al aumento de tarifa, incorporado por el mencionado artículo 347 de la Ley 1819 de 2016.

La autonomía faculta a las entidades territoriales para gestionar sus asuntos propios sin la interferencia injustificada del nivel central, lo cual les permite diseñar un plan de gastos e inversiones con arreglo a objetivos económicos, sociales o culturales acordes con sus propias necesidades y prioridades. Dicho principio involucra derechos enmarcados en los límites del Estado unitario que no pueden menoscabarse, so pena de afectar el equilibrio de intereses entre la Nación y las entidades territoriales, y que implica fijar los parámetros generales a seguir en todo el territorio; en contraste, la autonomía territorial salvaguarda un espacio de decisión propia a las autoridades locales con un amplio espectro de potestades (*autonomía política, administrativa y fiscal*) para que los representantes populares participen en la toma de las principales decisiones que afectan su desarrollo.

La Ley no puede trasladar las rentas territoriales a la nación, so pena de quebrantar la prohibición constitucional que las protege y que sólo admite ese traslado en caso de guerra exterior, supuesto al que no refieren las normas demandadas.

Tales normas lesionan el principio de autonomía territorial, porque ordenan girar recursos impositivos propios del Distrito Capital a una entidad descentralizada nacional por cuenta del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos de procedencia extranjera. En otros términos, dichas normas impiden que las autoridades distritales administren un recurso impositivo propio por cuenta de un aumento tarifario igualmente constitutivo de renta endógena, no obstante que aquellas son las que conocen al detalle las necesidades locales.

El giro de los recursos distritales a una entidad nacional es incompatible con la administración de los mismos por parte del Distrito Capital. Los apartes acusados adolecen de incompetencia material, porque regulan aspectos correspondientes a órganos de representación popular de las entidades territoriales, pese al ámbito sustancial de acción que les reconoce la Constitución y la ley.

La Constitución facultó a las entidades territoriales para administrar sus recursos y establecer los necesarios para cumplir sus funciones, de modo que el Gobierno Nacional no podía disponer el giro de aquellos en contravía de la distribución constitucional de competencias y excediendo la facultad reglamentaria respecto de los asuntos que afectan la autonomía de las entidades territoriales. Ese giro implica administrar y manejar rentas propias del Distrito Capital eliminando la titularidad que tiene sobre las mismas.



El Decreto 1684 de 2017 mantiene la destinación al deporte de una norma derogada (el artículo 2 de la Ley 30 de 1971); alude a la incorporación del impuesto al deporte en la tarifa del impuesto al consumo, pese a que la norma subrogatoria del artículo 211 de la Ley 223 de 1995 (347 de la Ley 1819 de 2016) no la incluye; e invoca normas que no establecen el giro cuestionado ni modifican las reglas de titularidad y administración del impuesto propio de las entidades territoriales.

En acápite aparte, el actor solicitó la suspensión provisional de los apartes normativos cuya nulidad pretende, la cual fue negada por Auto del 18 de enero de 2019⁷.

OPOSICIÓN

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** se opuso a las pretensiones de la demanda⁸, según las siguientes razones:

El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado es una renta exógena cuyo recaudo fue cedido a los departamentos y al Distrito Capital, de modo que al legislador le corresponde definir su destinación, distribución y administración. Los recursos adicionales derivados de dicho tributo por razón de la modificación dispuesta por el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016 respecto del artículo 211 de la Ley 223 de 1995, constituyen una renta nacional cedida, con destinación del 100% de su recaudo al aseguramiento en salud.

El Decreto 1684 de 2017 no define la destinación de la renta del impuesto referido, sino que establece la manera en la que deben determinarse los recursos que de él se derivan para la finalidad que legalmente se les asignó, y la manera en que debían administrarse, conforme con la Ley 1753 de 2015.

Los reparos contra la administración y la destinación de la renta no pueden dirigirse contra el decreto mencionado, sino contra las leyes que dispusieron la destinación de los recursos al régimen subsidiado en salud y su administración a través del ADRES, las cuales no establecieron los detalles de determinación y administración -regulados por el decreto, por ser propios de la facultad reglamentaria que a través del mismo se ejerció-, para desarrollar los mandatos legales con la fijación de un procedimiento uniforme dirigido a determinar el monto de los ingresos adicionales provenientes del incremento tarifario, con base en el recaudo del impuesto liquidado, declarado y pagado. Con ello se hizo operativa la orden legislativa para la administración de la renta nacional.

A partir de la vigencia de la Ley 14 de 1983, el impuesto con destino al deporte establecido en el artículo 2 de la Ley 30 de 1971 grava todas las cajetillas de cigarrillos indistintamente de su procedencia. Los artículos 78 de la Ley 181 de 1995 y 211 de la Ley 223 de 1995 reiteraron la existencia de dicho tributo; las Leyes 1111 de 2006, 1393 de 2010 [5] y 1819 de 2016 [347] modificaron el aspecto cuantitativo de dicho tributo sin implicar su derogatoria tácita y/o inaplicabilidad, manteniéndose vigente y debe calcularse en el 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo en los términos de la modificación dispuesta por el mencionado artículo 347 ib. (sobre el valor del impuesto al consumo recaudado por el componente específico una vez descontados los ingresos

⁷ Fls. 43 a 46, c. 2.

⁸ Fls. 62 a 68, c. 1



adicionales derivados del aumento de la tarifa destinada a la salud), y sigue vigente en lo que no tiene relación con espectáculos públicos de las artes escénicas.

De acuerdo con ello, el Decreto 1684 de 2017 [art. 1, num. 2, inc. 2] señaló que se mantuvo la destinación al deporte de un 16% del recaudo obtenido antes de la modificación dispuesta por el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, conforme lo señalaba el artículo 211 de la Ley 223 de 1995. Y, además, que a partir del 1 de enero de 2017 los ingresos adicionales destinados a financiar el aseguramiento en salud eran el resultado de restar del total recaudado para cada mes el valor del citado numeral 2 [art. 1, num 3, inc. 1].

El **Ministerio de Salud y Protección Social**⁹ destacó que el ejecutivo debe expedir los reglamentos que permitan desarrollar los parámetros generales de la ley y suplir sus vacíos, para así viabilizar la aplicación de la misma, sin ampliar o restringir su sentido, ni suprimir o modificar el contenido que se encuentra llamada a concretar, dependiendo del grado de detalle de la regulación legal; así lo ratifica la perspectiva jurisprudencial sobre la materia.

El análisis de los decretos demandados frente a la Constitución Nacional no evidencia ninguna vulneración legal.

El Ministerio de Salud se encuentra encargado de dirigir, orientar, coordinar y evaluar el Sistema General de Seguridad Social en Salud y el Sistema General de Riesgos Profesionales, en lo de su competencia, formulando, estableciendo y definiendo los lineamientos relacionados con los sistemas de información de protección social.

ADRES asumió la administración de los recursos del sistema general de seguridad social en salud a partir del 1 de agosto de 2017, incluyendo los recursos que hacen parte del Fondo de Solidaridad y Garantía FOSYGA y del Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud FONSAET, los copagos por prestaciones no incluidas en el Plan de Beneficios del régimen contributivo y los que se recauden por las gestiones que realiza la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de Protección Social UGPP.

El Ministerio es la autoridad rectora de las políticas públicas en salud y abandera la correspondiente al control del tabaco como asunto prioritario para la salud pública y el desarrollo del país, insistiendo en la «costo-efectividad» de los impuestos al tabaco para disminuir su consumo.

Con la reforma tributaria de 2016 se expidieron documentos técnicos dirigidos a fortalecer la propuesta de aumentar dichos impuestos con el fin de desestimular el referido consumo, máxime ante los beneficios que la Organización Mundial de la Salud atribuyó a esa medida; además de aumentar los recaudos para el aseguramiento en salud.

Los impuestos al tabaco generan mayor estabilidad en recursos para salud pública y pueden convertirse en herramientas de protección para los mismos y como fuente de financiación suelen tener comportamientos acíclicos. Los costos anuales de

⁹ Fls. 72 a 82, c. 1



tratamiento directamente asociados con tabaquismo constituyen un monto significativo para la sostenibilidad del sistema de aseguramiento.

La destinación establecida en la Ley 1819 de 2016 para que el ADRES administre los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud no riñe con la autonomía de las entidades territoriales en lo que concierne a los demás componentes del impuesto; todas las reformas tributarias han mantenido la sobretasa al deporte con una destinación específica que hoy no se encuentra derogada.

Mediante Auto del 10 de noviembre de 2020¹⁰, el despacho sustanciador ordenó surtir el trámite de sentencia anticipada, previsto en el numeral 1 del artículo 13 del Decreto 806 de 2021, en el entendido de que el presente proceso corresponde a un asunto de pleno derecho en el que no se requiere la práctica de pruebas.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante**¹¹ insistió en los argumentos de la demanda, destacando que si bien el Gobierno Nacional ejerció la competencia de proponer reformas tributarias, erró en la modificación del artículo 211 de la Ley 223 de 1995 mediante el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, porque lo subrogó sin incluir la destinación al deporte que se encontraba en la ley 223, disponiendo de una renta propia del Distrito Capital de Bogotá. Para corregir los errores legislativos en que incurrió, expidió el Decreto 1684 de 2017 con el que mantuvo la destinación al deporte de una norma derogada (*art. 2 de la Ley 30 de 1971 derogado por artículo 37 de la Ley 1493 de 2011*), concluyendo que el impuesto al consumo con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 se incorporaba en la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos, no obstante que el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016 que subrogó el artículo 211 de la Ley 223 de 1995 no incluyó esa regla.

Las normas demandadas ordenaron mantener las destinaciones del impuesto al consumo anteriores a la Ley 1819 de 2016 y especificaron el procedimiento para determinar el de cigarrillos y tabaco elaborado, incluyendo el porcentaje con destino al deporte. Al obligar a Bogotá D.C. a girar el 100% de su renta endógena a una entidad del orden nacional para que la administrara, dichas normas vulneraron la autonomía territorial y tributaria causando ineficiencias e ineficacias en su ejecución, cuando lo cierto es que las entidades territoriales deben mantener la posibilidad de gestionar, recaudar, administrar y disponer sus recursos para cumplir con sus obligaciones, buscando eficiencia y eficacia en su ejecución.

Los impuestos adquieren el carácter de rentas de propiedad exclusiva de los departamentos y del Distrito Capital, en la medida en que se adopten internamente por parte de las respectivas Asambleas Departamentales y del Concejo del Distrito Capital.

El **Ministerio de Hacienda y Crédito Público** reiteró los argumentos de su escrito de contestación¹².

¹⁰ Índice 24

¹¹ Índice 30

¹² Índice 28



El **Ministerio de Trabajo y Seguridad Social**¹³ retomó algunas de las razones de la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** solicitó que se negaran las pretensiones de la demanda¹⁴.

El impuesto a los cigarrillos es gravamen de carácter nacional, cedido a las entidades territoriales, sin trasladarles la facultad para regularlo como tributo de su exclusiva propiedad. La cesión al Distrito no implica el desprendimiento de la potestad nacional para regular el impuesto cuando las necesidades o circunstancias fiscales lo exijan en virtud de la libertad de configuración normativa que asiste al Congreso de la República en materia tributaria, sin que ninguna norma haya transformado el tributo nacional en territorial.

Las rentas cedidas no son una fuente endógena y las normas acusadas no desconocieron la propiedad ni el poder de disposición del impuesto a los cigarrillos y al tabaco elaborado nacionales y extranjeros, puesto que las entidades territoriales no son propietarios de las mismas y, por tanto, no se incurrió en exceso de potestad reglamentaria, ni se configura falta de competencia o violación de las normas constitucionales y legales sobre autonomía y propiedad de dicho tributo en cabeza del Distrito Capital.

La Ley 30 de 1971 estableció un 10% adicional sobre cada cajetilla de cigarrillos nacionales expendida y lo cedió a las entidades territoriales y a Bogotá para obras deportivas, junto con el impuesto a los espectáculos públicos. La Ley 1493 de 2011 derogó el artículo 2 de la Ley 30 de 1971. Y el artículo 37 de la Ley 1493 de 2011 derogó el impuesto al deporte del artículo 77 de la Ley 181 de 1995 en lo que tiene que ver con los espectáculos públicos de las artes escénicas, es decir, no afectó el impuesto al deporte en general y, por tanto, los decretos acusados podían mantener las destinaciones del impuesto al cigarrillo anteriores a la Ley 1819 de 2016 y el porcentaje destinado al deporte.

El giro a ADRES de los recursos por el incremento de la tarifa al impuesto al cigarrillo y al tabaco elaborado obedece al desarrollo reglamentario para aplicar el mandato legal que lo destinó al aseguramiento en salud; carecería de objeto que el Gobierno Nacional no pudiera dar el curso correspondiente a la destinación ordenada.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide sobre la legalidad del Decreto 1684 de 2017, porque al adicionar el Decreto 1625 de 2016 ordenó: *i) que se **mantuvieran las destinaciones del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, anteriores a la Ley 1819 de 2016**, para efecto de determinar los ingresos adicionales por el aumento de la tarifa de dicho tributo a partir del 1 de enero de 2017, destinados a financiar el aseguramiento en salud; (ii) que el Distrito Capital y los Departamentos **incluyeran el porcentaje con destino al impuesto al deporte** al identificar el total de ingresos mensuales en el año 2016, por el mismo gravamen, y **giraran a la Entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES** el mayor valor recaudado por el referido aumento de tarifa.*

¹³ Índice 31

¹⁴ Índice 29, 34



En el mismo sentido, se analizará la validez del Decreto 2265 de 2017, porque al adicionar el título 4 a la parte 6 del libro 2 del Decreto 780 de 2016, reiteró que los Departamentos, el Distrito Capital o el Fondo Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros **debían girar a ADRES los ingresos adicionales por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos nacionales y extranjeros** liquidados de acuerdo con lo establecido en el Decreto 1625 de 2016.

En los términos de la demanda, corresponde establecer si los apartes normativos acusados vulneraron las normas en que debían fundarse e incurrieron en abuso de poder frente a la autonomía administrativa y financiera de las entidades territoriales, o en incompetencia para regular materias exclusivas del órgano de representación popular en el orden distrital, por injerencia nacional en la administración de una renta del Distrito Capital; igualmente, si adolecen de falsa motivación, por fundamentarse en la vigencia del impuesto creado por la Ley 30 de 1971 y por invocar facultades legales inexistentes frente a un tributo propio del Distrito Capital.

El demandante predica su titularidad sobre el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, generado en su jurisdicción, y se opone a que se gire a la entidad descentralizada del orden nacional ADRES, por cuenta del artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, en tanto que se trata de una renta endógena a su favor cuyo traslado a una entidad descentralizada del orden nacional transgrede el principio de autonomía territorial en el manejo y administración de los propios recursos y la prohibición constitucional que en tal sentido existe. Asimismo, cuestiona la continuidad de las destinaciones al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado anteriores a la referida Ley 1819, incluida la del impuesto al deporte, en cuanto la Ley 1493 de 2011 derogó el artículo 2 de la Ley 30 de 1971.

A contrario sensu, las demandadas señalaron que el tributo en comento es una renta exógena de carácter nacional, cedida a los Departamentos y Distritos, y que su destinación al aseguramiento en salud fue dispuesto por la propia ley, frente a la cual los apartes demandados se limitaron a establecer la forma de determinar los recursos que se derivan para esa destinación y la de administrarlos; que el impuesto de la Ley 30 de 1971 con destino al deporte continúa vigente en lo que no tiene relación con espectáculos públicos de las artes escénicas; y que la destinación establecida en la Ley 1819 de 2016 para que el ADRES administre los recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud no riñe con la autonomía de las entidades territoriales en lo que concierne a los demás componentes del impuesto.

Los problemas jurídicos planteados se abordarán en el siguiente orden.

El impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado recae sobre productos nacionales y de procedencia extranjera, paralelos a la carga tributaria adicional impuesta con destino al deporte, a través de regulaciones específicas que datan desde 1905¹⁵, pasando por la Ley 97 de 1913¹⁶, por la cual se autorizó al entonces Concejo Municipal de Bogotá para crear libremente el impuesto sobre el consumo de tabaco extranjero, en cualquier forma, entre otros, y el artículo 1 de la Ley 19 de 1970¹⁷ que

¹⁵ Decreto Legislativo 41, creador del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado como una renta de carácter nacional.

¹⁶ Por la cual se dan autorizaciones especiales a ciertos municipios

¹⁷ Por la cual se establece un gravamen sobre los cigarrillos de procedencia extranjera, y se confieren unas facultades a los Gobernadores, Intendentes, Comisarios y Alcalde del Distrito Especial de Bogotá



previó la sujeción de los cigarrillos de procedencia extranjera a un impuesto de consumo a favor de los Departamentos, del Distrito Especial de Bogotá, de las Intendencias y de las Comisarías donde se expendieran, igual al pagado por los cigarrillos de producción nacional de mayor precio, liquidado y recaudado en la forma establecida para los impuestos correspondientes a los cigarrillos de fabricación nacional.

La Ley 30 de 1971¹⁸ [2]¹⁹ estableció un impuesto adicional del 10% sobre el valor de cada una de las cajetillas de cigarrillos nacionales expendidos al público en todo el territorio nacional, con producto cedido a los Departamentos, Intendencias, Comisarias y a Bogotá, Distrito Especial, en la proporción señalada por el artículo 4 ib.²⁰.

A su turno, el capítulo IX de la Ley 223 de 1995²¹ presentó la regulación del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado²² precisando que se generaba por dicho consumo en la jurisdicción de los Departamentos, y distinguiendo como sujetos pasivos del mismo a los productores, importadores y, solidariamente, a los distribuidores, y como responsables directos a los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden.

Al tenor de la misma ley, el tributo tiene dos momentos de causación dependiendo de si recae sobre productos nacionales o extranjeros²³ y cuya base gravable, según la modificación introducida por el artículo 76 de la Ley 1111 de 2006, se encuentra constituida por el precio de venta al público certificado semestralmente por el DANE.

Inicialmente, el artículo 211 de la Ley 223 de 1995 fijó la tarifa del impuesto en el 55%, previendo que el gravamen con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 continuaría con una tarifa del 5% hasta el 1 de enero de 1988, cuando entraría a regir

¹⁸ Por la cual la Nación contribuye a la realización de los primeros juegos deportivos de los Territorios Nacionales y de los X y XI juegos deportivos nacionales, y se dictan medidas relacionadas con el fomento del deporte y la cultura. Posteriormente, la Ley 14 de 1983 [73] precisó que el consumo de cigarrillos de fabricación nacional, contuviera o no insumos importados, causaría en favor de los departamentos, intendencias y comisarías un impuesto equivalente al 100% sobre el precio de distribución, establecido de conformidad con el Decreto extraordinario 214 de 1969. Y que sobre el precio establecido en el artículo 74 ib., según el cual, “El consumo de cigarrillos de producción extranjera causará un impuesto del 100% sobre el valor CIF vigente el último día de cada trimestre. Ese valor será certificado por el INCOMEX, dentro de los diez primeros días del siguiente trimestre para cada una de las marcas de cigarrillos y regirá para la liquidación de los impuestos durante dicho lapso”, los cigarrillos de producción extranjera pagarían un impuesto adicional del 10% regulado conforme a lo dispuesto en la Ley 30 de 1971 [79 *ejusdem*]

¹⁹ Norma derogada por el artículo 37 de la Ley 1493 de 2011 “Por la cual se toman medidas para formalizar el sector del espectáculo público de las artes escénicas, se otorgan competencias de inspección, vigilancia y control sobre las sociedades de gestión colectiva y se dictan otras disposiciones”, posteriormente revivida por el parágrafo del artículo 211 de la Ley 223 de 1995 y el artículo 78 de la Ley 181 del mismo año.

²⁰ Modificado por el artículo 1 de la Ley 1789 de 2009: “El impuesto de que trata el artículo segundo, de la presente Ley será recaudado por los Tesoreros o Recaudadores de las Entidades Territoriales citadas y entregado mensualmente a la respectiva Junta Administradora de Deportes que en cada una de ellas se haya creado en desarrollo de la Ley 47 de 1968. Estas Juntas aplicarán a la realización de sus objetivos el 70% de los recaudos así obtenidos, y girarán mensualmente el 30% restante al Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte, Coldeportes, para que esta Entidad auxilie a su vez a las regiones de menores ingresos y pueda desarrollar más amplia y armónicamente sus programas.

²¹ Por la cual se expiden normas sobre racionalización tributaria y se dictan otras disposiciones

²² Decreto 2903 de 2006. Art. 1. “Para efectos del impuesto al consumo de que trata el capítulo IX de la Ley 223 de 1995, se entiende por tabaco elaborado aquel producto terminado apto para consumo humano que se obtiene a partir del procesamiento de la hoja de tabaco o de materias primas derivadas de la misma. PARÁGRAFO. Para los mismos efectos, se excluye de la definición de tabaco elaborado a aquellos productos, obtenidos a partir del procesamiento de la hoja de tabaco, utilizados como materia prima para la fabricación o manufactura de productos gravados con el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.”. Según la sentencia C-197 de 1997, el término “tabaco elaborado” alude al proceso al que se somete la hoja de tabaco para transformarla en cigarros, cigarrillos, picadura o todas las presentaciones que se tienen de la materia prima, sin poderse hacer distinción alguna en relación con los medios empleados para su transformación.

²³ Para los productos nacionales se causa en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta para su distribución, venta o permuta en el país, o para publicidad, promoción, donación, comisión o los destina a autoconsumo; y para productos extranjeros en el momento en que se introducen al país, salvo cuando se encuentran en tránsito hacia otro país (Ley 223 de 1995, art. 209).



lo establecido en la Ley 181 de 1995²⁴ con una tarifa del 10%. A partir del 1 de enero de 1996 el recaudo de ese gravamen se entregaría a los departamentos y al Distrito Capital para cumplir la finalidad del mismo.

El referido artículo 211 fue objeto de posteriores modificaciones²⁵, la última de ellas a través del artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, que estableció un rango de tarifas²⁶ actualizables anualmente, a partir del año 2019, en un porcentaje equivalente al del crecimiento del índice de precios al consumidor certificado por el DANE, más cuatro puntos. También ordenó que los ingresos adicionales recaudados por efecto del aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos se destinaran a financiar el aseguramiento en salud.

Dicha destinación, a su vez, concuerda con los propósitos del Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018, adoptado por la Ley 1753 de 2015²⁷, dirigido a construir una Colombia en paz (*voluntad política de construcción de paz sostenible bajo un enfoque de goce efectivo de derechos*), equitativa (*visión de desarrollo humano integral en una sociedad con oportunidades para todos*) y educada (*instrumento de igualdad social y crecimiento económico en el largo plazo, con visión orientada a cerrar brechas en acceso y calidad al sistema educativo, entre individuos, grupos poblacionales y entre regiones*), acercando al país a altos estándares internacionales y logrando la igualdad de oportunidades para todos los ciudadanos en armonía con los propósitos del Gobierno nacional, las mejores prácticas y estándares internacionales y la visión de planificación de largo plazo prevista por los objetivos de desarrollo sostenible.

En ese contexto, la ley mencionada ordenó el manejo unificado de los recursos destinados a la financiación del sistema general de seguridad social en salud, para efecto de garantizar el adecuado flujo y los respectivos controles sobre el mismo, a través de la denominada entidad Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud - ADRES [66²⁸], creada como parte de dicho sistema, con naturaleza especial y asimilada a una empresa industrial y comercial del Estado del nivel descentralizado del orden nacional, adscrita al Ministerio de Salud y Protección Social, con personería jurídica, autonomía administrativa y financiera y patrimonio independiente, cuyo objeto es el de administrar los recursos que hacen parte del Fondo de Solidaridad y Garantías (Fosyga) y del Fondo de Salvamento y Garantías para el Sector Salud (Fonsaet), así como los que financian el aseguramiento en salud, los copagos por prestaciones no incluidas en el plan de beneficios del Régimen Contributivo y los recursos recaudados como consecuencia de las gestiones realizadas por la Unidad Administrativa Especial de Gestión Pensional y Contribuciones Parafiscales de la Protección Social (UGPP).

Atendiendo a tal finalidad, la ADRES administra, entre otros, los recursos destinados a la financiación del aseguramiento obligatorio en salud, de acuerdo con la ley o el reglamento, entre ellos los ingresos adicionales recaudados por el aumento de la tarifa del impuesto al consumo de cigarrillos, conforme a lo señalado en el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, y adopta y desarrolla los procesos y acciones para el adecuado

²⁴ Por el cual se dictan disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la Educación Física y se crea el Sistema Nacional del Deporte.

²⁵ Ley 1111 de 2006 [76], Decreto Nacional 127 de 2010 [5], Ley 1393 del mismo año [5].

²⁶ 1. Para los cigarrillos, tabacos, cigarros y cigarrillos, \$1.400 en 2017 y \$2.100 en 2018 por cada cajetilla de veinte (20) unidades o proporcionalmente a su contenido.

2. La tarifa por cada gramo de picadura, rapé o chimú será de \$90 en 2017 y \$167 en 2018.

²⁷ Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo 2014-2018 "Todos por un nuevo país".

²⁸ Declarado exequible por la Sentencia C-453 de 2016 de la Corte Constitucional.



uso, flujo y control de los recursos en los términos señalados en la citada Ley 1753 de 2015, en desarrollo de las políticas y regulaciones establecidas por el Ministerio de Salud y Protección Social²⁹.

Por mandato de la misma Ley 1753 de 2015 [66, 67], los recursos destinados al régimen subsidiado en salud deben presupuestarse y ejercitarse sin situación de fondos por parte de las entidades territoriales en el respectivo fondo local, distrital o departamental de salud, según sea el caso, y la entidad territorial que no gestione el giro de esos recursos es responsable de pagarlos en lo que corresponda, sin perjuicio de las sanciones aplicables a su omisión. Dichos recursos hacen unidad de caja³⁰, exceptuando los de propiedad de las entidades territoriales, que conservan su destinación específica y se manejan en contabilidad separada; la estructuración del presupuesto de gastos se hace por conceptos, priorizando el aseguramiento obligatorio en salud. Los recursos recibidos en administración no hacen parte del patrimonio de la ADRES.

En lo demás y siguiendo la pauta del artículo 324 constitucional, que en su momento ordenó a la ley determinar la participación del Distrito sobre las rentas departamentales causadas en Bogotá, el artículo 212 de la Ley 223 de 1995, vigente al momento de presentarse la demanda, le asignó el 20% del recaudo del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de producción nacional generado en el Departamento de Cundinamarca, incluyendo el Distrito Capital, le reconoció la titularidad del generado por consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, en el ámbito de su jurisdicción, de conformidad con el artículo 1 de la Ley 19 de 1970³¹.

A su turno, la Ley 181 de 1995 dispuso que el impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros a que se refieren los artículos 2 de la Ley 30 de 1971³² y 79 de la Ley 14 de 1983³³ se recaudaría por las tesorerías departamentales a partir del 1 de enero de 1998, de acuerdo con lo previsto en los artículos 4 y 5 del Decreto 1280 de 1994; que los fabricantes, distribuidores e importadores serían responsables solidarios del mismo; y que los entes territoriales beneficiarios de los gravámenes regulados en los

²⁹ Ley 1819 de 2016, art. 67, Decreto 1429 de 2016, arts. 2 y 3

³⁰ Los recursos administrados se destinan a: reconocimiento y pago a las Entidades Promotoras de Salud por el aseguramiento y demás prestaciones que se reconocen a los afiliados al Sistema General de Seguridad Social en Salud, incluido el pago de incapacidades por enfermedad de origen común que superen los 540 días continuos; el pago de las indemnizaciones por muerte o incapacidad permanente y auxilio funerario a víctimas de eventos terroristas o eventos catastróficos, y los gastos derivados de la atención psicosocial de las víctimas del conflicto en los términos de la Ley 1448 de 2011; el pago de los gastos derivados de la atención en salud inicial a las víctimas de eventos terroristas y eventos catastróficos de acuerdo con el plan y modelo de ejecución que se defina; el pago de los gastos financiados con recursos del impuesto social a las armas y de municiones y explosivos y los correspondientes a las multas en aplicación de la Ley 1335 de 2009 que financian los usos definidos en la normativa vigente; el fortalecimiento de la Red Nacional de Urgencias, siempre que la financiación del aseguramiento en salud se encuentre garantizada en la respectiva vigencia; la financiación de los programas de promoción y prevención en el marco de los usos definidos en el artículo 222 de la Ley 100 de 1993; la inspección, vigilancia y control a cargo de la Superintendencia Nacional de Salud, de conformidad con lo establecido en el artículo 119 de la Ley 1438 de 2011; el pago de prestaciones no incluidas en el plan de beneficios, que venían siendo financiados con recursos del Fosyga; las medidas de atención de la Ley 1257 de 2008, en los términos definidos por el Ministerio de Salud y Protección Social con recursos transferidos a las entidades territoriales; cubrir los gastos de administración, funcionamiento y operación de la entidad; las demás destinaciones definidas en la Ley con cargo a los recursos del Fosyga y del Fonsaet; el pago de los gastos e inversiones requeridas que se deriven de la declaratoria de la emergencia sanitaria y/o eventos catastróficos en el país; el pago del apoyo de sostenimiento a residentes, según la normatividad que lo establece.

³¹ Posteriormente el artículo 143 de la Ley 2010 de 2019, modificatorio del artículo 212, ratificó la participación del Distrito en el recaudo del impuesto generado en su jurisdicción, así como su titularidad sobre el consumo de cigarrillos y tabaco de procedencia extranjera, previendo adicionalmente la distribución del mismo en el 70% para el Distrito Capital y el 30% para el Departamento de Cundinamarca.

³² "Establécese un impuesto adicional del 10% sobre el valor de cada una de las cajetillas de cigarrillos nacionales que se expendan al público con todo el Territorio Nacional."

³³ "Sobre el precio establecido en el artículo 74 (*impuesto del 100% sobre el valor CIF vigente el último día de cada trimestre para el consumo de cigarrillos de producción extranjera*), los cigarrillos de producción extranjera pagarán un impuesto adicional del 10% que se regulará conforme a lo dispuesto en la Ley 30 de 1971."



artículos precedentes para los efectos de su control y recaudo, tenían diferentes facultades de fiscalización para la inspección y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes y de ordenar el pago de los impuestos pertinentes, sin perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes por los eventuales incumplimientos (*Ley 181 de 1995 [79-80]*).

Naturaleza del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado y el gravamen adicional con destino al deporte como fuente endógena o exógena de las entidades territoriales

La identificación de tributos como fuentes exógenas o endógenas de financiación para las entidades territoriales, se sirve, en su orden, de un criterio formal preferente y, en su defecto, del criterio orgánico y material, detallados por la sentencia C-212 de 1997³⁴, que pasa a comentarse.

Acorde con el primero de dichos criterios, corresponde al legislador definir el tipo de fuente de financiación³⁵, a través del texto de las normas que integran el régimen de cada renta. Si tales normas omiten señalar expresamente la entidad a la que pertenece el tributo o si el régimen legal contradice materialmente ese señalamiento, pasa a aplicarse un criterio orgánico que conduce a establecer si para el perfeccionamiento del respectivo régimen tributario es suficiente la intervención del legislador o si, adicionalmente, se requiere la participación de las corporaciones locales, departamentales o distritales de elección popular. Si la entidad territorial participa en la definición de un tributo, con el perfeccionamiento de su régimen o la habilitación de su cobro, le pertenecerían los recursos captados por la fuente tributaria creada.

Por su parte, el criterio material determina la naturaleza endógena de tributos establecidos integralmente por el legislador, pero cuyos recaudos en la jurisdicción de las respectivas entidades territoriales, entran totalmente al presupuesto de las mismas y se utilizan para sufragar sus propios gastos, sin confluir factores sustantivos que permitan atribuirles carácter tributario nacional. Tales tributos son entonces recursos propios de las entidades territoriales y no simplemente recursos nacionales transferidos a ellas.

Con fundamento en esos criterios, la Corte ha determinado la intensidad del control sobre los diferentes recursos, según el mayor o menor poder de intervención del Congreso o del grado de autonomía territorial en un modelo de estado unitario con autonomía de sus entidades territoriales; concibiendo mayor grado de injerencia del poder central en la configuración, el manejo o la destinación de fuentes de financiación que no pertenecen a la entidad territorial o de sus frutos (*recursos nacionales transferidos o cedidos*), que en la configuración, manejo o destinación de las fuentes de financiación o recursos propios de tales entidades.

³⁴ M.P. Carmen Isaza de Gómez. Dicha providencia precisó que las entidades territoriales cuentan con dos mecanismos de financiación, constitutivos de **fuentes exógenas de financiación**, que admiten un mayor grado de injerencia por parte del nivel central de gobierno: la participación en las rentas nacionales, con transferencias de recursos a los departamentos y municipios, y las rentas cedidas, los derechos de participación en las regalías y compensaciones, los recursos transferidos a título de cofinanciación y los restantes mecanismos diseñados por el legislador. Y que además cuentan con recursos propios constitutivos de **fuentes endógenas de financiación**, más resistentes frente a la intervención del legislador, es decir, rendimientos provenientes de la explotación de los bienes que son de su propiedad exclusiva y rentas tributarias obtenidas en virtud de fuentes tributarias como impuestos, tasas y contribuciones - propias.

³⁵ C.P. arts. 150-12, 287, 300-4 y 313-4.



Bajo tales parámetros jurisprudenciales la sentencia **C-414 de 2012**³⁶ examinó la constitucionalidad del artículo 224 de la Ley 223 de 1995, creador del *Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros*³⁷ para depositar los recaudos por impuesto al consumo de productos extranjeros, incluido el de cigarrillos y tabaco elaborado, dentro del presupuesto de la Corporación Conferencia Nacional de Gobernadores, creada en 1994 durante la VIII Cumbre General de Mandatarios Seccionales realizada en Popayán, para representar a los departamentos en los asuntos de interés común ante las diferentes instancias del Estado, y enlazarlos con el sector central de la administración en escenarios de descentralización³⁸.

En ese contexto, la Corte anotó que los recursos provenientes del impuesto al consumo de productos extranjeros tienen una fuente exógena y, por tanto, no son propios de los Departamentos ni del Distrito Capital, en tanto que:

Desde una perspectiva formal, el consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera sería una fuente endógena para el Distrito Capital, por cuenta del artículo 212 de la ley 223 de 1995. Ninguna otra disposición alude a esa titularidad.

Frente al criterio orgánico, se observa que los artículos 207 a 211 de la Ley 223 de 1995 regulan de manera integral el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado, que el artículo 212 ib. hace lo propio en relación con el Distrito Capital y que de la misma manera se amplía la regulación respecto del período gravable, la declaración y pago del impuesto, prohibiendo a los departamentos, municipios, distrito capital, distritos especiales, áreas metropolitanas, territorios indígenas, región, provincias y a cualquiera otra forma de división territorial, gravar la producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con los impuestos al consumo con otros impuestos, tasas, sobretasas o contribuciones, con excepción del impuesto de industria y comercio; las obligaciones de los responsables o sujetos pasivos; la forma de distribuir los recaudos del Fondo Cuenta; y la competencia departamental y distrital para la fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y recaudo de los impuestos al consumo [214-217 *eiusdem*]

Por su parte, el criterio material constata ese tipo de contenido en el impuesto, pues si éste se causa al momento en que los productos se introducen al país, la distribución de los recursos entre las diferentes entidades territoriales se produce con posterioridad al momento en que surge la obligación tributaria.

En ese orden, la Corte destacó que **los recursos percibidos por el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera y en relación con el Distrito Capital, constituían una fuente exógena de las entidades territoriales**, independientemente de que el artículo 212 de la Ley 223 de 1995 haya reconocido la titularidad del Distrito sobre el recaudo de dicho impuesto, porque los

³⁶ M.P. Mauricio González Cuervo. Dicha sentencia examinó la constitucionalidad del artículo 224 de la Ley 223 de 1995, creador del *Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros* dentro del presupuesto de la Asociación Conferencia Nacional de Gobernadores, para depositar 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.

³⁷ Reglamentado por el Decreto 1640 de 1996

³⁸ En la Asamblea XX realizada en Bogotá en 1998, el nombre de dicha corporación cambió por el de Federación Nacional de Departamentos, constituida, según sus estatutos [2, 6], como entidad pública de segundo grado, sin ánimo de lucro, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independiente. Respecto de la naturaleza de esas asociaciones, Concepto 1971 del 20 de mayo de 2010, c. p. Luis Fernando Álvarez Jaramillo, sobre naturaleza jurídica de Federación Colombiana de Municipios, aplicable a la de departamentos por tratarse de asociación entre entidades públicas.



criterios orgánico y material se oponen a estimar que se trate de recursos propios de aquél, en tanto que la regulación legal del gravamen muestra que su configuración no requiere la intervención de ninguna de las autoridades del Distrito Capital -criterio orgánico- y que la obligación tributaria surge al momento de introducirse los productos al país³⁹.

La **misma naturaleza exógena** cabe predicar del gravamen adicional sobre el valor de cada una de las cajetillas de cigarrillos nacionales que se expendieran al público en el Territorio Nacional, pues, como ya se anotó, se trata de un impuesto de carácter nacional, creado por la Ley 30 de 1971, con producto cedido a los Departamentos, Intendencias, Comisarias y a Bogotá, Distrito Especial, en la proporción allí señalada y con destinación al deporte [arts. 1 a 4 ib.]⁴⁰.

Acompasando la perspectiva constitucional en la materia, esta Sala ha admitido que **las rentas cedidas anticipadamente a las entidades territoriales** se crean en virtud de una decisión política del nivel central de gobierno y **no constituyen recursos propios** de las mismas, de modo que el legislador puede intervenir en su asignación, mientras persiga un fin constitucionalmente importante directamente relacionado con los intereses propios de la entidad territorial beneficiada, sin perjuicio de que el amplísimo margen de acción respecto al diseño del sistema de finanzas intergubernamentales deba ajustarse a los principios de razonabilidad y proporcionalidad que protegen la autonomía de las entidades territoriales frente a injerencias arbitrarias del nivel central de gobierno⁴¹.

Y, según anotó para el caso concreto del impuesto de vehículos automotores que en su momento analizó, esa intervención legislativa se apoyaba en el poder tributario pleno, que permitía crear, modificar y eliminar impuestos, así como regular todo lo pertinente a sus elementos básicos en el marco de los artículos 150 [12], 300 [4] y 313 [4] de la CP, sin perjuicio del respeto a la autonomía de las entidades territoriales, en punto a las actividades de recaudo, fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro y devolución, como actuaciones de administración y control del impuesto que el artículo 147 de la Ley 488 de 1998 asignó al departamento o distrito en cuya jurisdicción se debía pagar el referido tributo.

El principio de autonomía en la destinación de la renta exógena por impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado

Acorde con el artículo 1 de la CP, Colombia se encuentra organizada en forma de República unitaria, descentralizada y con la autonomía que el artículo 287 de la CP reconoce a sus entidades territoriales para gobernarse por autoridades propias (*contenido de autogobierno, derivado de la elección local y la ausencia de subordinación jerárquica*

³⁹ Dijo la Corte “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 **fuentes 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.**” (Se resalta)

⁴⁰ En términos de la sentencia C-958 de 1999, M.P. Carlos Gaviria Díaz, que examinó la constitucionalidad de los artículos 4 parcial de la ley 30 de 1971 y 51 del decreto 2845 de 1984 “El gravamen adicional a los cigarrillos, objeto de debate, es una renta nacional, cedida a los departamentos y el distrito especial de Bogotá y, por tanto, es considerada fuente exógena de financiamiento sobre la que el legislador puede señalar su destino e inversión.”

⁴¹ CE. S4a. Sentencia del 10 de marzo de 2022, Exp. 25417, CP. Stella Jeannette Carvajal Basto.



respecto de las autoridades nacionales, salvo en materia de orden público); ejercer las competencias que le corresponden; administrar y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones y participar en las rentas nacionales, bajo la distribución de las funciones y facultades dispuestas en la ley orgánica de ordenamiento territorial⁴² entre la Nación y las entidades territoriales, que se ejercen conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad, guías de la labor legislativa en la ordenación del territorio y en las relaciones entre autoridades administrativas del nivel central y descentralizado territorialmente.

Así y por cuenta del principio de Estado unitario, todos los órganos estatales de los diferentes niveles de la administración pública integran la unidad política del mismo, y a él le corresponde ejercer todas las potestades soberanas⁴³ que involucran la autoridad suprema independiente en el marco de los estados democráticos⁴⁴, sin competencia de las entidades territoriales que, en tal escenario, encuentran legítimas restricciones para su labor autónoma⁴⁵.

De allí que la Constitución y la ley, como expresión del poder soberano ejercido por el pueblo a través de sus representantes, funja como primera limitación constitucional al principio de autonomía territorial, según previsiones de los artículos 287, 300 [4, 5], 313 [3, 5], 344 y 352 de la CP⁴⁶, y que, en esa medida, incida en el alcance de dicho principio, aunque en la proporción requerida para garantizar su núcleo esencial⁴⁷, afectado cuando se desconoce una competencia específicamente asignada por la Constitución a las entidades territoriales, o cuando se impone una restricción carente de justificación⁴⁸.

Sin duda, los contenidos mínimos del principio de autonomía deben ser respetados por el legislador y por las autoridades nacionales en sus relaciones con las entidades territoriales autónomas para garantizar la gestión de sus intereses locales o propios, y cuando éstos sobrepasan ese ámbito para desbordar en el nacional, las facultades

⁴² Ley 454 de 2011

⁴³ A nivel general, se considera el manejo de las relaciones internacionales, de políticas económicas y del orden público, así como el ejercicio de las ramas del poder público.

⁴⁴ Propios de la soberanía popular que establece el artículo 3 constitucional

⁴⁵ Sin perjuicio de ello, deben adoptarse reglas mínimas para articular el contenido de la debida protección de la autonomía territorial con el del principio de unidad, recíprocamente restringidos (C-1183 de 2008).

⁴⁶ **Art. 287.** Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, **dentro de los límites de la Constitución y la ley.** (...)

Art. 300. Corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de las ordenanzas: (...)

4. Decretar, **de conformidad con la ley**, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

5. Expedir las normas orgánicas del presupuesto departamental y el presupuesto anual de rentas y gastos

Art. 313. Corresponde a los Concejos (...)

3. Votar **de conformidad con la Constitución y la ley** los tributos y los gastos locales.

5. Dictar las normas orgánicas del presupuesto y expedir anualmente el presupuesto de rentas y gastos.

Art. 344. Los organismos departamentales de planeación harán la evaluación de gestión y resultados sobre los planes y programas de desarrollo e inversión de los departamentos y municipios, y participarán en la preparación de los presupuestos de estos últimos **en los términos que señale la ley**. En todo caso el organismo nacional de planeación, de manera selectiva, podrá ejercer dicha evaluación sobre cualquier entidad territorial.

Art. 352. Además de lo señalado en esta Constitución, la **Ley Orgánica del Presupuesto regulará** lo correspondiente a la programación, aprobación, modificación, ejecución de los presupuestos de la Nación, de las entidades territoriales y de los entes descentralizados de cualquier nivel administrativo, y su coordinación con el Plan Nacional de Desarrollo, así como también la capacidad de los organismos y entidades estatales para contratar.

⁴⁷ El núcleo esencial de la autonomía lo conforman la prohibición de desconocer reglas constitucionales específicas de protección de las entidades territoriales y de seguimiento imperativo en tanto expresan una decisión clara y definitiva del poder constituyente, y la de imponer limitaciones constitucionalmente injustificadas; de modo que puede verse afectado tanto por medidas que desconozcan esas reglas constitucionales específicas, como por restricciones carentes de justificación constitucional (C-300 de 2003).

⁴⁸ C-246 de 2019



legislativas se amplifican desde una perspectiva articuladora o armonizadora de unos y otros⁴⁹.

Acorde con esos parámetros, sentencias como la C-1183 de 2008⁵⁰, que al unísono del carácter territorial predicado por la sentencia C-908 de 2007 consideró al impuesto al consumo de cigarrillos nacionales como una fuente endógena de financiación, señaló que el legislador podía intervenir en el empleo de la misma, por perseguir un fin constitucional cual es el de garantizar la práctica del deporte; y la C-958 de 1999, mencionada párrafos atrás, descartó que el gravamen adicional a los cigarrillos al que alude el artículo 4 de la ley 30 de 1971 violara la prohibición constitucional del artículo 359 de la CP, porque los recursos que previó entregar a Coldeportes no entraban a engrosar los fondos de esa institución.

Por su parte, la ya referida sentencia C-414 de 2012 indicó que el Congreso contaba con un extenso margen de configuración para establecer las reglas aplicables al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado de procedencia extranjera, indicando que la previsión hecha por el artículo 224 de la Ley 223 de 1995, respecto del recaudo y distribución de los recursos a través del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros incorporado al presupuesto de la Federación Nacional de Departamentos no violaba el principio de autonomía territorial, porque buscaba una finalidad constitucional que no desconocía los intereses de las entidades territoriales, condicionamiento anunciado desde la Sentencia C-720 de 1999⁵¹; con el relevante propósito de establecer un mecanismo eficiente de recaudo que evitara actividades de evasión en su pago, sin desconocer el derecho de las entidades territoriales a percibir los recursos del recaudo ni su empleo conforme con lo previsto en la ley⁵².

Por tanto, el derecho constitucional de las entidades territoriales a administrar y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, y a participar en las rentas nacionales, opera en el marco de la naturaleza exógena o endógena de los recursos percibidos, ejecutados o administrados por dichas entidades; y que los provenientes de fuentes exógenas acceden a regulaciones legislativas plenas, inclusive respecto de su destinación, siempre que persigan una finalidad constitucional importante y que no se prive a la entidad territorial de los recursos arbitrados para desarrollar las funciones a su cargo; contrario a cuando provienen de una fuente endógena pues, por tratarse de sus propios recursos, el grado de autonomía de las entidades territoriales es mucho mayor y la intervención legislativa sobre la destinación o administración de los mismos sólo es válida en la medida que busque una finalidad relevante, adecuada, necesaria y proporcionada para alcanzarla⁵³.

⁴⁹ C-189 de 2019, M. P. Alejandro Linares Cantillo

⁵⁰ Examinó la constitucionalidad del entonces proyecto de ley 218 de 2007 Senado, 128 de 2007 Cámara "Por medio del cual se modifica el artículo 4º de la Ley 30 de 1971 sobre el impuesto al consumo de cigarrillos con destino al deporte y se dictan otras disposiciones", que facultaba al Instituto Colombiano de Deportes-Coldeportes a ejercer el control y vigilancia sobre la inversión en deportes producto del gravamen a los cigarrillos

⁵¹ M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz. "Las rentas cedidas anticipadamente a las entidades territoriales son rentas creadas en virtud de una decisión política del nivel central de gobierno que no constituyen, estricto sensu, recursos propios de las entidades territoriales. En consecuencia, (...) el legislador puede intervenir en el proceso de asignación de las mencionadas rentas, mientras persiga un fin constitucionalmente importante directamente relacionado con los intereses propios de la entidad territorial beneficiada, y siempre que no afecte, de manera desproporcionada, la autonomía de las entidades territoriales en cuya jurisdicción se realiza el recaudo."

⁵² "La imposición de medidas conducentes a controlar la evasión y la elusión incrementan la eficiencia del sistema tributario al tiempo que fomentan la equidad tributaria" (Corte Constitucional, sentencia C-007 de 2002)

⁵³ Jurisprudencialmente se ha admitido la adopción de medidas relacionadas con rentas o ingresos endógenos sólo en tres casos: (i) Cuando la Constitución así lo ordena o autoriza expresamente, como ocurre en su artículo 317", el cual establece que la ley debe destinar un porcentaje determinado de los gravámenes sobre la propiedad inmueble "a las entidades encargadas del manejo y conservación del ambiente y de los recursos naturales renovables, de acuerdo con los planes de desarrollo de los municipios



En ese contexto, estima la Sección que la destinación del recaudo del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado al aseguramiento en salud y el giro del mismo a la Administradora de los Recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud – ADRES, no suponen intromisiones indebidas en la autonomía territorial del Distrito capital, porque recaen sobre una renta exógena respecto de la cual el legislador previó una destinación revestida de interés público general en cuanto se relaciona con la estabilidad de un servicio de la misma naturaleza *-la salud-*, plasmada en el parágrafo del artículo 347 de la Ley 1819 de 2016, y con la garantía y control sobre el adecuado flujo y los respectivos controles de recursos del Sistema General de Seguridad Social en Salud, a través de la entidad administradora de los mismos, creada igualmente por el legislador en el artículo 66 de la Ley 1753 de 2015.

Se trata, sin duda, de medidas de trascendencia nacional que responden a la razonable intervención y coordinación por parte de las autoridades centrales, de cara a la sostenibilidad económica y estabilidad prestacional del sistema de salud general que se busca asegurar en términos de razón objetiva y suficiente, sin desconocer los intereses de las entidades territoriales porque, además de no afectar su participación en la administración de recursos ni sus propias competencias, lo cierto es que mantienen esa participación en la renta nacional generada, en proporción a la parte que recaudan en sus respectivas jurisdicciones.

Más allá de ello y en términos de la misma ley 1753 de 2015 [66], los recursos administrados por la ADRES y que sean propiedad de las entidades territoriales no hacen unidad de caja, sino que conservan su destinación específica y se manejan en contabilidad separada, con la estructuración de un presupuesto de gastos por conceptos, dando prioridad al aseguramiento obligatorio en salud y la presupuestación y contabilización de los recursos administrados no se hace por subcuentas. Los recursos recibidos en administración no hacen parte del patrimonio de la entidad, de hecho, los gastos requeridos para desarrollar su objeto se financian con un porcentaje de hasta el 0,5% de los recursos administrados con situación de fondos, y, en últimas, ya que los recursos administrados y sus rendimientos se orientan al cumplimiento de la finalidad que tienen los impuestos, benefician a las entidades territoriales.

Así mismo y de manera específica, el artículo 221 de la Ley 223 de 1995 mantuvo la competencia de los Departamentos y el Distrito Capital para la fiscalización, liquidación oficial, cobro y recaudo del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado⁵⁴.

del área de su jurisdicción; (ii) Cuando resulte necesario para proteger el patrimonio de la Nación o mantener la estabilidad constitucional o macroeconómica interna o externa". Por ejemplo, la Corte Constitucional ha señalado que el Legislador puede interferir en la destinación de un ingreso territorial, como por ejemplo en la sobretasa a la gasolina, "con el fin de garantizar la capacidad de pago de las entidades territoriales y, de este modo, evitar que se hicieran efectivas las garantías otorgadas por la Nación a créditos externos concedidos a dichos entes". Y (iii) Cuando "las condiciones sociales y la naturaleza de la medida así lo exigen por trascender el ámbito simplemente local o regional". Por ejemplo, en la sentencia C-089 de 2001 la Corte declaró exequible una norma que le fijaba un destino especial a un recurso endógeno, en la medida en que constituía "un mecanismo para contribuir al fortalecimiento de una institución [como la Universidad Distrital Francisco José de Caldas, en serios problemas financieros] que por su naturaleza e impacto social, trasciende más allá del ámbito simplemente local". Asimismo, en la sentencia C-925 de 2006, la Corte Constitucional admitió que mediante ley se restringiera el recaudo de un recurso endógeno de entidades territoriales, toda vez que "los efectos no se restringen a la jurisdicción de cada región, sino que tienen implicaciones en el ámbito nacional" (C-358 de 2017, M. P. Carlos Bernal Pulido).

⁵⁴ "La fiscalización, liquidación oficial, discusión, cobro, y recaudo de los impuestos al consumo de que trata este Capítulo (X: DISPOSICIONES COMÚNES AL IMPUESTO AL CONSUMO DE LICORES, VINOS, APERITIVOS Y SIMILARES Y AL IMPUESTO AL CONSUMO DE CIGARRILLOS Y TABACO ELABORADO) es de competencia de los departamentos y del Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en lo que a éste corresponda, competencia que se ejercerá a través de los órganos encargados de la administración fiscal. Los departamentos y el Distrito Capital aplicarán en la determinación oficial, discusión y cobro de los impuestos los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional. El régimen sancionatorio y el procedimiento para la aplicación del mismo previstos en el Estatuto Tributario se aplicará en lo pertinente a los impuestos al consumo de que trata este Capítulo."; remisión normativa concordante con el artículo 66 de la Ley 383 de 1997 que dispuso "Los municipios y distritos, para efectos de las declaraciones tributarias y los procesos de fiscalización, liquidación oficial,



Finalmente, siendo que la destinación y el giro de recursos tributarios fueron aspectos dispuestos por la ley (*arts. 347 de la Ley 1819 de 2016 y 66 de la Ley 1753 de 2015*), se entiende que los cargos de nulidad formulados traducen razones de oposición directa a dichos mandatos legales, cuyo control judicial es exclusivo de la acción de inconstitucionalidad por contenido material o vicios de procedimiento en su formación, o de la excepción de la misma naturaleza en desarrollo del control difuso que se aplica en nuestro ordenamiento jurídico⁵⁵. El medio de control aquí impetrado sólo juzga la legalidad de actos administrativos generales⁵⁶.

En consecuencia, los apartes normativos acusados no vulneraron las normas en que debían fundarse ni incurrieron en abuso de poder frente a la autonomía administrativa y financiera de las entidades territoriales, como tampoco en incompetencia para regular materias exclusivas del órgano de representación popular en el orden distrital, ni son producto de la invocación de facultades legales inexistentes frente a tributos distritales.

La continuidad de destinaciones anteriores a la Ley 1819 de 2016 de cara a la vigencia del impuesto al deporte

Según el actor, las normas demandadas adolecen de falsa motivación por mantener la destinación del impuesto al consumo al gravamen adicional de impuesto al deporte creado por el artículo 2 de Ley 30 de 1971, no obstante que la Ley 1493 de 2011 lo había derogado, y por incorporarlo a la tarifa del impuesto al consumo a pesar de que el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016 no lo incluía.

La Ley 30 de 1971[2], cuya vigencia, según se anunció párrafos atrás⁵⁷, no fue alterada por la derogatoria que dispuso el artículo 37 de la Ley 1493 de 2011⁵⁸, estableció “*un impuesto adicional del 10% sobre el valor de cada una de las cajetillas de cigarrillos nacionales que se expendan al público con todo el Territorio Nacional.*”

Este impuesto, con producto cedido a las entidades territoriales, debía entregarse mensualmente a la respectiva Junta Administradora de Deportes creada en las mismas, que luego de aplicar el 70% de ese recaudo a sus objetivos, giraban mensualmente el 30% restante al Instituto Colombiano de la Juventud y el Deporte, Coldeportes, para que éste auxiliara a las regiones de menores ingresos y desarrollara más amplia y armónicamente sus programas (*arts. 3 y 4 ib.*).

A su turno, el artículo 211 de la Ley 223 de 1995 previó que el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 continuaría con una tarifa del 5% hasta el primero de enero de 1998, cuando ascendería al 10% de acuerdo con la regulación que sobre

imposición de sanciones, discusión y cobro relacionados con los impuestos administrados por ellos, aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario para los impuestos del orden nacional.”

⁵⁵ CP, Arts. 4 y 241 [4]

⁵⁶ CPACA, art. 137

⁵⁷ Nota al pie 19

⁵⁸ Se reitera que esta derogatoria sólo surtió efectos frente a los tributos relacionados con los “*espectáculos públicos de las artes escénicas*” de que trata el artículo 7 de la Ley 12 de 1932, pues, como lo precisa la Corte Constitucional en sentencia C-615 de 2013, los tributos derogados fueron los relativos a dichos espectáculos, definidos por la Ley 1493 de 2011; el impuesto a los espectáculos públicos de que trata el numeral 1 del artículo 7o de la Ley 12 de 1932, el literal a) del artículo 3o de la Ley 33 de 1968 y las normas que los desarrollan; y el impuesto al deporte de que trata el artículo 77 de la Ley 181 de 1995 y las demás disposiciones relacionadas con este impuesto, así como el artículo 2o de la Ley 30 de 1971, «*exclusivamente en lo que tiene que ver con los espectáculos públicos de las artes escénicas*»; y el impuesto del fondo de pobres autorizado por Acuerdo 399 de 2008, también en lo que respecta a tales espectáculos.



dicho aspecto hizo la Ley 181 de 1995⁵⁹ - *Ley del Deporte*, que incluyó el impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros entre los recursos financieros estatales para el financiamiento del Sistema Nacional del Deporte; y que a partir del primero de enero de 1996 su recaudo se entregaría a los departamentos y al Distrito Capital para cumplir la finalidad del mismo.

Por su parte, las reformas del artículo 211 por parte de las Leyes 1111 de 2006 [76, par] y 1393 de 2010 [5, par. 1] anotaron que dentro de las tarifas establecidas para el impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado se encontraba incorporado el impuesto con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971, en un porcentaje del 16% del valor liquidado por concepto de impuesto al consumo.

A diferencia de la anterior normativa, el artículo 347 de la Ley 1819 de 2016 no hizo mención alguna de la destinación del impuesto al consumo al gravamen adicional del impuesto al deporte. Su voluntad legislativa se restringió a la financiación del aseguramiento en salud.

No obstante, dicho contenido carece de la entidad suficiente para restarle validez a las disposiciones demandadas en el contexto de las irregularidades sobre la motivación y de la inexistencia de facultades legales para disponer sobre un tributo distrital, porque los considerandos del Decreto 1684 de 2017 citaron otro tipo de ordenamientos vigentes y aplicables, como la Ley 181 de 1995⁶⁰ que, se repite, reconoce al gravamen adicional con destino al deporte creado por la Ley 30 de 1971 como recurso estatal para el financiamiento del Sistema Nacional del Deporte, en desarrollo de políticas públicas de bienestar y mejoramiento en salud poblacional mediante actividades y programas concordantes con tal finalidad de cobertura general, más allá de la jurisdicción de las entidades territoriales y, en esa medida, de aceptada intervención por parte del poder central⁶¹.

Desde esta perspectiva sistemática, las normas demandadas podían mantener las destinaciones anteriores a la Ley 1819 de 2016 en cuanto atañe al impuesto al deporte, y los apartes que así lo dispusieron se consideran ajustados a derecho.

Conforme a todo lo aducido, la Sala negará las pretensiones de la demanda de nulidad de los apartes normativos acusados.

⁵⁹ ART. 78.- Impuesto a los Cigarrillos Nacionales y Extranjeros. El impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros a que se refieren el artículo 2 de la Ley 30 de 1971 y el artículo 79 de la Ley 14 de 1983, será recaudado por las tesorerías departamentales. Será causado y recaudado a partir del 1 de enero de 1998 de acuerdo con lo previsto en los artículos 4 y 5 del Decreto 1280 de 1994. Son responsables solidarios de este impuesto los fabricantes, distribuidores y los importadores. El valor efectivo del impuesto será entregado, dentro de los cinco (5) días siguientes a su recaudo, al ente deportivo departamental correspondiente definido en el artículo 65 de la presente Ley.

⁶⁰ Actualmente se tramita el Proyecto de Ley Senado 400 de 2021 – Por la cual se reforma la legislación en materia de deporte, recreación, actividad física y aprovechamiento del tiempo libre -, Nueva Ley de Deporte, aprobada en primer debate en Cámara, para fomentar, coordinar, formar, masificar, divulgar, planificar, ejecutar, inspeccionar vigilar y controlar el acceso a la práctica del deporte, la recreación, la actividad física y el aprovechamiento del tiempo libre. La exposición de motivos del proyecto de ley hace notar que la Ley 181 de 1995 no ha sido objeto de modificación integral, y se establece el impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros de acuerdo con la normativa legal vigente entre los recursos para la ejecución de los entes deportivos departamentales, municipales y distritales (Arts. 109 [5] y 110 [6])

⁶¹ Fines de la misma naturaleza condujeron incluso a que la Ley 2023 del 23 de julio de 2020 autorizara a las Asambleas Departamentales, Concejos Municipales y Distritales para crear la Tasa Pro Deporte y Recreación, con recursos administrados por el respectivo ente territorial, destinados a fomentar y estimular el deporte y la recreación, conforme a planes, programas, proyectos y políticas nacionales o territoriales a cargo de las personas naturales o jurídicas que suscriban contratos, convenios o negocios en forma ocasional, temporal o permanente los suministros, obras, asesorías, consultorías, provisiones e intermediaciones y demás formas contractuales que celebren con la Administración Central del Departamento, Municipio o Distrito, sus Establecimientos Públicos, las Empresas Industriales y Comerciales, y Sociales del Estado de la Entidad Territorial respectiva y/o sus entidades descentralizadas que posean capital social superior al 50% y las entidades descentralizadas indirectas.



No se condenará en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

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

FALLA

1.- **NEGAR** las pretensiones de la demanda.

2.- Sin condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011.

Notifíquese, comuníquese y cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO