

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., tres (3) de noviembre de dos mil veintidós (2022)

Referencia: Medio de control de nulidad
Radicación: 68001-23-33-000-2021-00061-01 (26563)
Demandante: ANTONIO MARIA CASTRO PEREZ
Demandado: Departamento de Santander

Temas: Numeral 12 del artículo 4 e inciso cuarto del artículo 16 de la Ordenanza 25 de 24 de agosto de 2018 del Departamento de Santander. Principio de legalidad.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante en contra de la sentencia del 8 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda y negó la condena en costas¹.

ANTECEDENTES

El 24 de agosto de 2018 la Asamblea Departamental de Santander emitió la Ordenanza 25 *“Por medio de la cual se derogan los literales A y B del artículo 422 y el Libro III constituido por los artículos 574 al 605 de la Ordenanza 077 de diciembre 23 de 2014 – Estatuto Tributario de Santander, se adopta el régimen sancionatorio y procedimental para sancionar y prevenir la defraudación a las rentas del departamento de conformidad con la Ley 1762 de 2015 y Decreto 390 de 2016 y se dictan otras disposiciones”*

En la mencionada ordenanza se reguló la sanción de decomiso de mercancías gravadas en el artículo 4 y el procedimiento sancionatorio en el artículo 16.

DEMANDA

ANTONIO MARIA CASTRO PEREZ, en ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, formuló las siguientes pretensiones²:

“PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD del numeral 12, artículo 4 de la Ordenanza No. 025 del 24 de agosto de 2018, expedida por la Asamblea del Departamento de Santander, por la causal descrita en la Ley 1437 de 2011 como *“acto administrativo con infracción de las normas de carácter superior en las que debía fundarse.*

¹ Índice 2 de la plataforma SAMAI

² *Ibidem*

La disposición demandada es la que identifica resaltada y subrayada de la siguiente manera:

“Artículo cuarto. Sanción de decomiso de mercancías gravadas con el Impuesto al Consumo o sujetas a Monopolio Rentístico. Sin perjuicio de las facultades y competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, la Dirección técnica de Ingresos o la dependencia que haga sus veces de la Secretaría de Hacienda Departamental, podrá aprehender y decomisar, dentro de su jurisdicción, con el apoyo de las autoridades competentes, los productos nacionales y extranjeros sometidos al Impuesto al Consumo regulado en la Ley 223 de 1995 o sujetos al monopolio rentístico del que trata la Ley 1819 de 2016, que no acrediten el pago de impuesto, o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables. Las cuáles de aprehensión y decomiso con las siguientes:

(...)

12. Cuando los productos gravados con el impuesto al consumo o participación económica no cuenten con el respectivo registro sanitario o infrinjan las normas sanitarias que dicte el INVIMA.”

SEGUNDO: DECLARAR LA NULIDAD de la expresión que a continuación se subraya y resalta, contenidas en el inciso cuarto de la Ordenanza Departamental No. 025 del 24 de agosto de 2018, expedida por la Asamblea del Departamento de Santander, por la causal definida por la Ley 1437 de 2011 como “acto administrativo con infracción de las normas de carácter superior en las que debía fundarse”. La expresión demandada sobre la que se solicita la declaratoria de nulidad en esta pretensión es la siguiente:

“Artículo décimo sexto. Procedimiento administrativo sancionatorio para imponer la sanción de: A) Decomiso de mercancías gravadas con el impuesto al consumo o sujetas a monopolio rentístico, B) Cierre de establecimiento de comercio por defraudación a las rentas departamentales, C) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones, autorizaciones, o registro, D) Multa por no declarar el impuesto al consumo o participación económica, E) Multa por importación con franquicias sin pago del impuesto, cuando la cuantía de la mercancía es mayor a 456 UVT. Cuando el Grupo operativo de la Dirección Técnica de Ingresos u oficina que haga sus veces de la Secretaría de Hacienda Departamental, evidencia en un establecimiento de comercio que se está cometiendo alguna de las conductas establecidas en los artículos 4, 5, 7, 8 y 9 de la presente ordenanza, y cuya cuantía sea mayor a 456 UVT, debe aprehender la mercancía como medida preventiva, más no decomisarla, para lo cual se surtirá el siguiente procedimiento:

(...)

El pliego de cargos deberá señalar con precisión y claridad, los hechos que lo originan, las personas naturales o jurídicas objeto de la investigación, las disposiciones presuntamente vulneradas y las sanciones o medidas que serán procedentes. El pliego de cargos debe formularse dentro de los 2 años siguientes a la ocurrencia de la conducta sancionable so pena de prescribir la facultad sancionatoria.

(...)”

TERCERO: Así pues, al declarar la nulidad de los apartes normativos descritos en las anteriores pretensiones, solicitamos indicar de forma precisa que las normas

concordantes con dichas disposiciones, no son aplicables en razón de la declaratoria de nulidad de estas.”

La demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29, 300-1 de la Constitución Política
- Artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995
- Artículos 24, 24 y 25 de la Ley 1762 de 2015

- Artículo 25 del Decreto 2141 de 1996EI

concepto de la violación se sintetiza así³:

Alegó que procede la declaratoria de nulidad del numeral 12 del artículo 4 de la ordenanza 25 de 2018 del departamento de Santander, por desconocer el principio de legalidad tributaria al crear razones adicionales de decomiso y aprehensión de mercancías a las establecidas en la Ley 1762 de 2015 y el artículo 25 del Decreto 2141 de 1996 modificado por el Decreto 602 de 2013. En consecuencia, la autoridad tributaria departamental expidió una norma de carácter sancionatorio sin tener fundamento legal.

Advirtió que la expresión “*dentro de los 2 años siguientes*” establecido en el inciso 4 del artículo 16 de la Ordenanza 25 del 24 de agosto de 2018 es nulo, debido a que no cumple con lo establecido en el numeral 2 del artículo 26 del Decreto 2141 de 1996, en el que se ordena que el término para notificar el pliego de cargos al presunto infractor es de 20 días desde el recibo del acta de aprehensión. Además, aclaró que lo determinado en el mencionado decreto proviene del artículo 24 de la Ley 1762 de 2015, por lo que la norma de carácter departamental contradice normas de carácter nacional.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El **Departamento de Santander** se opuso a las pretensiones de la demanda en los siguientes términos⁴:

Advirtió que la Constitución Política entregó a las entidades territoriales autonomía, para organizar sus intereses económicos, tributarios y administrativos. Además, la Ley 1762 de 2015 establece que para la imposición de multas y comparendos de los artículos 20 y 22 se aplicará el proceso sancionatorio del Decreto 390 de 2016, que es el nuevo Estatuto Aduanero.

Aclaró que la Corte Constitucional mediante sentencia C-403 de 2016, precisó que los vacíos que se encuentren en la Ley 1762 de 2015 deben cubrirse por medio de una interpretación sistemática de las normas del Estatuto Tributario, el estatuto aduanero y el Código de Procedimiento Administrativo y de la Contencioso Administrativo - CPACA-.

³ *Ibidem*

⁴ Índice 2 de la plataforma SAMAI

Explicó que la Ley 223 de 1995 es el marco legal del impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, en el que

el artículo 195 establece que las autoridades territoriales no pueden reglamentar dicho impuesto. Además, el artículo 199 de la mencionada ley dispone que lo establecido en el Estatuto Tributario en relación con procedimiento y régimen sancionatorio aplica para el impuesto al consumo.

Advirtió que el artículo 638 del Estatuto Tributario no se contradice con las normas demandadas, porque mantiene los términos de expedición de liquidaciones oficiales y del pliego de cargos. Adicionalmente, el artículo 4 de la Ordenanza 25 de 2018 se ajusta a la ampliación de decomisos de mercancías de la Ley 1762 de 2016 y los decretos 390 de 2016 y 349 de 2018.

Manifestó que los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1996 contemplan una causal abierta del decomiso de mercancía, que junto con el artículo 15 de la Ley 1762 de 2016 avala que el ingreso de mercancía al territorio aduanero nacional de forma irregular sea decomisado. En el mismo sentido el inciso 4 del artículo 16 de la Ordenanza 25 de 2018 solo replica lo establecido en el artículo 638 del Estatuto Tributario al ordenar dos años para expedir el pliego de cargos.

Señaló como excepciones de lo enunciado por la demanda, que las autoridades territoriales tienen autonomía, que no existe motivo alguno para establecer la nulidad de las normas demandadas, que debe primar el interés general sobre el particular y que la demandante no interpreta de forma correcta la ordenanza demandada.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Santander negó las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así⁵:

Explicó que las asambleas departamentales tienen autonomía en materia tributaria de acuerdo con los artículos 287, 300 y 338 de la Constitución Política, pero existe el límite previsto en el artículo 262 del Decreto Ley 1333 de 1986. Adicionalmente, las conductas sancionables deben estar contenidas en leyes conforme al principio de legalidad tributaria.

Aclaró que el numeral 12 del artículo 4 de la Ordenanza 25 de 2018 deben interpretarse de forma sistemática con el artículo 25 del Decreto 2141 de 1996, los artículos 200 y 222 de la ley 223 de 1995 y el artículo 15 de la Ley 1762 de 2015, ya que el decomiso de mercancías se considera una norma en blanco que permite que se adhieran nuevas razones de decomiso.

Señaló que el artículo 58 del Decreto 1686 de 2012 establece que todas las bebidas alcohólicas deben tener registro sanitario, por lo que al no tenerlo pueden ser aprehendidas. En consecuencia, no se desconoce el principio de legalidad debido a que el artículo 222 de la Ley 223 de 1995 permite el decomiso de mercancías.

Manifestó que el artículo 16 de la Ordenanza 25 de 2018 no contradice el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996 y el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015, porque la

⁵ Índice 2 de la plataforma SAMAI

mencionada ley no contempla un término para expedir el pliego de cargos, pero remite al Estatuto Tributario en los demás casos, el cual en su artículo 638 establece el término de 2 años para expedir dicho acto administrativo. Además, conforme al artículo 71 del Código Civil operó la derogatoria tácita del artículo 26 del Decreto 2141 de 1996 al expedirse el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015.

Concluyó que la condena en costas no es procedente, ya que el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA- dispone que al ventilarse temas de interés público no procede la condena en costas.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló con fundamento en los siguientes argumentos⁶:

Alegó que el Tribunal incurre en error al estimar que el régimen sancionatorio de la Ley 223 de 1995 es una norma en blanco, debido a que el artículo 25 del Decreto 2141 de 1996 y la Ley 1732 de 2015 son las únicas normas por las cuales se puede aprehender y decomisar productos sujetos al impuesto al consumo, en consecuencia, las autoridades territoriales no pueden ampliar el régimen sancionatorio a su arbitrio.

Estimó que no existe fundamento legal para que la autoridad tributaria departamental realice actos de incautación o aprehensión bajo las causales contenidas en las disposiciones demandadas, por cuanto las mismas no corresponden a ninguna de las causales contenidas en las normas preexistentes que regulan la materia.

Alegó que el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996 no se encuentra derogado, por cuanto se trata de una norma especial que no fue derogada expresamente por el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015 y que prima sobre disposiciones generales por cuanto regula de manera expresa lo concerniente al procedimiento de decomiso de productos gravados con el impuesto al consumo.

Adicionalmente señaló que la aplicación del Estatuto Tributario no prima sobre el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996 por cuanto esta norma es especial y porque es posterior al Estatuto Tributario Nacional.

TRÁMITE PROCESAL DE SEGUNDA INSTANCIA

La demandada no se opuso al recurso durante la oportunidad prevista en el artículo 247 numeral 4 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo modificado, por el artículo 67 de la Ley 2080 de 2021.

El **Ministerio Público** No se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si el numeral 12 del artículo 4 y el inciso cuarto del artículo 16 de la Ordenanza 25 del 24 de agosto de

⁶ *Ibidem*

2018 de la Asamblea Departamental de Santander fueron expedidos con infracción de las normas de carácter superior en las que debían fundarse.

En cuanto al numeral 12 del artículo 4 de la Ordenanza 25 de 2018

La actora alegó que el numeral 12 del artículo 4 de la Ordenanza 25 de 2018 desconoce el principio de legalidad, debido a que incluye causales de decomiso de mercancía que no están contempladas en la Ley 223 de 1995 ni en el Decreto 2141 de 1996.

En cuanto al principio de legalidad de las sanciones administrativas, esta Sala explicó lo siguiente⁷:

“Esa sumisión a las fuentes referidas, como expresión genuina de los Estados de Derecho garantiza de las prerrogativas y libertades individuales, incorpora el principio de legalidad que, en estricto sentido, se expresa en la plena subordinación de los poderes públicos a la ley formal en la que se materializa la declaración de la voluntad soberana, manifestada en la forma prevista en la Constitución Política y cuyo carácter general es mandar, prohibir, permitir o castigar (Código Civil, art. 4).”

La sujeción principalísima a la ley se justifica en que ésta proviene del órgano de representación popular a nivel nacional, fuerza legítima de poder en el seno de Estados organizados como repúblicas democráticas, participativas y pluralistas.

En consonancia, los artículos 6º y 121 del texto constitucional establecen la vinculación positiva de los servidores públicos a la Constitución y la Ley, bajo un régimen de responsabilidad que les impide actuar por fuera de aquellas y prohíben a las autoridades estatales en general, incluyendo todos los órganos e instituciones del Estado, ejercer funciones distintas de las establecidas en ese tipo de categorías normativas.

A su vez, los artículos 123 y 189 (num 11) reiteran la sujeción en comento e incluyen a los reglamentos como preceptos jurídicos igualmente acatables, utilizando un orden de jerarquía que comienza con la Constitución, como fuente suprema en la que se funda el orden jurídico del Estado, continúa con la ley, como norma primordial que contiene regulaciones generales limitadas por la Constitución, y termina con las normas reglamentarias encargadas de desarrollar y ejecutar las disposiciones legales, con lo cual se reconoce a éstas la connotación de fuente primaria en la producción del derecho.

En ese contexto fluye el principio de legalidad de las sanciones, inmerso en la ontología propia de las máximas “nullum crimen sine lege” y “nullum poena sine crimen sine lege”, según las cuales, no hay delito sin ley que lo defina ni pena sin ley que la determine, y que el artículo 29 de la CP perfila como elemento sustancial del derecho al debido proceso, en los siguientes términos:

***“El debido proceso se aplicará a toda clase de actuaciones judiciales y administrativas.*”**

⁷ Exp. 18726. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez

Nadie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa, ante juez o tribunal competente y con observancia de la plenitud de las formas propias de cada juicio.

En materia penal, la ley permisiva o favorable, aun cuando sea posterior, se aplicará de preferencia a la restrictiva o desfavorable...

Pregona pues el querer constituyente la exclusividad legislativa para el establecimiento de conductas infractoras de tipo delictivo, contravencional o correccional, y de las penas o sanciones administrativas tendientes a conjurar esas infracciones.

Esa restricción de competencia, con la que además se enuncia el principio de tipicidad de las sanciones en la medida en que ellas sólo pueden operar respecto de supuestos clara, expresa y taxativamente descritos como tales en la ley, limita la potestad administrativa sancionatoria.[...]

En términos más precisos, el principio de legalidad de las sanciones exige: (i) que el señalamiento de la sanción sea hecho directamente por el legislador, a quien le corresponde crear, modificar o suprimir los tipos penales y establecer, modificar o suprimir sanciones; (ii) que este señalamiento sea previo al momento de la comisión del ilícito y también al acto que determina la imposición de la sanción, salvo en el caso de que la Ley no vigente al momento de ocurrir el hecho sancionado sea más favorable de aquélla regente al momento de la infracción sancionada; (iii) que la sanción se determine no sólo previamente, sino también plenamente, es decir que sea determinada y no determinable. Obviamente, esto no impide que el legislador diseñe mecanismos que permitan la gradación de la sanción, como el señalamiento de topes máximos o mínimos.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio de esta Sala, las sanciones deben estar determinadas por ley y las facultades de las autoridades administrativas sancionatorias son limitadas. En consecuencia, no se puede determinar una sanción que no se encuentre respaldada por una ley expedida por el Congreso.

En el presente caso, el numeral 12 del artículo 4 de la Ordenanza 25 de 2018, expedida por la Asamblea del Departamento de Santander establece como una de las razones de decomiso de mercancía, que “productos gravados con el impuesto al consumo o participación económica no cuenten con el respectivo registro sanitario o infrinjan las normas sanitarias que dicte el INVIMA”.

Se advierte que la mencionada sanción no desconoce el principio de legalidad, debido a que los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995, ordenan lo siguiente:

“ARTÍCULO 200. APREHENSIONES Y DECOMISOS. Los departamentos y el Distrito Capital de Santafé de Bogotá podrán aprehender y decomisar con sus respectivas jurisdicciones, a través de las autoridades competentes, los productos sometidos al impuesto al consumo regulado en este Capítulo que no acrediten el pago del impuesto, o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables. (Subraya la Sala)

ARTÍCULO 222. APREHENSIONES Y DECOMISOS. Los departamentos y el Distrito Capital de Santafé de Bogotá podrán aprehender y decomisar en sus respectivas jurisdicciones, a través de las autoridades competentes, los productos sometidos a los impuestos al consumo de que trata este capítulo que no acrediten

el pago del impuesto, o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables.” (Subraya la Sala)

Como reglamentación de los artículos enunciados el artículo 25 del Decreto 2141 de 1996 dispone lo siguiente:

“Artículo 25. Aprehensiones. Sin perjuicio de las facultades que tienen los funcionarios de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los funcionarios departamentales y del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá que tengan la competencia funcional para ejercer el control operativo de rentas **podrán aprehender en sus respectivas jurisdicciones los productos nacionales y extranjeros, en los siguientes casos:**

1. Cuando los transportadores de productos gravados con impuestos al consumo no exhiban ante las autoridades competentes la tornaguía autorizada por la entidad territorial de origen.
2. Cuando los vendedores detallistas no acrediten el origen legal de los productos.
3. Cuando no se declare el impuesto de los productos que sean o hayan sido introducidos para distribución, venta, permuta, publicidad, comisión, donación o autoconsumo en la respectiva entidad territorial.
4. Cuando se verifique que los productos amparados con tornaguías de reenvío a otras jurisdicciones han sido distribuidas en la entidad territorial de origen o en una entidad territorial diferente a la de destino.
5. Cuando los productos en el mercado pertenezcan a productores, importadores o distribuidores no registrados en la correspondiente Secretaría de Hacienda o cuando los productos no estén señalizados, existiendo obligación legal para ello.
6. Cuando las mercancías extranjeras distribuidas en jurisdicción de la respectiva entidad territorial no estén amparadas en una declaración con pago ante el Fondo-Cuenta.
7. Cuando no se demuestre el ingreso legal de las mercancías a la respectiva entidad territorial.

Del procedimiento de aprehensión se levantará un acta en original y dos (2) copias, la cual será suscrita por el funcionario o los funcionarios competentes participantes en la aprehensión y el presunto infractor, cuando acceda a ello. En el acta se hará constar la fecha y lugar de la aprehensión, causa o motivo de la misma, clase, cantidad y descripción del producto o productos aprehendidos, identificación y dirección del presunto infractor y del responsable de los productos, cuando sea del caso.

Copia del acta debidamente firmada se entregará al presunto infractor. En caso de que este se negare a firmar, así se hará constar en el acta.”

Complementando las normas transcritas, el artículo 15 de la Ley 1762 de 2015 estableció:

“ARTÍCULO 15. DECOMISO DE LAS MERCANCÍAS. Sin perjuicio de las facultades y competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, los departamentos y el Distrito Capital de Bogotá en los términos de los artículos

200 y 222 de la Ley 223 de 1995, podrán aprehender y decomisar mercancías sometidas al impuesto al consumo, en los casos previstos en esa norma y su

reglamentación. En el evento en que se demuestre que las mercancías no son sujetas al impuesto al consumo, pero posiblemente han ingresado al territorio aduanero nacional de manera irregular, los departamentos o el Distrito Capital, según sea el caso, deberán dar traslado de lo actuado a la autoridad aduanera, para lo de su competencia.” (Subraya la Sala)

Las normas transcritas establecen la función de decomiso de mercancías que tienen los departamentos en relación con el impuesto al consumo, y las situaciones en las que pueden proceder con la aprehensión de mercancías. Además, la Ley 1762 de 2015 permite que las autoridades departamentales puedan aprehender mercancía en caso de que hayan ingresado de forma irregular al territorio nacional.

Se advierte que en relación con las posibilidades de decomisar mercancías por las autoridades departamentales, de forma muy amplia los artículos 200 y 222 de la Ley 223 de 1995 ordenan que los decomisos son procedentes si no se paga el impuesto al consumo “o cuando se incumplan las obligaciones establecidas a los sujetos responsables.”

La Ley 223 de 1995 reguló la aprehensión de mercancías para el impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado. Sin embargo, existen otras responsabilidades que deben cumplir los contribuyentes de los mencionados productos, para poder realizar transacciones en diferentes zonas del país.

El artículo 58 del Decreto 1686 de 2012 del Ministerio de Salud y Protección Social “Por el cual se establece el reglamento técnico sobre los requisitos sanitarios que se deben cumplir para la fabricación, elaboración, hidratación, envase, almacenamiento, distribución, transporte, comercialización, expendio, exportación, e importación de bebidas alcohólicas destinadas para consumo humano” ordena lo siguiente:

*“Artículo 58: Obligatoriedad del registro sanitario. Todas las bebidas alcohólicas que se suministren directamente al público y las a granel con o sin marca, **deben contar con registro sanitario expedido por el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos -INVIMA-**, conforme con lo establecido en el presente reglamento técnico. [...]”*

Se debe recordar que el INVIMA fue creado mediante el artículo 245 de la Ley 100 de 1993, en el cual se determina en sus funciones lo siguiente:

“ARTICULO 245. El Instituto de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos. Créase el Instituto Nacional de Vigilancia de Medicamentos y Alimentos INVIMA, como un establecimiento público del orden nacional, adscrito al Ministerio de Salud, con personería jurídica, patrimonio independiente y autonomía administrativa, cuyo objeto es la ejecución de las políticas en materia de vigilancia sanitaria y de control de calidad de medicamentos, productos biológicos, alimentos, bebidas, cosméticos, dispositivos y elementos médico-quirúrgicos, odontológicos, productos naturales homeopáticos y los generados por biotecnología, reactivos de diagnóstico, y otros que puedan tener impacto en la salud individual y colectiva. [...]” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, el registro de los productos con el INVIMA tiene como impacto la salud individual y colectiva, por lo que solicitar que tengan registro y autorización de la mencionada entidad es un requisito necesario de salubridad pública.

En consecuencia, al existir una disposición que obliga a que los productores y distribuidores de bebidas alcohólicas tengan registro del INVIMA, el contemplar como sanción de decomiso de mercancías gravadas con el impuesto al consumo el hecho de que los productos no cuenten con el respectivo registro sanitario o infrinjan las normas sanitarias que dicte el INVIMA, no desconoce las normas superiores invocadas como violadas.

En este orden de ideas, la solicitud del registro INVIMA para productos gravados con impuesto al consumo tiene su respaldo en la Ley 223 de 1995, cuando hace referencia a las obligaciones establecidas a los sujetos responsables. En consecuencia, no se evidencia violación al principio de legalidad. No prospera el cargo.

En cuanto al el inciso cuarto del artículo 16 de la Ordenanza 25 de 2018

La demandante alegó que el inciso 4 del artículo 16 de la Ordenanza 25 de 2018 desconoce lo establecido en el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996, debido a que ordena como término límite de expedición del pliego de cargo dos años luego de la ocurrencia de los hechos, cuando dicho decreto establece el término de 20 días. Además, advirtió que el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015 no derogó tácitamente el artículo del decreto mencionado, por lo que no es aplicable en el presente caso.

El artículo 26 del Decreto 2141 de 1996 establece lo siguiente:

“Artículo 26. Procedimiento para el decomiso. Para efectos del decomiso, cuando la aprehensión haya sido efectuada por las autoridades de rentas departamentales o del Distrito Capital de Santa Fe de Bogotá, o en operativos conjuntos entre los entes territoriales y las autoridades aduaneras y/o policivas nacionales, se procederá en la siguiente forma:

1. La mercancía aprehendida junto con el original y una copia del acta de aprehensión será puesta a disposición del funcionario competente para ejercer la función de fiscalización en el departamento o Distrito Capital, según el caso, el mismo día de la aprehensión o a más tardar dentro de los tres (3) días siguientes a la misma, cuando la distancia así lo amerite.

2. En la fecha de recibo, la unidad competente recibirá las mercancías, radicará el acta y entregará una copia de la misma al funcionario aprehensor.

3. Dentro de veinte (20) días siguientes a la fecha de recibo del acta, el funcionario competente elevará pliego de cargos contra el presunto infractor, el cual será notificado por correo, notificación que se entenderá surtida en la fecha de introducción al correo, o personalmente.

4. Dentro de los veinte (20) días siguientes a la fecha de notificación del pliego de cargos, el presunto infractor podrá dar respuesta escrita al pliego, aportando y solicitando las pruebas que pretenda hacer valer.

5. Vencido el termino de respuesta al pliego de cargos, el funcionario competente, dentro del mes siguiente, practicará las pruebas a que haya lugar.

6. Cerrado el periodo probatorio, o vencido el termino de respuesta al pliego de cargos cuando no haya lugar a practica de pruebas, el funcionario competente proferirá, dentro del mes siguiente, la Resolución de Decomiso o de devolución al interesado, según el caso, la cual será notificada por correo o personalmente al interesado.

7. *Contra la Resolución de Decomiso procede únicamente el recurso de reconsideración, dentro de los diez (10) días siguientes a su notificación.*

Parágrafo. *Contra los actos de trámite proferidos en desarrollo del proceso no procede recurso alguno. Cuando la aprehensión se realice por las autoridades aduaneras, se aplicará el procedimiento establecido en las normas aduaneras.” (Subraya la Sala)*

Por su parte el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015 ordena lo siguiente:

“ARTÍCULO 24. PROCEDIMIENTO PARA MERCANCÍAS CUYA CUANTÍA SEA SUPERIOR A 456 UVT. *Las sanciones de decomiso de la mercancía, cierre del establecimiento de comercio, suspensión o cancelación de las licencias, autorizaciones, concesiones y registros y las multas establecidas en los artículos 15 a 19 de la presente ley, se impondrán de acuerdo con el siguiente procedimiento:*

El funcionario encargado de la función de fiscalización, de oficio o a solicitud de parte, adelantará las averiguaciones preliminares que culminaran con un informe presentado al Secretario de Hacienda del departamento o del Distrito Capital quien proferirá pliego de cargos, cuando corresponda, en el que señalará, con precisión y claridad, los hechos que lo originan, las personas naturales o jurídicas objeto de la investigación, las disposiciones presuntamente vulneradas y las sanciones o medidas que serían procedentes. Este acto administrativo deberá ser notificado personalmente a los investigados. Contra esta decisión no procede recurso.

El investigado, dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la formulación de cargos, podrá presentar los descargos y, solicitar o aportar las pruebas que pretendan hacer valer. Serán rechazadas de manera motivada, las inconducentes, las impertinentes y las superfluas y no se atenderán las practicadas ilegalmente. Cuando deban practicarse pruebas se señalará un término no mayor a 30 días. Vencido el período probatorio se dará traslado al investigado por diez (10) días para que presente los alegatos respectivos. Dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento de la fecha para presentar los alegatos, el funcionario deberá proferir decisión definitiva.

Contra el acto administrativo que impone la sanción procederá el recurso de reconsideración, que se interpondrá dentro de los diez (10) días, siguientes a la notificación de la resolución que impone la sanción y se decidirá dentro de los treinta (30) días, siguientes a su interposición, por el Gobernador o el Alcalde Mayor del Distrito Capital, según sea el caso.

En los aspectos no contemplados en este capítulo, se seguirá lo dispuesto por el Estatuto Tributario, en lo que sea compatible.” (Subraya la Sala)

Se advierte que en relación con las normas transcritas, operó la derogatoria tácita establecida en el artículo 71 del Código Civil en el que se establece:

“Artículo 71. La derogación de las leyes podrá ser expresa o tácita. Es expresa, cuando la nueva ley dice expresamente que deroga la antigua. Es tácita, cuando la nueva ley contiene disposiciones que no pueden conciliarse con las de la ley anterior. La derogación de una ley puede ser total o parcial”.

Lo anterior debido a que la Ley 1762 de 2015 “Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.” de forma específica en el capítulo 2 (artículos 14 a 22) regula el régimen sancionatorio en relación con el impuesto al consumo y en el capítulo 3 establece los procedimientos, para aplicar las sanciones. En el capítulo 3 artículo 23 establece el procedimiento para mercancías con cuantía igual o inferior a 456 UVT en relación con la Ley 223 de 1995 y el artículo 24 establece el procedimiento, para mercancías con valor superior a 456 UVT.

Se aclara que en sentencia de la Corte Constitucional C-403 de 2016 en la que se analizó la constitucionalidad del artículo 23 de la Ley 1762 de 2015, pero en varios apartes se hizo referencia al artículo 24 de dicha ley, se explicó lo siguiente:

“Sin embargo, durante el trámite en la Cámara de Representantes, se realizó la reforma del contenido de estos artículos estableciendo en primer lugar un valor de las multas en Unidades de Valor Tributario (UVT) y no en salarios mínimos, legales mensuales, y diferenciando con esta medida dos tipos de sanciones: las del artículo 23 que tendrían como tope el valor de 456 UVT, en donde se podría imponer las sanciones de aprehensión, decomiso, multa y cierre del establecimiento quedando el recurso de reconsideración, y las del artículo 24 en donde si las mercancías superaban el valor de 456 UVT se podrían imponer también dichas sanciones pero con un procedimiento que garantiza el debido proceso, ya que se pueden presentar descargos, solicitar y aportar pruebas, formular alegatos e interponer recursos dentro de unos términos específicos contenidos en el mismo artículo. Así mismo en ambos artículos se dispuso que en lo no previsto en estos procedimientos se aplicarían las normas del Estatuto Tributario.”

Lo que se puede evidenciar en un primer momento es que lo quiso el legislador fue disponer un tratamiento diferenciado en materia de sanciones, según el monto de la mercancía hallada, dando lugar a que se pudieran establecer medidas rápidas por parte de la administración que sancionaran de manera expedita a los comerciantes que tuvieran una mercancía de menor cuantía sin que se comprobara el impuesto al consumo. En este caso contarían con los recursos de reconsideración y de revocatoria directa y en lo previsto se regularán conforme a lo dispuesto en el Estatuto Tributario. Con esta regulación lo que se quiere es de dotar a la administración de herramientas eficaces para la lucha contra el contrabando, la evasión de impuestos y el lavado de activos.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con el análisis de la Corte Constitucional, la remisión que se hace a las normas del Estatuto Tributario en los artículos 23 y 24 de la Ley 1762 de 2015 tienen como fin mejorar las herramientas de las autoridades tributarias, para la lucha de evasión de impuestos, por lo que no le asiste razón a la demandante al asegurar que la norma aplicable es el artículo 26 del Decreto 2141 de 1996.

Se observa que la norma demandada establece:

“Artículo décimo sexto. Procedimiento administrativo sancionatorio para imponer la sanción de: A) Decomiso de mercancías gravadas con el impuesto al consumo o sujetas a monopolio rentístico, B) Cierre de establecimiento de comercio por defraudación a las rentas departamentales, C) Suspensión o cancelación definitiva de las licencias, concesiones, autorizaciones, o registro, D) Multa por no declarar el impuesto al consumo o participación económica, E) Multa por importación con franquicias sin pago del impuesto, cuando la cuantía de la mercancía es mayor a 456 UVT.”

Cuando el Grupo operativo de la Dirección Técnica de Ingresos u oficina que haga sus veces de la Secretaría de Hacienda Departamental, evidencia en un establecimiento de comercio que se está cometiendo alguna de las conductas establecidas en los artículos 4, 5, 7, 8 y 9 de la presente ordenanza, y cuya cuantía sea mayor a 456 UVT, debe aprehender la mercancía como medida preventiva, más no decomisarla, para lo cual se surtirá el siguiente procedimiento:

(...)

El pliego de cargos deberá señalar con precisión y claridad, los hechos que lo originan, las personas naturales o jurídicas objeto de la investigación, las disposiciones presuntamente vulneradas y las sanciones o medidas que serán procedentes. El pliego de cargos debe formularse dentro de los 2 años siguientes a la ocurrencia de la conducta sancionable so pena de prescribir la facultad sancionatoria.” (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma demandada el pliego de cargos debe formularse dentro de los dos años siguientes a la ocurrencia de la conducta sancionable, previsión que concuerda con el artículo 638 del Estatuto Tributario, al cual remite el artículo transcrito de la Ley 1762 de 2015, para los casos de decomiso de mercancía, cuando su valor supera las 456 UVT. La enunciada norma del Estatuto Tributario establece:

“ARTICULO 638. PRESCRIPCIÓN DE LA FACULTAD PARA IMPONER SANCIONES. Cuando las sanciones se impongan en liquidaciones oficiales, la facultad para imponerlas prescribe en el mismo término que existe para practicar la respectiva liquidación oficial. Cuando las sanciones se impongan en resolución independiente, deberá formularse el pliego de cargos correspondiente, dentro de los dos años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración de renta y complementarios o de ingresos y patrimonio, del período durante el cual ocurrió la irregularidad sancionable o cesó la irregularidad, para el caso de las infracciones continuadas. Salvo en el caso de la sanción por no declarar, de los intereses de mora, y de las sanciones previstas en los artículos 659, 659-1 y 660 del Estatuto Tributario, las cuales prescriben en el término de cinco años. Vencido el término de respuesta del pliego de cargos, la Administración Tributaria tendrá un plazo de seis meses para aplicar la sanción correspondiente, previa la práctica de las pruebas a que hubiere lugar.

De acuerdo con lo expuesto, se advierte que la norma demandada está acorde con el principio de legalidad, ya que cumple con lo establecido en el artículo 24 de la Ley 1762 de 2015 y no lesiona normas en las que debió fundarse. En consecuencia, no prospera el cargo.

Condena en costas

Finalmente, en cuanto a la condena en costas (agencias en derecho y gastos del proceso), se observa que a la luz del artículo 188 del CPACA no se procederá a la

condena en costas, debido a que se resuelve un tema de interés público.

De acuerdo con lo expuesto, la Sala procederá a confirmar 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 y por autoridad de la Ley

FALLA

PRIMERO: CONFIRMAR la sentencia del 8 de julio de 2021, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.

SEGUNDO: No se condena en costas

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

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

(Firmado Electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

(Firmado Electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado Electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado Electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO