Sentencia C-094/21

PRINCIPIO DE RESPONSABILIDAD PERSONAL EN MATERIA SANCIONATORIA-Alcance

El principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria, también denominado principio de imputabilidad personal, de personalidad de las penas o sanciones o de responsabilidad por el acto propio, consiste en que un sujeto únicamente puede ser sancionado por actos u omisiones propias. Por lo tanto, al momento de imponer una sanción, no es posible transferir la responsabilidad.

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR-Concepto

POTESTAD SANCIONATORIA DE LA ADMINISTRACION-Manifestación del ius puniendi del Estado

DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR Y DERECHO PENAL-Principio de legalidad y principio de tipicidad

De manera reiterada, la Corte ha explicado que los principios de legalidad y tipicidad tienen un alcance distinto en el derecho administrativo sancionador, en comparación con el derecho penal, a pesar de que este también es una rama del derecho mediante la cual el Estado ejerce el ius puniendi.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA SANCIONATORIA-Alcance

POTESTAD SANCIONADORA TRIBUTARIA-Naturaleza

PRINCIPIO DE LEGALIDAD DE LA SANCION ADMINISTRATIVA-Tipificación/SANCION ADMINISTRATIVA-Determinación

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Jurisprudencia constitucional

PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA-Contenido y alcance

PRINCIPIO DE JUSTICIA TRIBUTARIA-Equidad, progresividad y eficiencia

DEBER DE TRIBUTACION-Naturaleza

OBLIGACION TRIBUTARIA-Efectividad/OBLIGACION TRIBUTARIA-Responsables directos del pago del tributo o los contribuyentes

LEGISLADOR-Competencia para establecimiento de obligaciones tributarias

IMPUESTO AL CONSUMO-Elementos

IMPUESTO AL CONSUMO-Sujeto pasivo

(…) la Sala resalta que, en el régimen del impuesto al consumo, el sujeto pasivo tiene a cargo diversos deberes, pues es quien determina las condiciones de comercialización, movilización y venta de los productos que produce, importa o distribuye. En cabeza de este sujeto recae, principalmente, el deber constitucional de "[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Como consecuencia, tiene la obligación material de tributar y de cumplir una serie obligaciones tributarias formales, incluidas aquellas relacionadas con la movilización de los productos, que buscan garantizar el recaudo efectivo del impuesto al consumo, así como facilitar su fiscalización por los entes territoriales.

LEY SOBRE LUCHA CONTRA EL CONTRABANDO, LAVADO DE ACTIVOS Y EVASION FISCAL-Sanciones administrativas para combatir la evasión tributaria en materia de consumo

LEY SOBRE LUCHA CONTRA EL CONTRABANDO, LAVADO DE ACTIVOS Y EVASION FISCAL-Procedimientos para la imposición de sanciones

(…) desde la expedición de la Ley 1762 de 2015, los departamentos y el Distrito Capital cuentan con un régimen sancionatorio administrativo relacionado con el impuesto al consumo, que prevé una serie de infracciones administrativas, el procedimiento mediante el cual se determina la responsabilidad de los sujetos sancionables y las sanciones correspondientes. Se trata de un procedimiento que, en principio, descarta la aplicación de un régimen de responsabilidad objetiva.

MOVILIZACION DE PRODUCTOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO AL CONSUMO-Sujeto pasivo responsable

De esta manera, como se explicó previamente, cuando el artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016 menciona a “los transportadores”, se refiere a los productores, importadores, y/o distribuidores o transportadores facultados para movilizar las mercancías y, de otro lado, la movilización de la mercancía gravada, en principio, es una actividad de la que no se desprende el sujeto pasivo del impuesto al consumo, aunque sea un tercero quien la lleve a cabo, dado que de esta depende el debido cumplimiento de la obligación tributaria sustancial a su cargo. En esa medida, dicho sujeto, prima facie, es responsable de que la mercancía se movilice “a más tardar, dentro del siguiente día hábil” a la fecha en que se expida la tornaguía. Entender lo contrario, esto es, que el sujeto pasivo no participa y se desvincula de esta actividad, implicaría alterar por vía jurisprudencial las disposiciones legales de causación, facturación, liquidación y recaudo del impuesto.

MOVILIZACION DE PRODUCTOS GRAVADOS CON EL IMPUESTO AL CONSUMO-Responsable de la radicación de tornaguías

En suma, toda vez que el sujeto pasivo sí participa en la actividad de radicar las tornaguías, el hecho de que se le considere como uno de los sujetos destinatarios de la sanción por haberse omitido esa actuación, en principio, no viola el principio de responsabilidad personal de las sanciones administrativas.

EXEQUIBILIDAD CONDICIONADA-Procedencia

(…) la Corte advierte que, en todo caso, la regulación especial en materia de transporte de los productos gravados con impuesto al consumo puede dar lugar a que en ciertos eventos intervengan otros sujetos en la movilización del producto. Por lo tanto, la Sala considera necesario, en aras de salvaguardar el respeto por el principio de responsabilidad personal de las sanciones, condicionar la norma, en el entendido de que la sanción es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este efectivamente tenga la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD-No se vulneró/PRINCIPIO DE TIPICIDAD EN DERECHO ADMINISTRATIVO SANCIONADOR-No se vulnera cuando la falta o infracción está descrita de manera específica y precisa, o sea determinable

A juicio de la Sala, los principios de tipicidad y legalidad no exigen que el Legislador deba

acudir a la técnica de mínimos y máximos siempre que fije el monto de las sanciones administrativas. Si bien esta técnica ha sido ampliamente utilizada y avalada por la Corte, no se trata de un requisito sine qua non para que las sanciones administrativas se ajusten a dichos principios, pues basta con que su monto esté determinado o sea determinable.

JUICIO DE PROPORCIONALIDAD-Intensidad leve

SANCION TRIBUTARIA-No vulnera principios de equidad y justicia

Referencia: Expediente D-13709

Demanda de inconstitucionalidad en contra de los artículos 20, 21 y 22 de 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".

Demandante: Camilo Francisco Zarama Martínez

Magistrada Ponente:

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Bogotá, D.C., quince (15) de abril de dos mil veintiuno (2021)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales, en especial de la prevista por el artículo 241.4 de la Constitución Política, profiere la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad prevista en los artículos 40.6, 241.4 y 242.1 de la Constitución Política, el ciudadano Camilo Francisco Zarama Martínez presentó demanda en contra de los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, "[p]or

medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal”1.

1. Mediante auto de 28 de abril de 2020, se inadmitió la demanda, porque no satisfizo los requisitos de certeza, especificidad, pertinencia y suficiencia.

1. El 6 de mayo de 2020, dentro de la oportunidad legal, el demandante presentó el escrito de subsanación de la demanda2.

1. Mediante auto de 21 de mayo de 2020, fueron admitidos los cargos primero y segundo, formulados en contra de los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, respectivamente, “por el presunto desconocimiento de los principios de presunción de inocencia y proscripción de la responsabilidad objetiva”3, y se rechazó el cargo tercero, dirigido contra los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, por la presunta vulneración del derecho a la igualdad y los principios de razonabilidad, proporcionalidad, legalidad, tipicidad, equidad, justicia tributaria y seguridad jurídica. Así mismo, se ordenó dar traslado al Procurador General de la Nación y fijar en lista el proceso; comunicar el inicio del proceso al Presidente de la República, al Ministro de Hacienda y Crédito Público y al Presidente del Congreso de la República; invitar a participar a diferentes entidades y facultades de derecho y suspender los términos, de conformidad con lo ordenado por la Sala Plena de la Corte Constitucional en el Auto 121 de 20204.

1. El 28 de mayo de 2020, el demandante presentó recurso de súplica contra la decisión de rechazo del cargo tercero, formulado contra los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 20155.

1. Mediante el Auto 202 de 17 de junio de 2020, la Sala Plena resolvió el recurso de súplica y decidió “REVOCAR, por las razones expuestas, el numeral segundo del Auto de 21 de mayo de 2020, que decidió rechazar el tercer cargo de la demanda de la referencia y, en su lugar, ADMITIR la acusación dirigida contra los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, por el desconocimiento de los artículos 29, 95-3 y 363 de la Constitución Política, respecto de los argumentos por violación a los principios de legalidad, tipicidad, equidad y justicia”6.

1. Por medio del auto de 27 de agosto de 2020, se ordenó levantar la suspensión de términos y dar cumplimiento a las órdenes previstas en los numerales cuarto a octavo del auto de 21 de mayo de 2020, relativas a fijar en lista el proceso; correr traslado al Procurador General de la Nación; comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso, al Presidente de la República y al Ministro de Hacienda y Crédito Público, e invitar a participar a las entidades y facultades de derecho convocadas.

1. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional decide la demanda de la referencia.

1. Norma demandada

1. A continuación, se transcriben los artículos demandados, conforme a su publicación en el Diario Oficial 49.565 del 6 de julio de 2015:

“LEY 1762 DE 2015

(julio 6)

por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal

El Congreso de Colombia,

DECRETA:

[…]

ARTÍCULO 20. SANCIÓN DE MULTA POR EXTEMPORANEIDAD EN EL REGISTRO. Los responsables del impuesto al consumo del que trata la Ley 223 de 1995 obligados a registrarse ante las Secretarías de Hacienda de los departamentos y del Distrito Capital que se inscriban con posterioridad al plazo establecido en el literal a) del artículo 215 de la Ley 223 de 1995 deberán liquidar y cancelar una sanción equivalente a doscientas veintiocho (228) UVT por cada mes o fracción de mes de retardo en la inscripción.

Cuando la inscripción se haga de oficio, existiendo obligación legal para registrarse, se aplicará una sanción de cuatrocientas cincuenta y seis (456) UVT por cada mes o fracción de mes de retardo en la inscripción.

ARTÍCULO 21. SANCIÓN DE MULTA POR NO MOVILIZAR MERCANCÍAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. Sin perjuicio de la aprehensión y decomiso de los productos, en los eventos en que procedan, si una vez expedida la tornaguía, no se llevare a cabo la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995 dentro del plazo señalado por la normativa vigente, el sujeto pasivo será sancionado por la Secretaría de Hacienda Departamental o por la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital según corresponda, con cuarenta y seis (46) UVT por cada día de demora.

ARTÍCULO 22. SANCIÓN DE MULTA POR NO RADICAR TORNAGUÍAS PARA LEGALIZACIÓN. El transportador encargado de radicar ante las autoridades la tornaguía de productos con respecto a los cuales deba pagarse impuesto al consumo del que trata la Ley 223 de 1995, y el sujeto pasivo del impuesto al consumo generado por la mercancía transportada por el transportador, serán sancionados cada uno con multa equivalente a cuarenta y seis (46) UVT por día transcurrido, sin que el monto sobrepase el doscientos por ciento (200%) del valor comercial de la mercancía transportada, cuando no radiquen las tornaguías de movilización de la mercancía correspondiente para que sean legalizadas por la autoridad competente, salvo casos de fuerza mayor o caso fortuito.

1. Solicitud

1. El actor solicita que la Corte Constitucional declare inexequibles los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, porque, en su criterio, vulneran los artículos 29, 95.9 y 363 de la Constitución Política.

1. Cargos de inconstitucionalidad

1. Surtido el trámite descrito en los párrafos 1 al 8 supra, los cargos admitidos para llevar a cabo el control de constitucionalidad propuesto son los siguientes:

1. Primer cargo: el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015 vulnera el artículo 29 de la Constitución Política

1. Según el actor, el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015 vulnera el artículo 29 de la Constitución Política, porque infringe la prohibición de establecer un régimen de responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionatorio y desconoce la presunción de inocencia7.

1. En su criterio, el artículo demandado prevé una sanción al sujeto pasivo del impuesto al consumo, por una infracción que no necesariamente cometen todas aquellas personas que son consideradas como sujetos pasivos de ese impuesto. Por lo tanto, “es una norma que consagra una responsabilidad objetiva en cabeza de quien, al no haber cometido la conducta

sancionable, no pudo tener culpabilidad”8.

1. Para sustentar su acusación, indica que, de acuerdo con los artículos 1879, 20310 y 20811 de la Ley 223 de 1995, son sujetos pasivos o responsables del impuesto al consumo los productores, los importadores, los distribuidores, los transportadores y los expendedores al detal. Con base en ello, explica que, “en un esquema normal de producción, importación, distribución y venta de los productos gravados con el impuesto al consumo no todos estos sujetos tienen a su cargo la movilización del producto gravado. Así, si bien varios son los sujetos pasivos del impuesto al consumo, no todos ellos pueden cometer la conducta – omisión – sancionable dispuesta en el artículo demandado”12.

1. En desarrollo del cargo, el actor trae a colación el Decreto 3071 de 199713, que reglamentó el sistema único nacional de control de transporte de productos generadores del impuesto al consumo14. De acuerdo con el artículo 5 de ese decreto, “[e]xpedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición”. Con base en esta norma, afirma que “quien transporta la mercancía es necesariamente el transportador” y, “[d]e este modo, el hecho de que la sanción haga referencia al sujeto pasivo (tal vez del impuesto) que no es necesariamente quien transporta la mercancía (y, en consecuencia, quien incurre en la omisión que da lugar a la sanción) resulta también inconstitucional”15.

1. Así mismo, se refiere a una sentencia del Consejo de Estado16 que declaró la nulidad del artículo 188 del Estatuto Tributario de Risaralda17, cuyo tenor literal, según el demandante, es similar al del artículo 21 de la Ley 1762 de 2015. Esto, con el propósito de demostrar que “el problema de las normas – tanto la analizada por el Consejo de Estado como la que se demanda en esta oportunidad – no es de interpretación o conveniencia, sino que se refiere a la constitucionalidad de las mismas”18.

1. Por último, señala que, en el asunto sub examine, el desconocimiento de la prohibición de establecer un régimen de responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionador se desprende de una interpretación posible del artículo 21 de la Ley 1762 de 201519. Así mismo, advierte que "si en gracia de discusión, no se aceptara su inconstitucionalidad", podría "proferirse una sentencia de exequibilidad condicionada, bajo el entendido de que la norma se debe interpretar en el sentido que permita que la sanción únicamente sea impuesta al sujeto"20, aunque no precisa a cuál sujeto.

1. Segundo cargo: el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015 vulnera el artículo 29 de la Constitución Política

1. Según indica, la sanción prevista en el artículo demandado por no radicar las tornaguías de movilización de la mercancía para que sean legalizadas por la autoridad competente se puede imponer, de forma concurrente, tanto al transportador de la mercancía, que es el encargado de radicar las tornaguías, como a los sujetos pasivos del impuesto, que "no tienen responsabilidad alguna en la infracción sancionable"22.

1. En su criterio, este artículo establece expresamente "que el sujeto responsable de radicar la tornaguía para la legalización es el TRANSPORTADOR de la misma"23 (mayúsculas y negrillas originales), como también se infiere del artículo 9 del Decreto 3071 de 199724. En ese sentido, advierte que el transportador es el único sujeto al que se le puede reprochar la omisión del deber de radicar las tornaguías de movilización de la mercancía. Por lo tanto, considera que imponerle al sujeto pasivo del impuesto al consumo la misma sanción que se impone al transportador por la omisión descrita "resulta contrario a los principios de presunción de inocencia y proscripción de la responsabilidad objetiva que se derivan del principio de culpabilidad dispuesto en el artículo 29 de la Constitución política [sic]"25.

1. Tercer cargo: los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 vulneran los artículos 29, 95.9 y 363 de la Constitución Política

1. En el Auto 202 de 17 de junio de 2020, la Sala Plena decidió admitir el tercer cargo formulado en la demanda de inconstitucionalidad, contra los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, que había sido inicialmente rechazado. Sin embargo, no lo hizo respecto de todos los argumentos expuestos por el demandante, pues consideró que la decisión de rechazo fue parcialmente acertada26. En consecuencia, admitió el cargo "por el desconocimiento de los artículos 29, 95-3 (sic) y 363 de la Constitución Política, en relación con los argumentos por violación a los principios de legalidad, tipicidad, equidad y justicia"27.

1. Respecto de la presunta vulneración del principio de legalidad, el demandante argumenta que los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 fijan una sanción "por el retardo en el cumplimiento de obligaciones meramente formales"28, que "no contienen una cuantía máxima para la misma ni permiten que la Autoridad [sic] – responsable de imponer la sanción – gradúe la sanción de acuerdo con la gravedad de la conducta concreta cometida"29.

1. Según explica, el artículo 20 señala que el sujeto que incurra en la conducta reprochada deberá liquidar y cancelar una sanción equivalente a 228 UVT por cada mes o fracción de mes de retardo en la inscripción. Por su parte, el artículo 21 prevé que quien incurra en la conducta sancionable será sancionado con "con cuarenta y seis (46) UVT por cada día de demora". En su criterio, el valor de estas sanciones "aumenta infinitamente en cuanto transcurra el tiempo, sin tener un tope"30 y no cuentan con un criterio para graduar la sanción "más allá del paso del tiempo"31. Esto, a su juicio, viola los principios de legalidad y tipicidad, que exigen que la sanción señale expresamente un tope máximo, como se expuso en las sentencias C-738 de 2006, C-742 de 2010 y C-412 de 2015.

1. En cuanto a la posible violación de los principios de justicia y equidad, previstos en los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, argumenta, en primer lugar, que "el contribuyente debe aportar al financiamiento de las cargas del estado de acuerdo con su capacidad contributiva, es decir, su capacidad económica"32. En segundo lugar, cita la sentencia C-160 de 1998 y advierte que estos principios se aplican a las sanciones en materia tributaria, tanto "por el incumplimiento de obligaciones materiales, como en sanciones impuestas por el incumplimiento de obligaciones accesorias"33. Para la imposición de estas últimas, advierte, se debe tener en cuenta la capacidad contributiva del infractor34. Por lo tanto, considera que la sanción "debería tomar criterios particulares en consideración (tales como la capacidad contributiva, la afectación del sistema tributario, etc.), dado que son estos los que permitirían que la misma resulte adecuada a los principios de equidad y justicia dispuestos en el artículo 363 de la Constitución Política"35.

1. En suma, para el demandante, "aunque las obligaciones formales que dan lugar a las sanciones contenidas en la Ley 1762 de 2015 sean obligaciones meramente formales y no relacionadas con el pago del impuesto, lo cierto es que son obligaciones accesorias, que buscan –directa o indirectamente – garantizar el cumplimiento de la obligación material del contribuyente. En este sentido, son obligaciones establecidas como parte del sistema dispuesto para lograr el pago de impuestos y, por tanto, su cuantificación debe responder a la capacidad contributiva de los sujetos sancionados, de acuerdo con los principios de equidad y justicia en los cuales se funda ese sistema tributario"36.

1. Con base en estos argumentos, solicita declarar inexequibles los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 y, subsidiariamente, modular estas normas, "señalando un tope o límite máximo de cuantía en las sanciones contenidas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 aquí demandados. En este último caso, [propone] que se module facultando para que se dosifique o gradúe la sanción tomando como referencia el valor de la mercancía o del impuesto"37.

1. Intervenciones

1. Dentro del término de fijación en lista, que inició el 31 de agosto de 2020 y finalizó el 11 de septiembre de 2020, se presentaron las intervenciones del Instituto Colombiano de Derecho Tributario, la Federación Colombiana de Municipios, el Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia y, de forma conjunta, de la Presidencia de la República y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público38. Adicionalmente, el 23 de septiembre de 2020, cuando ya estaba vencido el término para participar en el proceso, se recibió la intervención de la Federación Nacional de Departamentos39. La Sala no tendrá en cuenta esta última intervención dado que se presentó de forma extemporánea.

1. Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT–40

1. El ICDT solicitó declarar inexequibles los artículos 20, 21 y 22 (parcial) de la Ley 1762 de 2015. En su intervención, citó los artículos 187 y 208 de la Ley 223 de 1995, con el fin de precisar quiénes son los sujetos pasivos del impuesto al consumo, y los artículos 197 de la Ley 223 de 1995 y 3 y 5 del Decreto 3071 de 1997, para indicar que el transportador es el responsable de movilizar las mercancías.

1. Según el instituto, el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015 incurre en una contradicción insalvable. Primero, porque el transportador solo se considera sujeto pasivo del impuesto al consumo "cuando no pueda justificar la procedencia de los productos que transporta", tal como lo disponen los artículos 187 y 208 de la Ley 223 de 1995. Por lo tanto, no puede ser el destinatario de la sanción por no movilizar la mercancía. Segundo, porque los demás sujetos pasivos del impuesto al consumo tampoco podrían ser sancionados por una conducta que les resulta ajena. Así las cosas, ambas posibilidades serían antijurídicas e ilógicas, lo que desconoce el principio de legalidad previsto en el artículo 29 de la Constitución Política. A juicio del interviniente, sancionar a un sujeto por un acto que no es de su autoría no solo

desconoce la prohibición de la responsabilidad objetiva, sino que además implica una violación al Estado de derecho y a la dignidad humana.

1. De otro lado, el ICDT considera que el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015 sanciona a sujetos pasivos del impuesto al consumo distintos al responsable de transportar los productos. Por lo tanto, solicita que se declare la inexequibilidad de las expresiones "y el sujeto pasivo del impuesto al consumo generado por la mercancía transportada por el transportador" y "cada uno"41, contenidas en esa disposición.

1. Por último, apoya la inexequibilidad de los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, pues, a su juicio, no dan certeza sobre el límite máximo del monto de la multa, "lo cual es de la esencia del principio de legalidad garantizado por el artículo 29 de la Constitución"42.

1. Federación Colombiana de Municipios43

1. La Federación Colombiana de Municipios solicitó declarar exequibles los artículos demandados. En su criterio, el demandante no plantea un problema de constitucionalidad de la norma, sino de su aplicación. Además, explica que "parece razonable entender que la norma alude al sujeto pasivo infractor, máxime si salta a la vista que en ella se optó por el singular y no por el plural, pese a la evidencia de que las más de las veces son varios los responsables del pago del impuesto"44. Agregó que, en caso de que se considere que las normas demandadas predican un sistema de responsabilidad administrativa objetiva, este es constitucional, pues concurren los requisitos establecidos por la Corte para admitir de forma excepcional dicho régimen de responsabilidad45.

1. Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia46

1. El Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia argumentó que los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 “no determinan de manera clara la conducta o el hecho de reproche o sanción”47 y, por lo tanto, deben ser declarados inexequibles.

1. En cuanto a la expresión sujeto pasivo, explicó que es una calidad que “puede recaer sobre una pluralidad de personas que realizan acciones sumamente diferentes (…) y que podría adicionalmente sancionarse a varias a la vez solo por tener tal condición y no necesariamente por haber incurrido en una conducta reprochable”48. A su juicio, la indeterminación en cuanto a quién es el sujeto responsable de la conducta y la sanción previstas en los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 es inconstitucional, porque viola el principio de legalidad. Así mismo, advirtió que aplicar una sanción por el simple hecho de tener una condición tributaria es inconstitucional, pues la responsabilidad objetiva está limitada a situaciones excepcionales y justificadas, dentro de las que no se enmarcan las normas demandadas.

1. Finalmente, en cuanto al cargo formulado en contra de los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 por no fijar un tope máximo de la sanción, citó, al igual que el demandante, la sentencia C-738 de 2006, “la cual establece la necesidad de fijar unos montos mínimos y máximos dentro de la graduación punitiva”49, que responden al principio de proporcionalidad que rige la actividad administrativa sancionadora.

1. Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y Ministerio de Hacienda y Crédito Público50

1. La Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y

la Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público presentaron una intervención conjunta, en la que solicitaron declarar exequibles los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015.

1. En cuanto al artículo 21, explicaron que los artículos 187, 203 y 208 de la Ley 223 de 1995 diferencian a los sujetos pasivos de los responsables del impuesto. Los primeros son los productores e importadores, con la solidaridad de los distribuidores, mientras que los segundos son los transportadores y los expendedores al detal. La calidad de sujetos pasivos, precisaron los intervinientes, "deviene de su vínculo directo con los elementos estructurales del impuesto y con las obligaciones formales y sustanciales propias del mismo"51, mientras que la calidad de los responsables del impuesto "depende de situaciones particulares aparejadas a la imposibilidad de demostrar el origen legal de los productos que transportan o expenden"52. Por lo tanto, concluyeron que "la norma sí establece de manera específica quien es el sujeto de la sanción, que para el caso concreto, serán los productores e importadores en calidad de 'sujetos pasivos' del impuesto al consumo"53.

1. Sobre la supuesta ausencia de intervención del sujeto pasivo en la conducta sancionable, indicaron que si bien el artículo 5 del Decreto 3071 de 1997 señala que el transportador es quien inicia la movilización, "es igualmente cierto que la tornaguía se expide a órdenes del 'sujeto pasivo' (productor o importador), siendo entonces a éste a quien le corresponde hacer entrega de la mercancía y de la tornaguía que la (sic) ampara al transportador"54. En esa medida, la conducta del transportador tiene una relación directa con la conducta del sujeto pasivo, "pues el inicio oportuno de la movilización depende directamente de que se le haga entrega oportuna de la mercancía y de la tornaguía"55.

1. Los intervinientes agregaron que nada impide que el Legislador, en ejercicio de la libertad de configuración legislativa, "haya señalado como sujeto de la sanción al sujeto pasivo del impuesto"56. Además, afirmaron que la presunción de inocencia no se vulnera per se, ya que la sanción se impone una vez se agote el proceso sancionatorio al que se refiere el artículo

25 de la Ley 1762 de 2015, en el que el sujeto pasivo puede hacer valer sus derechos de defensa y contradicción.

1. Frente al cargo formulado contra el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015, reiteraron que si bien el sujeto pasivo no interviene directamente en la radicación de las tornaguías, "ello no lo libera de la relación directa que tiene con el debido cumplimiento de las obligaciones del transportador […] máxime cuando del cumplimiento de ellas se deriva el debido cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales aparejadas al impuesto"57. Por lo tanto, en su criterio, se justifica que el Legislador haya incluido al sujeto pasivo como posible responsable de la conducta y sanción señaladas en esa norma.

1. Por último, sobre el tercer cargo, formulado en contra de los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, consideraron, por una parte, que de los principios de legalidad y tipicidad "no se desprende un deber para el legislador de contemplar límites máximos y otros parámetros en la imposición de las sanciones para su adecuado cumplimiento"58. Además, en el caso concreto, la manera como están previstas las sanciones no es irrazonable ni desproporcionada, en atención a los fines que persiguen, que son, en términos generales, la lucha contra el contrabando y la evasión fiscal. Así mismo, indicaron que "tampoco se desconocen los principios de justicia y equidad, al haber quedado demostrado que no se exige una carga desproporcionada con ocasión de las comentadas sanciones"59, teniendo en cuenta los fines que persiguen y que "las sanciones no se extienden en el tiempo de forma indefinida o infinita […] puesto que la misma cesa o deja de causarse cuando se cumple la obligación respectiva"60.

1. Concepto de la Procuradora General de la Nación (e)61

1. La Viceprocuradora General de la Nación, encargada de las funciones de Procurador General de la Nación62, solicitó que la Corte se inhiba "para conocer de fondo de la presente

demanda contra los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, en relación con el cargo de violación de los principios de presunción de inocencia y proscripción de responsabilidad objetiva, por ineptitud sustantiva de la demanda"63. Subsidiariamente, solicitó que los artículos demandados sean declarados exequibles por los cargos analizados.

1. Frente al cargo contra el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015, señaló que si bien el sujeto pasivo no interviene en la radicación de la tornaguía, "esto no excluye su relación directa con el cumplimiento de las obligaciones del transportador"66, pues la tornaguía se expide a su nombre y, por lo tanto, "debe velar por el cumplimiento de los obligaciones (sic) del transportador, más cuando de la observancia de estos deberes se desprende el cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales que implica el impuesto, debido a que sobre la información de las tornaguías el sujeto pasivo debe presentar sus declaraciones y pagos conforme a los productos con la tornaguía de movilización"67.

1. Así mismo, expuso que los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 no prevén un régimen de responsabilidad objetiva, pues el artículo 25 de esa misma ley señala que el procedimiento sancionatorio aplicable es el previsto en el Decreto 2685 de 1999 "y las normas que lo modifiquen o sustituyan", "lo que implica que la sanción solo se impone una vez se surta todo el procedimiento"68.

1. Por último, frente al cargo tercero, señaló que los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 prevén sanciones precisas y específicas calculadas con base en la UVT. A su juicio, estas sanciones se enmarcan en la libertad de configuración legislativa y son proporcionales, teniendo en cuenta los fines perseguidos de lucha contra el contrabando y la evasión fiscal. Además, "tampoco se vulneran los principios de equidad y justicia, teniendo en cuenta su razonabilidad y proporcionalidad […] y no son indefinidas en el tiempo, porque finalizan con el cumplimiento de la obligación omitida"69.

I. CONSIDERACIONES

1. Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la demanda de la referencia, en virtud de lo dispuesto por el numeral 4 del artículo 241 de la Constitución Política. Si bien en las Sentencias C-208 de 2016 y C-360 de 2016, la Corte se pronunció acerca de la exequibilidad de la Ley 1762 de 2015, lo hizo frente a cargos por la presunta violación de las reglas constitucionales que rigen el proceso de formación de las leyes. Por ende, con fundamento en el artículo 21 del Decreto 2067 de 199170, la Corte es competente para pronunciarse en esta ocasión respecto de los cargos propuestos, dado que estos suponen un estudio de fondo y no de vicios formales de la ley.

1. Cuestión previa: análisis de aptitud sustancial de los cargos primero y segundo

1. En criterio de la Viceprocuradora General de la Nación, los cargos primero y segundo, formulados en contra de los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 por la presunta vulneración del artículo 29 de la Constitución Política, no son aptos para llevar a cabo el control de constitucionalidad propuesto por el demandante, porque carecen de certeza, especificidad y suficiencia. Si bien, en el trámite de admisión de la demanda, se consideró que la acusación de inconstitucionalidad fue correctamente formulada, la Sala analizará su aptitud sustancial, para determinar si le asiste razón a la Viceprocuradora y, por lo tanto, le corresponde emitir una decisión inhibitoria al respecto.

1. De manera reiterada, la jurisprudencia constitucional ha señalado que las demandas

presentadas en ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad deben exponer argumentos claros, ciertos, específicos, pertinentes y suficientes, que, de manera razonable, logren "poner en duda la compatibilidad entre el ordenamiento superior y el precepto demandado"71. En particular, a partir de la Sentencia C-1052 de 2001, la Corte ha explicado:

[H]ay claridad cuando existe un hilo conductor de la argumentación que permite comprender el contenido de la demanda y las justificaciones en las cuales se soporta; hay certeza cuando la demanda recae sobre una proposición jurídica real y existente y no en una que el actor deduce de manera subjetiva, valga decir, cuando existe una verdadera confrontación entre la norma legal y la norma constitucional; hay especificidad cuando se define o se muestra cómo la norma demandada vulnera la Carta Política; hay pertinencia cuando se emplean argumentos de naturaleza estrictamente constitucional y no estirpe legal, doctrinal o de mera conveniencia; y hay suficiencia cuando la demanda tiene alcance persuasivo, esto es, cuando es capaz de despertar siquiera una duda mínima sobre la exequibilidad de la norma demandada72.

1. Según la Procuradora General de la Nación (e), los cargos primero y segundo carecen de certeza, porque se basan en una "apreciación subjetiva del accionante sobre las disposiciones acusadas"73. Para sustentarlo, expone dos argumentos. En primer lugar, advierte que la conducta sancionable prevista por el artículo 21 no es ajena al sujeto pasivo del impuesto al consumo. A su juicio, si bien el transportador es quien inicia la movilización de la mercancía, su conducta está directamente relacionada con la del sujeto pasivo, porque dicha movilización no se puede llevar a cabo mientras este no le entregue al transportador los productos y la tornaguía respectiva. En consecuencia, la conducta tipificada en la norma demandada depende del actuar del sujeto pasivo y, por lo tanto "dicho sujeto es sancionable"74.

1. En segundo lugar, con relación al artículo 22, sostiene que, "a pesar de que el sujeto pasivo no interviene directamente en la radicación de la tornaguía para legalización, esto no excluye su relación directa con el cumplimiento de las obligaciones del transportador"75.

Para sustentarlo, señala que el sujeto pasivo debe velar por que el transportador cumpla con su obligación de radicar las tornaguías, especialmente porque "sobre la información de las tornaguías el sujeto pasivo debe presentar sus declaraciones y pagos conforme a los productos introducidos con la tornaguía de movilización"76.

1. De otro lado, argumenta que los cargos carecen de especificidad, "porque no es posible demostrar en qué sentido la disposición censurada vulnera la carta"77. De igual manera, indica que incumplen el requisito de suficiencia, pues "no se expresan argumentos que permitan establecer una discrepancia de relevancia constitucional que desvirtú[e] la presunción de constitucionalidad de las disposiciones acusadas"78.

1. La Sala constata que, contrario a lo expuesto por la Viceprocuradora General de la Nación, los cargos primero y segundo satisfacen los requisitos de certeza, especificidad y suficiencia, en los términos exigidos por la jurisprudencia constitucional.

1. Primero, el cargo formulado en contra del artículo 21 cuestiona una proposición jurídica contenida en esa disposición. Por lo tanto, la acusación es cierta. En efecto, dicho artículo prevé una sanción para el sujeto pasivo del impuesto al consumo, cuando, expedida la tornaguía respectiva79, los productos gravados no sean movilizados en el plazo señalado en las normas vigentes. De esa previsión no se deriva que necesariamente el sujeto pasivo del impuesto al consumo esté a cargo de la movilización de la mercancía o que participe o tenga algún deber directamente relacionado con esa movilización, como lo infiere la Viceprocuradora. Precisamente, esa falta de responsabilidad o participación del sujeto pasivo en la conducta sancionable es lo que cuestiona el demandante, a la luz del principio de presunción de inocencia y de la prohibición de la responsabilidad objetiva en el derecho administrativo sancionador. En esa medida, su interpretación del alcance de la disposición acusada es razonable y el cargo de inconstitucionalidad satisface el requisito de certeza.

1. De igual manera, el cargo formulado contra el artículo 22 se dirige contra una proposición

jurídica real y existente, y no simplemente inferida por el demandante. Por lo tanto, la acusación es cierta. En efecto, dicho artículo prevé una sanción para el transportador y para el sujeto pasivo del impuesto al consumo, cuando las tornaguías de movilización no son radicadas ante la autoridad competente para su legalización. El demandante reprocha que el sujeto pasivo del impuesto al consumo sea objeto de una sanción por la no radicación de las tornaguías, a pesar de que, al igual que la movilización de las mercancías, no es una conducta en la que participe o le corresponda ejecutar. En la medida en que el artículo demandando incluye al sujeto pasivo del impuesto al consumo como uno de los destinatarios de la sanción y que de su tenor literal no se deriva necesariamente su participación o responsabilidad en la conducta sancionable, el cargo cumple el requisito de certeza.

1. Segundo, los cargos formulados contra los artículos 21 y 22 se basan en argumentos concretos, y no en afirmaciones vagas, abstractas o generales. Por lo tanto, cumplen con el requisito de especificidad. En efecto, el demandante advierte que estas disposiciones desconocen el principio de presunción de inocencia y la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, porque prevén sanciones en contra del sujeto pasivo del impuesto al consumo, a pesar de que, en su criterio, este no participa en la ejecución de las conductas tipificadas, esto es, la movilización de las mercancías gravadas y la radicación de las tornaguías para su correspondiente legalización. Según el demandante, tanto la movilización de las mercancías como la radicación de las tornaguías son actividades que están en cabeza del transportador, que es un sujeto distinto al productor, al importador y al distribuidor, que son sujetos pasivos del impuesto al consumo. Así las cosas, las razones de inconstitucionalidad que expone el demandante son precisas y permiten verificar si existe una oposición objetiva entre las disposiciones acusadas y los mandatos del artículo 29 de la Constitución Política que considera vulnerados.

1. Tercero, en la medida en que los argumentos expuestos por el demandante son claros y pertinentes, como se advirtió en el auto que admitió la demanda, y además son ciertos y específicos, como se constató en los párrafos anteriores, son suficientes para generar, al menos, una duda inicial sobre la constitucionalidad de los artículos 21 y 22 demandados, por

la presunta vulneración del principio de presunción de inocencia y de la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, que se derivan del artículo 29 de la Constitución Política. Por lo tanto, cumplen con el requisito de suficiencia.

1. Delimitación del caso, problemas jurídicos y metodología de la decisión

1. Como se expuso previamente, en principio, el asunto sub examine versa sobre (i) la presunta vulneración del principio de presunción de inocencia y la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria, que se derivan del artículo 29 de la Constitución Política, por parte de los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015. Así mismo, se refiere a (ii) la presunta vulneración de los principios de legalidad, tipicidad, equidad y justicia tributaria, que se derivan de los artículos 29, 95.9 y 363 de la Constitución Política, por parte de los artículos 20 y 21 de la misma ley.

1. En primer lugar, el demandante cuestiona la constitucionalidad de los artículos 21 y 22, porque, en su criterio, prevén sanciones dirigidas a un sujeto que no participa en las conductas sancionables. Así, en criterio del actor, en la medida en que "la ley establecería la responsabilidad de un sujeto con respecto al cual, al no haberse configurado la conducta sancionable, no evaluó tampoco su responsabilidad subjetiva"80, las disposiciones acusadas establecerían una responsabilidad objetiva, que está proscrita por la Constitución y que, además, desconoce el principio de presunción de inocencia.

1. A juicio de la Sala, los argumentos del demandante plantean, ante todo, un problema de responsabilidad personal en materia sancionatoria, que no de responsabilidad objetiva. En efecto, como lo explicó esta Corte en la Sentencia C-038 de 202081, "[el] principio de imputabilidad personal o responsabilidad personal, de personalidad de las penas o sanciones o responsabilidad por el acto propio implica que sólo se pueda sancionar o reprochar al infractor y, por lo tanto, en materia administrativa sancionatoria, no es posible separar la

autoría, de la responsabilidad”82. Este “principio de personalidad de las sanciones o responsabilidad por la conducta propia, no puede confundirse con la responsabilidad por culpa o responsabilidad subjetiva”83, que valora el dolo o la culpa con la que se realiza la conducta.

1. Por su parte, la responsabilidad objetiva, que solo está permitida excepcionalmente en materia sancionatoria84, se refiere a aquellos eventos “en los que no se requiere el examen del dolo o la culpa del infractor, como elemento constitutivo de la responsabilidad y, por lo tanto, resulta impertinente el estudio o la prueba de la diligencia o cuidado con el que actuó el infractor en la comisión de la falta”85. En otras palabras, el régimen de responsabilidad objetiva no se refiere a la participación del sujeto en la conducta, ya que esto es propio del principio de responsabilidad personal de las sanciones.

1. Para el demandante, el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015, al prever que el sujeto pasivo del impuesto al consumo sea sancionado por la conducta descrita, “consagra una sanción que se puede imponer a un sujeto, aunque esta le sea completamente ajena”86 (cargo primero). En similar sentido, argumenta que “el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015 claramente establece que la sanción por una conducta sancionable se puede imponer a varios sujetos de forma simultánea o concurrente, esto es: al responsable de la conducta sancionable y al sujeto pasivo del impuesto, que no tiene responsabilidad en la ocurrencia de la conducta sancionable”87 (cargo segundo). Respecto a estos argumentos, la Sala considera que, a partir de la diferencia conceptual entre la responsabilidad objetiva y el principio de responsabilidad personal de las sanciones, es claro que los reparos formulados por el demandante en los cargos primero y segundo tratan realmente sobre un posible desconocimiento del principio de responsabilidad personal, que no de la prohibición de la responsabilidad objetiva en materia sancionatoria88.

1. En cuanto a estas acusaciones de inconstitucionalidad, la Sala deberá resolver el siguiente problema jurídico: (i) ¿los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 vulneran el artículo 29 de

la Constitución Política, al prever sanciones en contra de un sujeto que no participa en las conductas sancionables? Para responder este interrogante, examinará si los sujetos pasivos del impuesto al consumo participan o tienen alguna responsabilidad relacionada con la movilización de los productos gravados y la radicación de las tornaguías respectivas, cuya omisión implicaría la imposición de las sanciones previstas en las normas demandadas.

1. En segundo lugar, el demandante sostiene que las sanciones previstas en los artículos 20 y 21 vulneran el principio de legalidad, porque carecen de un tope máximo que limite la potestad sancionatoria de la administración. Además, advierte sobre una posible vulneración de los principios de razonabilidad y proporcionalidad89, pues, en su criterio, las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias formales deben responder a la capacidad contributiva del infractor90.

1. Un estudio minucioso de los argumentos del demandante, permite a la Sala comprender que el cargo tercero integra realmente dos cargos de inconstitucionalidad diferenciables. El primero de estos, que la Corte denominará cargo tercero, consiste en que las sanciones señaladas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 violan el principio de legalidad (art. 29 de la C.P.) por cuanto no establecen un tope máximo que sirva como límite a la administración al momento de tasar la sanción correspondiente.

1. El segundo de estos, está encaminado a cuestionar la falta de criterios de graduación de las sanciones. Según las explicaciones que ofreció el demandante, este se fundamenta en una posible violación a los principios de razonabilidad y proporcionalidad, que, por tratarse de sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones tributarias formales, deben corresponder con la capacidad contributiva del infractor. En palabras del demandante, "[d]e modo general, en la demanda se señala que las sanciones violan los principios de equidad y justicia tributaria toda vez que no resulta (sic) proporcionadas o razonables a la capacidad contributiva del sujeto sancionables"91. En ese sentido, la Sala estudiará en un cargo separado, que denominará cargo cuarto, si los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 violan los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política, relacionados con la capacidad contributiva del destinatario de la sanción, a efectos de graduar la sanción correspondiente.

1. Frente a las acusaciones descritas, por una parte, la Sala deberá responder los siguientes problemas jurídicos: (ii) ¿los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 vulneran el artículo 29 de la Constitución Política, porque no prevén un tope máximo que limite el monto de las sanciones previstas en ellos? Para resolver este interrogante, examinará qué presupuestos debe cumplir una sanción administrativa para ser respetuosa del principio de legalidad y, en concreto, si aquellos incluyen el deber de señalar expresamente un límite máximo para determinar el monto de la sanción aplicable.

1. De otro lado, la Sala responderá si (iii) ¿los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 violan los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política, por no tener en cuenta la capacidad contributiva del sujeto sancionable para determinar la sanción que se le debe imponer? Para responder a este interrogante, examinará si las sanciones previstas por los artículos cuestionados afectan de una manera irrazonable y desproporcionada los principios de equidad y justicia tributaria.

1. De esta manera, la Sala se referirá a: (i) el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria; (ii) los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones administrativas; (iii) los principios de equidad y justicia tributaria; (iv) la clasificación de las obligaciones tributarias en sustanciales y formales; (v) el régimen del impuesto al consumo de licores, cigarrillos y productos similares; (vi) el régimen sancionatorio común para los productos sometidos al impuesto al consumo y (vii) a la solución del caso.

1. El principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria

1. El principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria, también denominado principio de imputabilidad personal, de personalidad de las penas o sanciones o de responsabilidad por el acto propio, consiste en que un sujeto únicamente puede ser sancionado por actos u omisiones propias. Por lo tanto, al momento de imponer una sanción, no es posible transferir la responsabilidad. Al respecto, la Corte ha sostenido:

[E]n materia administrativa sancionatoria, la responsabilidad únicamente puede establecerse a partir de juicios de reproche personalísimos, lo que implica que, en tratándose de sanciones, éstas sólo proceden respecto de quien cometió la infracción por acción o por omisión...92.

1. Este principio tiene fundamento en los artículos 6 y 29 de la Constitución Política y en el principio constitucional de necesidad de las sanciones. El artículo 6 superior prevé que "[l]os particulares sólo son responsables ante las autoridades por infringir la Constitución y las leyes"; el artículo 29 ibidem advierte que "[n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa", y el principio de necesidad de las sanciones señala que la facultad sancionadora del Estado solo es legítima frente a sujetos que merecen un juicio de reproche por sus actos u omisiones. Tal como lo indicó esta Corte en la Sentencia C-038 de 2020:

La exigencia de imputación personal se deriva asimismo del principio constitucional de necesidad de las sanciones, como garantía del valor, principio y derecho a la libertad, en la medida en que en la configuración de la política punitiva del Estado y, en el ejercicio concreto del poder estatal de sanción, únicamente resulta constitucionalmente legítimo establecer e imponer sanciones suficientemente justificadas, en tratándose de restricciones a las libertades93.

1. Así las cosas, la sanción administrativa debe ser la consecuencia de una conducta –activa u omisiva– reprochable a su autor, de manera que "no es posible separar la autoría, de la responsabilidad"94. Además, "el poder de sanción no se transmite por los vínculos que existan con el autor de la infracción o con el objeto con el cual se cometió la misma, porque

esto implicaría un reproche por la relación o la situación jurídica, mas no por el acto, acción u omisión”95. De allí la importancia de que el ordenamiento jurídico prevea sanciones por conductas que únicamente se les puedan reprochar a los sujetos que las llevan a cabo.

1. Los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones administrativas

1. El derecho administrativo sancionador “es una manifestación del ius puniendi estatal”96, esto es, de la facultad que tiene el Estado para sancionar las conductas que se consideran reprochables. Dada su naturaleza, es una rama del derecho público que está sometida a unos principios “que operan como límite”97, entre ellos, los principios de legalidad y tipicidad98.

1. De manera reiterada, la Corte ha explicado que los principios de legalidad y tipicidad tienen un alcance distinto en el derecho administrativo sancionador, en comparación con el derecho penal, a pesar de que este también es una rama del derecho mediante la cual el Estado ejerce el ius puniendi. Por ejemplo, en la Sentencia C-860 de 2006, señaló:

[S]i bien los comportamientos sancionables por la Administración deben estar previamente definidos de manera suficientemente clara; el principio de legalidad opera con menor rigor en el campo del derecho administrativo sancionador que en materia penal […]. En esa medida el principio de legalidad consagrado en la Constitución adquiere matices dependiendo del tipo de derecho sancionador de que se trate y aunque la tipicidad hace parte del derecho al debido proceso en toda actuación administrativa, no se puede demandar en este campo el mismo grado de rigurosidad que se exige en materia penal, por cuanto la naturaleza de las conductas reprimidas, los bienes jurídicos involucrados y la teleología de las facultades sancionatorias en estos casos hace posible también una flexibilización razonable de la descripción típica.

Tal flexibilidad en materia de legalidad y tipicidad se ha justificado por la variabilidad y el carácter técnico de las conductas sancionables, que dificultaría en grado sumo la redacción

de un listado minucioso por parte del legislador, así como el señalamiento en cada caso de dichos supuestos técnicos o específicos que permitan al propio tiempo determinar los criterios para la imposición de la sanción. Adicionalmente en ciertas áreas sujetas al control de la Administración, que se caracterizan por su constante evolución técnica, la exigencia rigurosa del principio de legalidad acarrearía en definitiva la impunidad y la imposibilidad de cumplir con las finalidades estatales99.

1. Así mismo, la Corte ha reconocido la existencia del derecho administrativo sancionador tributario, como manifestación específica de la facultad sancionadora del Estado, cuyo propósito es dotar a la Administración de instrumentos que le permitan exigir el cumplimiento del deber constitucional de contribuir con la financiación de los gastos del Estado (art. 95 num. 9º C.P.)100. Respecto del alcance del principio de legalidad en esta modalidad del derecho administrativo sancionador, la Corte ha indicado:

[…] la protección del principio de legalidad también comprende las normas tributarias de carácter sancionatorio. En tal caso, es imperioso que el juez constitucional evite situaciones de incertidumbre jurídica para las personas. No obstante, como lo ha reiterado en múltiples ocasiones la jurisprudencia, la aplicación de los principios constitucionales que rigen el derecho sancionatorio, no se aplican con el celo y el rigor con el que se aplican cuando las normas analizadas contemplan sanciones de tipo penal.

[…]

[…] la potestad sancionadora de la administración se diferencia, sustancialmente, de la potestad para imponer sanciones penales. Concretamente, con relación a la aplicación del [sic] los principios constitucionales del derecho sancionador, en el contexto del derecho tributario, la Corte Constitucional ha resaltado las diferencias propias de uno y otro ámbito, dentro de las cuales se encuentran el que unas se imponen en un contexto judicial (las sanciones penales) y las otras en uno administrativo (las sanciones tributarias)101.

1. El principio de legalidad está contenido en el inciso segundo del artículo 29 de la

Constitución Política, según el cual "[n]adie podrá ser juzgado sino conforme a leyes preexistentes al acto que se le imputa". Se trata de un principio que exige que "la falta o conducta reprochable se encuentre tipificada en la norma –lex scripta– con anterioridad a los hechos materia de la investigación –lex previa–"102.

1. Por su parte, el principio de tipicidad, que se desprende del principio de legalidad, "hace referencia a la obligación que tiene el legislador de definir con claridad y especificidad el acto, hecho u omisión constitutivo de la conducta reprochada por el ordenamiento, de manera que le permita a las personas a quienes van dirigidas las normas conocer con anterioridad a la comisión de la misma las implicaciones que acarrea su transgresión"103. Así, el principio de tipicidad se predica tanto de la conducta que se reprocha como de las consecuencias de incurrir en ella104.

1. Ahora bien, en lo que atañe a la determinación de las sanciones, la Corte ha señalado que el Legislador cuenta con un amplio margen de configuración:

De esta manera, el legislador dispone de un margen de configuración de las sanciones administrativas, que es amplio habida cuenta de la gran diversidad de sectores de la administración y de las necesidades y particularidades en cada uno de ellos105.

1. Así mismo, toda vez que el principio de tipicidad en el derecho administrativo sancionador es menos exigente que en el derecho penal, es posible que en la tipificación de las infracciones administrativas se haga una remisión a otras normas que complementen el contenido de la infracción106. No obstante, el Legislador debe señalar, como mínimo, el "contenido material de las sanciones que puede imponerse por la comisión de cada conducta, así como la correlación entre unas y otras"107. De allí que no le esté permitido delegar en el Ejecutivo la creación de infracciones administrativas, a menos que la ley establezca los elementos esenciales del tipo, entre ellos, "la determinación de la sanción, incluyendo el término o la cuantía de la misma"108. En otras palabras:

1. La Corte ha indicado que el Legislador debe “predeterminar la sanción indicando todos aquellos aspectos relativos a ella, esto es, la clase, el término, la cuantía, o el mínimo y el máximo dentro del cual ella puede fijarse”110. De igual manera, ha dicho que “le corresponde [al legislador] indicar los aspectos relativos a su núcleo esencial, a saber: clase, término, cuantía y el tope máximo”111. A propósito del deber de determinar plenamente la sanción, ha sostenido que esto “no impide que el legislador diseñe mecanismos que permitan la gradación de la sanción, como el señalamiento de topes máximos o mínimos”112.

1. En ese sentido, la Corte le ha dado valor al hecho de que la sanción sea determinada por mínimos y máximos o, al menos, por máximos, de manera que el funcionario encargado de imponerla pueda establecer su monto con base en parámetros predefinidos, lo que previene el ejercicio arbitrario de la facultad sancionadora. No obstante, de ello no se deriva que el Legislador esté obligado a señalar montos mínimos y máximos específicos en todos los casos, sino que debe determinar o establecer los criterios de determinación del monto de la sanción aplicable. Esto es así, porque la determinación de la sanción “busca recortar al máximo la facultad discrecional de la administración en ejercicio del poder sancionatorio que le es propio”113, lo que “se predica no sólo de la descripción de la conducta, sino de la sanción misma”114.

1. A manera de ejemplo, en la Sentencia C-564 de 2000, la Corte estudió, a la luz del principio de legalidad, la constitucionalidad de la expresión que permitía imponer multas de “hasta el 200% del monto de la infracción”, contenida en el artículo 3 del Decreto 1746 de 1991115. Al respecto, concluyó que ese apartado normativo no era inconstitucional, porque la misma disposición establecía que la sanción debía atender “a las circunstancias objetivas que rodearon la comisión de la infracción” y, como tal, la facultad del funcionario administrativo estaba limitada. Además, consideró que el parámetro del tope máximo señalado en la expresión demandada “es garantía suficiente del principio de legalidad de la sanción”116.

1. Así mismo, en la Sentencia C-921 de 2001, la Corte estudió la constitucionalidad, entre otros, del numeral 23 del Decreto Ley 1259 de 1994117, que facultaba a la Superintendencia de Salud para imponer multas sucesivas de 1.000 salarios mínimos mensuales, cuando las instituciones respecto de las cuales tuviera funciones de inspección y vigilancia o los administradores, empleados o revisores fiscales de estas desobedecieran las instrucciones u órdenes impartidas por esa superintendencia. En esa ocasión, consideró que la sanción estaba determinada, pues se conocía "la cuantía de la misma, a saber: multas sucesivas hasta de mil salarios mínimos legales vigentes al momento de imponer la sanción"118.

1. La Corte también estudió la constitucionalidad del artículo 14 de la Ley 1010 de 2006119, que previó una sanción de multa por temeridad en la interposición de la queja por acoso laboral, fijada en una cuantía de entre medio y tres salarios mínimos mensuales. En esa oportunidad, consideró que la sanción respetaba el principio de legalidad, porque "la ley señala los máximos y mínimos dentro de los que puede moverse el operador sancionatorio para imponer la multa, lo cual garantiza, como primera medida, el principio de tipicidad de la sanción, pero también deja la determinación del quantum de la misma al criterio de la autoridad, criterio que, como se dijo, puede ser de todos modos impugnado mediante los recursos procedentes"120.

1. En conclusión, el Legislador goza de una amplia facultad para determinar las sanciones administrativas, encaminada a que el funcionario administrativo se oriente por criterios objetivos al momento de imponer una sanción, lo que evita que actúe de forma arbitraria. Como mínimo, las sanciones deben estar materialmente determinadas en cuanto a su clase, cuantía y término. Así, el sujeto que incurre en la conducta tipificada puede tener certeza de las consecuencias que tiene su actuar reprochable. La manera como se determina la clase de sanción, su cuantía y su término es potestativa del Legislador, tal como lo ha sostenido la Corte en distintas oportunidades. Para ello, no es indispensable que establezca montos mínimos y máximos específicos. Lo importante es que la sanción esté determinada o sea determinable, incluso en su límite máximo, y que el administrado tenga un conocimiento

cierto de esta.

1. Los principios de equidad y justicia tributaria

1. De acuerdo con la jurisprudencia constitucional, el principio de equidad tributaria, instituido en el artículo 363 de la Constitución Política121, opera como límite formal y material del ejercicio del poder tributario122. Es decir, se trata de un mandato que el Legislador debe observar en la configuración del sistema tributario123, pues sirve como criterio orientador para "ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios [fiscales] entre los contribuyentes, para lo cual resulta relevante la valoración de su capacidad económica"124.

1. En relación con el contenido y alcance del principio de equidad tributaria, la Corte ha precisado:

[C]onstituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional125.

1. Lo anterior quiere decir que, en virtud del principio de equidad, los tributos "deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas". Con todo, esto no significa que el Legislador no pueda prever (i)

algunos beneficios tributarios, siempre que estén debidamente justificados por circunstancias particulares de orden fiscal o extrafiscal, y (ii) un trato diferente a grupos determinados, cuando la medida se adecua a algún propósito constitucional o legal126.

1. Según la jurisprudencia constitucional, los mandatos derivados del principio de equidad se explican a partir de las denominadas dimensiones horizontal y vertical. La dimensión horizontal implica que los contribuyentes que estén en una misma situación fáctica deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la dimensión vertical les impone un mayor peso en el deber de contribuir a quienes tienen una mayor capacidad económica. Esta dimensión del principio de equidad corresponde, a su vez, al principio de progresividad en la tributación127.

1. Por expreso mandado constitucional, el principio de equidad tributaria "se predic[a] del sistema en su conjunto y no de un impuesto en particular". A pesar de la preponderancia de ese componente estructural, la doble dimensión de este principio permite analizar la constitucionalidad de un tributo o de alguno de sus elementos, a la luz del principio de progresividad. Dicho análisis no consiste en determinar si un tributo o elemento, individualmente considerado, respeta el principio de progresividad, sino en verificar si "podría aportar al sistema una dosis de manifiesta [...] regresividad"128. Por tanto, aunque una medida tributaria pueda constituir, en principio, algún grado de sacrificio en términos de equidad, es posible que se ajuste a la Constitución, si es razonable y está justificada por la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes.

1. En línea con lo anterior, la Corte ha identificado una serie de supuestos que, sin tener un carácter taxativo, configuran vulneraciones al principio de equidad tributaria129. El primero se configura cuando "el monto a pagar por concepto del tributo se define sin atender la capacidad de pago del contribuyente"130. El segundo, cuando se "grava de manera disímil a sujetos o situaciones jurídicas análogas, sin que concurr[a] una justificación constitucionalmente atendible para ello"131, pues "los sujetos o grupos de sujetos en iguales

condiciones, a la luz del principio de capacidad de pago, deben como regla ser gravados de manera igual”132. El tercer supuesto ocurre cuando el tributo tiene “implicaciones confiscatorias”133. Finalmente, el cuarto supuesto tiene lugar cuando el Legislador prescribe “tratamientos jurídicos irrazonables, porque la obligación fiscal se bas[a] en criterios abiertamente inequitativos, infundados o que privilegian al contribuyente moroso y en perjuicio de quienes cumplieron oportunamente con el deber constitucional de concurrir con el financiamiento de los gastos del Estado”134.

1. De otro lado, la Corte ha interpretado el principio de justicia tributaria, derivado del artículo 95.9 de la Constitución Política, “como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado”135. Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad, el principio de justicia tributaria “reclama un sistema tributario eficiente, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos”136. Esto es así, entre otras cosas, porque “al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos”137.

1. Con base en lo anterior, la Corte ha sostenido que “existe una relación estrecha entre los principios del sistema tributario y la justicia tributaria”138. En ese sentido, esta última es un mandato general con el que se busca garantizar un orden justo a través del tratamiento equitativo entre los contribuyentes y frente a los hechos generadores del tributo, al igual que en la eficacia en el recaudo fiscal139.

1. Las obligaciones tributarias sustanciales y formales

1. Las obligaciones tributarias sustanciales tienen por objeto el pago del tributo, una vez el sujeto obligado ha realizado el presupuesto o los presupuestos fácticos y jurídicos previstos en la ley como hechos generadores. Estas obligaciones se fundamentan principalmente en el artículo 95.9 de la Constitución Política140, que prevé como un deber de la persona y del ciudadano "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad". Tal como lo ha señalado la jurisprudencia constitucional, este mandato superior "impone a los contribuyentes el deber material [o sustancial] de tributación"141, que, en todo caso, "debe consultar las posibilidades económicas de los contribuyentes a fin de lograr un mayor grado de redistribución de la riqueza"142.

1. Ahora bien, el establecimiento de la obligación tributaria sustancial puede ser insuficiente para que la obligación de tributar "se traduzca en un ingreso líquido para las arcas públicas"143. Por esa razón, el Legislador ha previsto una serie de obligaciones formales o accesorias asociadas directamente al pago del tributo, que están a cargo de los contribuyentes y que tienen por objeto, entre otros, asegurar el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial.

1. Las obligaciones tributarias formales o accesorias cumplen un papel trascendental en materia fiscal, porque "satisfacen la necesidad que tiene la administración tributaria de disponer de mecanismos para obtener la información fidedigna, necesaria y suficiente para cuantificar y determinar adecuadamente las deudas impositivas"144. Lo anterior, habida cuenta del "desarrollo y perfeccionamiento cada vez más creciente del sistema tributario"145, que genera "la gran preocupación por el control a la evasión tributaria y al contrabando, entre otros asuntos"146, y hace necesario "contar con herramientas de información sobre la realidad económica y personal de los contribuyentes"147. Al respecto, la Corte ha señalado:

[E]l cumplimiento de las obligaciones tributarias formales hoy en día ha adquirido una relevancia propia (…), pues permite hacer efectivo el deber material de tributación consagrado en el artículo 95-9 de la Constitución así como los principios esenciales del sistema tributario como son los de equidad, eficiencia y progresividad consagrados en el

artículo 363 de la Carta Política, por lo que es imprescindible que dichos deberes formales sean cumplidos con todo rigor148.

1. La creación de obligaciones tributarias formales o accesorias es una facultad que se enmarca en la libertad de configuración del Legislador149, que, si bien es amplia, debe ser ejercida dentro de los límites constitucionales150. Se trata de una potestad impositiva que no se circunscribe al "establecimiento de normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan su cobro a los obligados, sino que también comporta la posibilidad de establecer obligaciones formales en cabeza de los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo, a fin de que el tributo legalmente creado se transforme en tributo físicamente percibido"151.

1. De igual manera, el incumplimiento de las obligaciones tributarias, tanto sustanciales como formales o accesorias, acarrea la imposición de sanciones que, en todo caso, deben estar enmarcadas en criterios de proporcionalidad y razonabilidad que legitimen el poder sancionador de la administración152.

1. En suma, mientras las obligaciones sustanciales se refieren al pago del tributo, las obligaciones formales o accesorias tienen por objeto, entre otros, asegurar ese pago. De allí que, para el cumplimiento de la obligación tributaria sustancial, el Legislador haya previsto, mediante la ley o el reglamento, una serie de obligaciones formales o accesorias que deben ser cumplidas por los contribuyentes o los responsables directos del tributo. El incumplimiento de estas obligaciones puede acarrear sanciones, que, en todo caso, deben atender a criterios de razonabilidad y proporcionalidad.

1. El régimen del impuesto al consumo de licores, cigarrillos y productos similares

1. Los artículos 20, 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015 hacen parte del régimen sancionatorio de

las infracciones relacionadas con el impuesto al consumo regulado por la Ley 223 de 1995153. En concreto, se trata infracciones referidas al impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos154; de licores, vinos, aperitivos y similares155, y de cigarrillo y tabaco elaborado156.

1. El estudio de los cargos formulados por el demandante exige la comprensión de la dinámica de este tributo, pues solo así es posible determinar (i) si el sujeto pasivo sancionado por incurrir en las conductas descritas en los artículos 21 y 22 en efecto participa en ellas y (ii) si las sanciones previstas en los artículos 20 y 21 violan los principios de tipicidad y legalidad de las sanciones administrativas. Por lo tanto, a continuación, la Sala se referirá a los elementos del diseño tributario del impuesto al consumo que resultan relevantes para el análisis de los cargos de inconstitucionalidad formulados.

1. Hecho generador. El hecho generador del impuesto al consumo al que se refiere la Ley 223 de 1995 es el consumo de cualquiera de los productos señalados, ya sea en el territorio nacional o en la jurisdicción de los departamentos o del Distrito Capital157. El dinero recaudado por este concepto está destinado, entre otros fines, a financiar el sistema de salud158 y el deporte159. Se trata de un impuesto nacional cedido a los departamentos y al Distrito Capital, en proporción a lo que se consuma en su respectiva jurisdicción160.

1. Sujetos pasivos. El impuesto al consumo es un impuesto indirecto, pues grava un hecho específico, el consumo de un producto, sin perjuicio del sujeto que realiza el hecho gravado161. Como lo ha explicado esta Corte, “en esta clase de impuesto opera un fenómeno denominado en la hacienda pública ‘incidencia o traslación del impuesto’, según el cual, los impuestos de acuerdo con su clase, pueden dar lugar a la existencia de dos contribuyentes, uno que es el denominado contribuyente de jure o deudor legal, y otro que es el contribuyente de facto o destinatario económico del gravamen”162.

1. En este caso, el Legislador dispuso que el sujeto pasivo de jure fuera el productor, el importador y, solidariamente con ellos, el distribuidor163, quienes “logran trasladar esa carga económica al consumidor final del producto, en el precio de venta, razón por la que el consumidor termina pagando el tributo correspondiente”164. Por su parte, los transportadores o expendedores al detal de los productos gravados con el impuesto al consumo son considerados responsables del impuesto, únicamente cuando no puedan justificar la procedencia de los productos que transportan o expenden165.

1. De esta manera, como lo explicó el Consejo de Estado, se determinó como sujeto pasivo a quien “por su situación especial dentro de las distintas relaciones jurídicas y económicas, están en capacidad de repercutir el tributo sobre el titular de la capacidad económica que el legislador quiere gravar”166.

1. En virtud de lo anterior, los productores, importadores y distribuidores de los productos167 tienen la “obligación formal”168 de registrarse ante las oficinas competentes de los departamentos o del Distrito Capital, según el caso, ya fuera dentro del mes siguiente a la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 o al inicio de la actividad gravada169. A su turno, la autoridad territorial tiene la potestad de “incluir oficiosamente en sus registros a los productores, importadores y distribuidores de cervezas, sifones, refajos y mezclas”170.

1. Sujeto activo. La entidad territorial en la que son puestos los productos para su consumo es el sujeto activo del impuesto, pues en ella ocurre el hecho gravado. En consecuencia, la fiscalización, la liquidación oficial, el cobro y el recaudo del impuesto sobre estos productos171 corresponden a los departamentos y al Distrito Capital, según el caso.

1. Causación. Si bien el hecho gravado es el consumo del producto, el impuesto se causa, en el caso de productos nacionales, “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”172. Si se trata de productos extranjeros, “el impuesto se causa en el momento en que los mismos se introducen al país, salvo cuando se trate de productos en tránsito hacia otro país”173.

1. De esta manera, el Legislador estableció una causación anticipada del impuesto. Entre las razones que motivaron este diseño tributario, se expuso que “[l]as normas propuestas apuntan esencialmente a corregir deficiencias técnicas en el diseño de estos impuestos”174. En ese sentido, para la expedición de la Ley 1559 de 2012175, se puso de presente que “la relación jurídica con todos los contribuyentes consumidores es compleja”176 y, por ello, en aras de la eficiencia en el recaudo del impuesto, se fijó su causación en “un presupuesto de hecho distinto del hecho generador”177. Adicionalmente, se explicó que “[l]a función de control que se entrega a los fabricantes, importadores y solidariamente a los distribuidores, junto con la responsabilidad de pago; tiene su origen en que los productos se vendían en los ‘estancos’ […] [a]l estanco había que acudir para la compra y ese era el momento en que se cobraba el tributo”178. Por lo que se consideró que era mas fácil “el recaudo de los productores, cobrándolo al distribuidor, que cobrarlo en las tiendas al consumidor”179.

1. En criterio del Consejo de Estado, “[e]l legislador en su amplio margen de configuración tributaria, por razones de eficiencia en el recaudo, ha utilizado la estructura de los tributos indirectos, anticipando el recaudo del impuesto al consumo a través de los distribuidores o importadores”180. De allí que la obligación tributaria nace en el momento en que se entrega el producto en fábrica, tratándose de productos nacionales, o cuando el producto ingresa al país, en el caso de los productos extranjeros181. Pues, en ese momento se genera una “presunción” de consumo182. En ese sentido, cuando se causa el impuesto se determinan, en principio, los elementos de la obligación sustancial, tales como el sujeto activo y la base gravable.

1. Declaración y pago. En el caso de los productos nacionales, los productores tienen la obligación de declarar el impuesto ante las secretarías de Hacienda departamentales o del

Distrito Capital, según el caso, o en las entidades financieras autorizadas para tal fin, dentro de los 5 o los 15 días siguientes al vencimiento de cada período gravable, de acuerdo con el producto gravado183. La declaración se realiza "sobre los despachos, entregas o retiros de productos nacionales para distribución, venta, permuta, publicidad, comisión, donación o autoconsumo, efectuados en el periodo gravable en la respectiva entidad territorial, incluidos los adquiridos en la enajenación de productos nacionales decomisados o declarados en abandono"184. En ella, debe constar la liquidación privada del gravamen correspondiente a los despachos, entregas o retiros efectuados en el mes anterior, en el caso de las cervezas, sifones y refajos185, o en la quincena anterior, en el de los licores, vinos, aperitivos y similares o cigarrillos y tabaco elaborado186.

Para efectos de liquidación y recaudo, los productores facturarán, liquidarán y recaudarán al momento de la entrega en fábrica de los productos despachados para otros departamentos el valor del impuesto al consumo o la participación, según el caso. || Los productores declararán y pagarán el impuesto o la participación, en los períodos y dentro de los plazos establecidos en la ley o en las ordenanzas, según el caso.

1. Cuando se trata de licores, vinos, aperitivos y similares y cigarrillo y tabaco elaborado, "los departamentos y el Distrito Capital podrán fijar en cabeza de los distribuidores la obligación de declarar y pagar directamente el impuesto correspondiente"188.

1. Ahora bien, en el caso de los productos extranjeros, los importadores deben declarar y pagar el impuesto al consumo, a órdenes del Fondo-Cuenta de Impuestos al Consumo de Productos Extranjeros, de forma simultánea con los impuestos y derechos nacionales que se causen en la importación189. Lo anterior, sin perjuicio de que los importadores y distribuidores deban declarar ante las secretarías de Hacienda correspondientes la introducción del producto a la entidad territorial190. De esta manera, el sujeto pasivo tiene la obligación de presentar la declaración al fondo-cuenta, "por los productos extranjeros introducidos al país, a zonas de régimen aduanero especial, o adquiridos en la enajenación

de productos extranjeros decomisados o declarados en abandono”191, y al departamento o el Distrito Capital, según el caso, “de los productos extranjeros introducidos para distribución, venta, permuta, publicidad, donación o comisión y por los retiros para autoconsumo, en la respectiva entidad territorial, incluidos los adquiridos en la enajenación de productos extranjeros decomisados o declarados en abandono”192.

1. La distribución entre las entidades territoriales del dinero recaudado por concepto del impuesto al consumo de productos extranjeros, cuyo pago se hace en una sola cuenta193, se lleva a cabo en proporción al consumo efectuado en cada una de ellas194. De allí que sea importante conocer la trazabilidad y el destino final del producto.

1. Movilización de los productos gravados. Los productos destinados al consumo son movilizados por el territorio nacional, para ser puestos a disposición de los consumidores en las distintas entidades territoriales. Del lugar donde se consuma el producto dependerá, entonces, la titularidad para percibir el impuesto al consumo. En ese sentido, la movilización de los productos incide en la obligación tributaria sustancial. Por ello es relevante, por una parte, conocer las distintas eventualidades que se presentan después de que el impuesto se ha causado y, por otra, contar con mecanismos y sistemas de control interjurisdiccionales que le permitan al ente territorial, entre otras cosas, conocer que determinados productos llegan a su jurisdicción para ser consumidos, realizar o reclamar el recaudo del impuesto, adelantar la labor de fiscalización y evitar el contrabando y la evasión fiscal.

1. Circunstancias como (i) el cambio de destino de los productos gravados195, (ii) los reenvíos196 y (iii) las devoluciones197 afectan la obligación tributaria sustancial y, en consecuencia, pueden motivar una devolución o descuento en el pago del impuesto. Estas eventualidades se materializan o repercuten en el curso de la movilización de la mercancía. De allí que el debido cumplimiento y fiscalización de la obligación tributaria esté ligada a la movilización del producto.

1. Por ello, tanto el Legislador como el Ejecutivo han regulado mecanismos encaminados a controlar esta operación, entre ellos, el sistema único nacional de control de transporte de los productos generadores del impuesto al consumo, creado por la Ley 223 de 1995. Este sistema permite fiscalizar el recorrido de la mercancía gravada, desde que sale de la fábrica o planta, si la mercancía es nacional, o desde que es introducida al país, si es extranjera, hasta que llega al lugar donde serán consumidos los productos.

1. El Decreto 1625 de 2016, que compila, entre otros, el Decreto 3071 de 1997, establece que "[n]ingún productor, importador, y/o distribuidor o transportador podrá movilizar mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre departamentos o entre estos y el Distrito Capital, sin la autorización que para el efecto emita la autoridad competente"198.

1. Lo anterior implica que el sujeto pasivo del impuesto al consumo (esto es, el productor, el importador y, solidariamente, el distribuidor) puede movilizar la mercancía, ya sea por cuenta propia o por medio de un tercero, si cuenta con la respectiva autorización para desarrollar esa actividad199. El tercero que moviliza la mercancía es a quien la norma citada identifica como transportador, que, como se explicó previamente, no tiene la calidad de sujeto pasivo del impuesto200, sino, al igual que el expendedor al detal, de responsable directo del mismo, pero solo "cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden"201.

1. La entrada, salida y movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo es autorizada y controlada por medio de una tornaguía expedida por las autoridades competentes de los departamentos y del Distrito Capital202. De acuerdo con el Decreto 1625 de 2016, ningún producto gravado "podrá ser retirado de fábrica o planta, del puerto, aeropuerto o de la Aduana Nacional mientras no cuente con la respectiva tornaguía expedida

por la autoridad competente”203, que puede ser de tres clases: de movilización204, de reenvíos y de tránsito205. Así mismo, la tornaguía sirve como mecanismo de control del transporte de la mercancía, pues acredita la procedencia de los productos206.

1. Por regla general, la expedición de la tornaguía es gestionada por el propietario de la mercancía, es decir, por el sujeto pasivo del impuesto. Según, el artículo 2.2.1.3.6. del Decreto 1625 de 2016, esa tornaguía debe contener, entre otra información, (i) la ciudad y fecha de expedición; (ii) la identificación del propietario y responsable de la mercancía; (iii) el lugar de destino de la mercancía, y (iv) la fecha límite para su legalización207.

1. De acuerdo con el artículo 2.2.1.3.14. del Decreto 1625 de 2016, las tornaguías se pueden autorizar “sobre las facturas que amparen el despacho de las mercancías o sobre las relaciones de productos en tránsito hacia otro país y de aquellos que deban ser transportados hacia las bodegas o entre bodegas del productor o importador”. La expedición de facturas es una obligación de los sujetos pasivos del impuesto208. Sobre su contenido y el de las relaciones de productos gravados, el artículo 2.2.1.3.15. del Decreto 1625 de 2016 prevé que debe incluir, entre otra información, (i) la ubicación de la fábrica, planta o bodega desde donde se despachan los productos; (ii) los datos de identificación y ubicación del destinatario de los productos; (iii) la descripción de la mercancía y (iv) el medio de transporte y los datos del transportador209.

1. De la información que debe constar en la tornaguía y en las facturas o relaciones de los productos gravados con el impuesto al consumo, así como de la dinámica comercial de estos productos, es posible concluir que el sujeto pasivo, como productor, importador o distribuidor de la mercancía, determina las circunstancias de su comercialización, movilización y venta. De allí que, además, tenga la obligación de llevar un sistema contable que permita determinar, entre otros aspectos, los inventarios, los despachos, los retiros y el monto de las ventas efectuadas en cada entidad territorial, como lo prevén los artículos 194, literal a), y 215, literal b), de la Ley 223 de 1995210.

1. Ahora bien, de acuerdo con el artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016, los transportadores deben movilizar la mercancía gravada, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de expedición de la tornaguía211. La mención que esta norma hace a los transportadores debe entenderse en armonía con (i) el artículo 2.2.1.3.2. del Decreto 1625 de 2016212, que regula la autorización para el transporte de mercancías gravadas y faculta a los productores, importadores, y/o distribuidores o transportadores para movilizar las mercancías, (ii) el diseño del impuesto al consumo, según el cual, el sujeto pasivo del impuesto (a) conoce y determina el destino del producto, esto es, el lugar donde se generará el hecho gravado, y (b) cobra, declara y paga el impuesto y (iii) la relación inescindible entre la configuración de la obligación tributaria sustancial y la movilización de la mercancía.

1. De esta manera, es posible entender, de un lado, que el transportador, en los términos del artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016, es cualquiera de los sujetos enunciados en el artículo 2.2.1.3.2. del Decreto 1625 de 2016 y, de otro lado, que la movilización de la mercancía gravada es una actividad de la que no se desprende el sujeto pasivo del impuesto al consumo, aunque sea un tercero quien la lleve a cabo.

1. Una vez la mercancía llega a la entidad territorial de destino, las tornaguías deben ser legalizadas por el funcionario competente, quien “da fe de que [en efecto] tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta”213. Para el efecto, el transportador debe dejarle a dicho funcionario “una copia de la factura o relación”214. De acuerdo con el artículo 2.2.1.3.10. del Decreto 1625 de 2016215, toda tornaguía debe ser legalizada dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su expedición, a menos que se trate de tornaguías de tránsito, caso en el cual el término máximo para la legalización será de 10 días.

1. Además de servir como mecanismo de autorización y control de la entrada, salida y movilización de la mercancía216, la tornaguía permite determinar el momento en que se

causa el impuesto, cuando no hay certeza sobre la fecha de causación. Sobre el particular, el Consejo de Estado ha precisado:

1. De igual manera, en razón a la dinámica del recorrido de los productos gravados, el Consejo de Estado le ha dado valor probatorio a las tornaguías de movilización, cuando el sujeto pasivo pretenda un descuento en la cuota tributaria por concepto de cambio de destino del producto porque la mercancía transportada no ha sido declarada en la entidad territorial de origen. En ese sentido, ha señalado:

[L]a Sala fija como criterio de decisión jurisprudencial, con fundamento en los artículos 185, 194 198 y 199 de la Ley 223 de 1995, la admisibilidad de los descuentos en la cuota tributaria del impuesto bajo análisis por concepto de "cambios de destino", con motivo de la movilización de productos gravados, hacia otras jurisdicciones que son sujetos activos del impuesto, que esté documentada en tornaguías de movilización en aquellos eventos en que las mercancías transportadas, de una jurisdicción a otra, no han sido declaradas en la entidad territorial de origen218.

1. De manera que la expedición de la tornaguía, su porte durante el recorrido de la mercancía y su legalización son actos necesarios y obligatorios para garantizar, entre otras cosas, el recaudo efectivo del impuesto al consumo por parte de los entes territoriales que realmente deben percibir el tributo dado que en estos se realiza el consumo. Además, permiten prevenir el contrabando y la evasión fiscal.

1. Otros sistemas de control. Tanto el Legislativo como el Ejecutivo han expedido regulaciones para implementar sistemas de información nacionales e interconectados, con el fin de conocer toda la información relevante de los productos gravados con el impuesto al consumo y hacerles seguimiento. Entre otros, se destaca el Sistema Único de Información y Rastreo –Sunir–, creado por la Ley 1450 de 2011219 y reglamentado por el Decreto 602 de 2013220. Con este sistema, que finalmente no entró en operación221, se buscaba "obtener y

centralizar la información sobre la importación, producción, distribución, consumo y exportación de los bienes sujetos al impuesto al consumo (…), así como disponer de los instrumentos técnicos y tecnológicos que permitan el control eficiente y la trazabilidad de la circulación de los [esos] productos"222.

1. En la reglamentación de ese sistema, se establecieron obligaciones relevantes para entender el control que se ejerce sobre la cadena de los productos gravados con el impuesto al consumo con el fin de garantizar su recaudo. A los sujetos pasivos se les impuso, entre otras, la obligación de suministrar "la información de destino de cada uno de los productos, datos relacionados con la autorización de la movilización de los productos (tornaguía), fecha de inicio de la movilización y fecha de llegada al departamento de destino, datos del vehículo o medio de transporte utilizado para movilizar la mercancía (placa, número de vuelo, empresa de transporte, etc.) [e] información de identificación del conductor o conductores, cuando haya lugar"223. Así mismo, "registrar en el SUNIR o mediante interfaces web seguras entre los sistemas de información existentes y el SUNIR, la información de destino de cada uno de los productos nacionales o importados gravados con el impuesto al consumo o sujetos a las participaciones económicas del monopolio de licores destilados, así como los cambios de destino, cuando hubiere lugar"224.

1. Recientemente, se creó el Sistema Integrado de Apoyo al Control de Impuestos al Consumo –Sianco–, con el fin de "simplificar y suprimir trámites, procesos y procedimientos innecesarios en relación con los impuestos al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares; cervezas, sifones, refajos y mezclas; de cigarrillos y tabaco elaborado"225. Este sistema, que está en proceso de implementación226, busca "facilitar, agilizar, estandarizar y unificar la codificación, registro, trazabilidad y manejo de toda la información correspondiente a las actividades de producción, importación, exportación, distribución, tornaguías, bodegaje, consumo, declaración, pago, señalización y movilización, según la normatividad vigente".

1. En suma, la Sala resalta que, en el régimen del impuesto al consumo, el sujeto pasivo tiene a cargo diversos deberes, pues es quien determina las condiciones de comercialización, movilización y venta de los productos que produce, importa o distribuye. En cabeza de este sujeto recae, principalmente, el deber constitucional de "[c]ontribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad"227. Como consecuencia, tiene la obligación material de tributar y de cumplir una serie obligaciones tributarias formales, incluidas aquellas relacionadas con la movilización de los productos, que buscan garantizar el recaudo efectivo del impuesto al consumo, así como facilitar su fiscalización por los entes territoriales.

1. El régimen sancionatorio común para los productos sometidos al impuesto al consumo

1. Antecedentes. La Ley 1762 de 2015228 fue expedida en respuesta a complejos fenómenos que afectan el orden económico y social, la competencia comercial en condiciones equitativas y la sostenibilidad financiera del sector público, entre otros. De acuerdo con su exposición de motivos:

La comisión sistemática de las Conductas Perseguidas[229], el traslado de las ganancias derivadas de esas acciones a los grupos armados o delincuenciales, y la utilización de dichos recursos por parte de esas estructuras organizadas del crimen, pone en grave riesgo la integridad del Estado colombiano y la de sus ciudadanos, así como la preservación y buen funcionamiento del Estado de Derecho y de sus instituciones230.

1. Estas conductas, según la exposición de motivos de la ley, impactan las finanzas de la Nación y de las entidades territoriales:

[L]a afectación al Estado colombiano se da en dos niveles: el nacional y el territorial. Por un lado, la Nación deja de recibir cada año importantes recursos que deberían entrar a sus arcas por medio del recaudo de aranceles, impuesto de valor agregado e impuesto a la renta. Por su lado, las entidades territoriales dejan de recibir cada año recursos muy significativos que

deberían percibir por medio del recaudo del impuesto al consumo sobre productos tales como cigarrillos y licores231.

1. Tal como lo resaltó esta Corte en la Sentencia C-403 de 2016, "[l]a falta de pago del impuesto al consumo de bebidas alcohólicas y cigarrillos, en violación de lo previsto por la Ley 223 de 1995, implica dejar de pagar cuantiosos recursos que deberían servir para financiar el sistema de salud y de apoyo al deporte de los departamentos"232.

1. Una de las recomendaciones que precedió al debate que dio origen a la Ley 1762 de 2015 fue adoptar "[n]ormas para atacar la evasión fiscal a nivel nacional y departamental, particularmente para atacar la evasión de impuestos al consumo"233. La ley, en efecto, incluyó normas para "prevenir, controlar y sancionar"234 este tipo de conductas, como las sanciones administrativas previstas en los artículos 20, 21 y 22 demandados235.

1. Sobre este régimen sancionatorio, la exposición de motivos explicó:

[S]e verifica que existe una base de personas que están llamadas a responder por la defraudación del impuesto al consumo, pero en la actualidad los departamentos no cuentan con medidas adecuadas para hacer frente a este fenómeno de absoluta solvencia …236.

1. La propuesta de establecer este régimen partió "del reconocimiento de que las modalidades de comercio ilegal en [el nivel departamental] comúnmente aparejan el fenómeno del contrabando concurriendo con fenómenos de defraudación tributaria"237. En esa medida, se pretendía "unificar los regímenes sancionatorios que variaban según el régimen impuesto por cada uno de los departamentos y el Distrito Capital"238.

1. En la Sentencia C-403 de 2016, la Corte puso de presente que:

[E]n el punto 3.2.5. de la "Exposición de Motivos" se contempla la necesidad de crear un "Régimen sancionatorio propio más robusto para el control en materia de defraudación al impuesto al consumo". En dicho numeral se establece que los departamentos y el Distrito Capital de Bogotá gozarán de unas normas sancionatorias específicas que les permitirán tener herramientas adicionales para combatir diversos fenómenos en materia de comercio de bienes sujetos al impuesto al consumo que se comercializan ilegalmente, y que en gran medida derivan de actividades de contrabando. Se indica que se consagran sanciones que anteriormente no existían para este tipo de conductas, y se revisan por esta vía algunas otras que requieren ajustes239.

1. En la explicación de las principales propuestas, se advirtió acerca de la problemática generada por el uso indebido de la reglamentación de las tornaguías, así:

Una de las razones principales por las que logran ingresar al país muchos cigarrillos y licores de manera ilegal, se basa en que existe cierta laxitud en materia de controles de las tornaguías. Estas tornaguías fueron creadas para efectos de controlar el movimiento de mercancías sujetas al impuesto al consumo para poder verificar la salida de determinado departamento, y la llegada a otro. La indebida utilización de las tornaguías permite en ciertos casos mostrar un posible movimiento de la mercancía, cuando en realidad las tornaguías no son presentadas para legalización, razón por la cual la entidad territorial a la que llega el producto, no conoce de la llegada de los productos y resulta defraudada frente al pago del impuesto.

El proyecto de ley contempla normas que establecen medidas sancionatorias derivadas del incumplimiento en materia de normatividad de tornaguías240.

1. Durante los debates legislativos, se insistió en la importancia de promover una respuesta eficiente a los fenómenos que estaban afectando seriamente a la economía nacional. En ese sentido, en la Sentencia C-403 de 2016, la Corte resaltó que "[e]n el debate ante la plenaria del Senado se insistió por parte del Senador Evelio Rosero, que el contrabando le implica al país alrededor de 12.5 billones de pesos de pérdidas en impuestos, y que si estas mercancías

se importaran legalmente pagarían alrededor de 1.500 millones de dólares anuales en impuestos, que equivale al 0.5% del Producto Interno Bruto. Entre otros ejemplos, explica que con el contrabando del cigarrillo se pierden 200 millones de dólares en impuestos al año, que pueden ser invertidos en salud"241. Así mismo, del debate que se dio ante la Comisión Primera del Senado, la Corte destacó que "[s]e insistió por parte [del senador Carlos Abraham Jiménez López] que lo que se quiere es evitar la evasión fiscal y el lavado de activos, que da lugar a que se afecten sectores de la economía nacional y el pago de impuestos en sectores sensibles como la salud para los departamentos"242.

1. Cabe anotar que el proyecto de ley incluía un componente de sanciones relacionadas con el funcionamiento del Sunir243. Sin embargo, fue eliminado en el segundo debate en la plenaria del Senado, porque ese sistema no había sido implementado y, por lo tanto, se estarían creando sanciones inocuas244. A pesar de ello, la Sala resalta que la iniciativa legislativa pretendía dotar de mecanismos sancionatorios a los entes territoriales, frente a las infracciones relacionadas con ese sistema, que pretendía controlar la trazabilidad de la mercancía gravada con el impuesto al consumo. Su importancia radicaba en que "el diseño, la implementación y la administración del Sunir [requería] de diferentes tipos de medidas que [deberían] ser cumplidas tanto por las entidades territoriales que son sujetos activos del impuesto al consumo, como por los sujetos pasivos de este impuesto"245.

1. Procedimiento administrativo sancionatorio. El régimen sancionatorio del impuesto al consumo está compuesto por 13 artículos, que tipifican varias conductas y señalan el procedimiento administrativo sancionatorio aplicable.

1. El artículo 14 de la Ley 1762 de 2015 prevé cuatro clases de sanciones por "[e]l incumplimiento de las obligaciones y deberes relativos al impuesto al consumo de que trata la Ley 223 de 1995, o el incumplimiento de deberes específicos de control de mercancías

sujetas al impuesto al consumo”246: (i) decomiso de la mercancía; (ii) cierre del establecimiento de comercio; (iii) suspensión o cancelación definitiva de licencias, concesiones, autorizaciones o registros, y (iv) multa.

1. Los artículos 20, 21 y 22 de esa ley, demandados en el asunto sub examine, previeron como sujetos destinatarios de las sanciones, principalmente, a los sujetos pasivos del impuesto247. Esto no cambió ni fue objeto de debate durante el trámite legislativo248. Inicialmente, las sanciones previstas en esos artículos estaban determinadas en salarios mínimos legales mensuales vigentes, pero, finalmente, se fijaron en unidades de valor tributario (UVT), “toda vez que esta medida refleja la variación real de la moneda”249.

1. El artículo 25 de la Ley 1762 de 2015 prevé que “para la aplicación de las multas de que tratan los artículos 20 a 22 de la presente ley, se seguirá el procedimiento sancionatorio previsto en el Decreto número 2685 de 1999 y las normas que lo modifiquen o sustituyan”. En este momento, el Decreto 1165 de 2019 es el que regula el procedimiento administrativo sancionatorio, en la medida en que derogó el Decreto 2685 de 1999 y, parcialmente, el Decreto 390 de 2016, los cuales establecían el procedimiento administrativo sancionatorio por infracciones aduaneras250.

1. El Decreto 1165 de 2019 señala que el procedimiento se iniciará con un requerimiento especial aduanero, cuya notificación da inicio formal al proceso administrativo correspondiente251. El requerimiento especial aduanero deberá ser expedido a más tardar dentro de los treinta (30) días siguientes a la fecha en que se haya establecido la presunta comisión de la infracción administrativa o se haya identificado la inexactitud de la declaración “que dan lugar a la expedición de Liquidaciones Oficiales”252.

1. Ese acto debe contener, entre otros, “los hechos que constituyen la infracción; y las normas en que se sustentan”.253. Respecto a este, se debe surtir un proceso de notificación

y respuesta254, en el que es posible solicitar las pruebas que se pretendan hacer valer en el proceso255. Además, el procedimiento cuenta con un periodo probatorio256. Las pruebas deben ser decretadas mediante de auto motivado, que se notifica por estado o por vía electrónica, cuando sea el caso257. Culminada la etapa probatoria, se debe proferir un acto administrativo que decida de fondo sobre la imposición de la sanción258. En contra de esa decisión procede el recurso de reconsideración259.

1. Así las cosas, desde la expedición de la Ley 1762 de 2015, los departamentos y el Distrito Capital cuentan con un régimen sancionatorio administrativo relacionado con el impuesto al consumo, que prevé una serie de infracciones administrativas, el procedimiento mediante el cual se determina la responsabilidad de los sujetos sancionables y las sanciones correspondientes. Se trata de un procedimiento que, en principio, descarta la aplicación de un régimen de responsabilidad objetiva260.

1. Solución del caso

1. Cargo primero

1. El cargo primero de la demanda de la referencia se dirige contra el artículo 21 de la Ley 1762 de 2015, que sanciona al sujeto pasivo del impuesto al consumo con una multa de 46 UVT por cada día de demora si, expedida la tornaguía, no se lleva a cabo la movilización de los productos gravados dentro del plazo legal, esto es, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición.

1. El demandante sostiene que el sujeto pasivo del impuesto al consumo no es “el sujeto obligado a movilizar las mercancías”261 o no tiene “a su cargo la movilización del producto

gravado”262. Por lo tanto, a su juicio, la norma acusada permitiría sancionar a una persona que no participa en la conducta reprochada, lo que vulneraría el principio de responsabilidad personal.

1. Esta aseveración se fundamenta, principalmente, en el artículo 5 del Decreto 3071 de 1997, hoy artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016, según el cual, “[e]xpedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos”. Para el demandante, de lo anterior es posible inferir que “quien transporta la mercancía es necesariamente el transportador”263, que no es sujeto pasivo del impuesto al consumo.

1. Así mismo, el demandante indica que el Consejo de Estado declaró la nulidad de una norma de un estatuto tributario departamental, cuyo tenor literal es similar al del artículo 21 de la Ley 1762 de 2015 y, por ende, el resultado del análisis de constitucionalidad de este último debería ser la extracción de la norma del ordenamiento jurídico o, al menos, el de una declaratoria de constitucionalidad condicionada264. Frente a este argumento, la Sala Plena constató que la razón por la cual el Consejo de Estado en su momento declaró la nulidad de la norma reglamentaria fue por falta de competencia de la Asamblea Departamental para crear conductas sancionables, no por la posible violación al principio de responsabilidad personal de las sanciones265. Por esta razón, no es dable para la Sala Plena tener en cuenta este precedente invocado por el demandante como fundamento del cargo objeto de análisis.

1. Ahora bien, contrario a lo que afirma el demandante, la Sala constata que, como se indicó en el epígrafe 8 supra, los sujetos pasivos del impuesto al consumo tienen a su cargo la movilización de la mercancía que comercializan, ya sea por cuenta propia o por medio de un tercero, esto es, de un transportador debidamente autorizado para llevar a cabo esa actividad. De igual manera, advierte que estos no se pueden desprender de esta actividad en la medida en que de esta depende la debida configuración de la obligación tributaria sustancial a cargo de ellos.

1. Por una parte, el sujeto pasivo es quien determina el lugar donde se pondrá el producto para el consumo. De allí que la factura que acredita la transacción sobre la mercancía o las relaciones de productos gravados, cuando sean objeto de tornaguía, deba contener, entre otros, los datos del destinatario de la mercancía, el lugar de destino y los datos del transportador266. Por la misma razón, la tornaguía que ampara la mercancía para su movilización debe incluir "el nombre e identificación del propietario y responsable de las mercancías || [l]ugar de destino de las mercancías [y] fecha límite de legalización"267. Además, el sistema contable que debe llevar el sujeto pasivo debe permitir que se conozcan los inventarios, los despachos, los retiros y las ventas efectuadas en cada ente territorial268.

1. Ninguno de estos aspectos es determinado por el transportador, que moviliza la mercancía previo acuerdo con el sujeto pasivo del impuesto al consumo269, quien es el propietario de los productos y quien no se desprende de la responsabilidad que tiene sobre estos, hasta que lleguen a su destino.

1. Por otra parte, la participación del sujeto pasivo en la movilización de la mercancía se desprende de una interpretación sistemática de la estructura normativa que rige al impuesto en estudio. Así, según la estructura de las reglas de causación del tributo, el impuesto se causa en el momento en que el productor entrega los productos en fábrica o en planta, cuando estos son de origen nacional, o en el momento en que los productos ingresan al país, si son de procedencia extranjera. Esta obligación tributaria sustancial que se causa se puede ver afectada por circunstancias que se presentan durante el proceso de movilización de la mercancía –cambio de destino de los productos gravados, reenvíos y devoluciones–. Por esta razón, el sujeto pasivo, como responsable del tributo, no se puede desvincular de la actividad de movilizar la mercancía.

1. En consecuencia, tampoco se puede desprender de las conductas sancionadas porque del control de la movilización de la mercancía depende el debido cumplimiento de su deber de

declarar. Recuérdese que, de conformidad con la Ley 223 de 1995, el transportador solo es responsable directo del impuesto cuando no pueda justificar, estando obligado a ello, la procedencia de los bienes que transporta. En tal sentido, se puede afirmar que por regla general su rol se limita a transmitir la voluntad del sujeto pasivo, por su cuenta y riesgo.

1. De esta manera, como se explicó previamente, cuando el artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016 menciona a "los transportadores", se refiere a los productores, importadores, y/o distribuidores o transportadores facultados para movilizar las mercancías270 y, de otro lado, la movilización de la mercancía gravada, en principio, es una actividad de la que no se desprende el sujeto pasivo del impuesto al consumo, aunque sea un tercero quien la lleve a cabo, dado que de esta depende el debido cumplimiento de la obligación tributaria sustancial a su cargo. En esa medida, dicho sujeto, prima facie, es responsable de que la mercancía se movilice "a más tardar, dentro del siguiente día hábil"271 a la fecha en que se expida la tornaguía. Entender lo contrario, esto es, que el sujeto pasivo no participa y se desvincula de esta actividad, implicaría alterar por vía jurisprudencial las disposiciones legales de causación, facturación, liquidación y recaudo del impuesto.

1. Por lo tanto, el hecho de que el Legislador, en el marco de su libertad de configuración normativa, haya considerado al sujeto pasivo como destinatario de una sanción cuando, "una vez expedida la tornaguía, no se llevare a cabo la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo de que trata la Ley 223 de 1995 dentro del plazo señalado por la normatividad vigente", en principio, no viola el principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria.

1. Ahora bien, la Corte advierte que, en todo caso, la regulación especial en materia de transporte de los productos gravados con impuesto al consumo puede dar lugar a que en ciertos eventos intervengan otros sujetos en la movilización del producto. Por lo tanto, la Sala considera necesario, en aras de salvaguardar el respeto por el principio de responsabilidad personal de las sanciones, condicionar la norma, en el entendido de que la sanción es

aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este efectivamente tenga la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Sumado a lo anterior, el sujeto pasivo del impuesto al consumo no podrá ser sancionado de forma automática, una vez configurada la infracción. Para ello, de acuerdo con el artículo 25 de la Ley 1762 de 2015272, es necesario surtir el procedimiento sancionatorio previsto en el Decreto 1165 de 2019. En este, también en atención al principio de responsabilidad personal de las sanciones, se debe examinar en cada caso concreto la forma y grado de participación del sujeto investigado en la conducta, para evitar reproches generalizados y escenarios de responsabilidad objetiva.

1. Así, la normativa establece que el procedimiento inicia con un requerimiento especial273, frente al cual el sujeto pasivo puede presentar una respuesta274. Además, cuenta con una etapa probatoria275, al término de la cual el ente territorial emite un acto administrativo motivado en el que decide de fondo sobre la imposición de la sanción276. Contra este auto, procede el recurso de reconsideración277. De manera que la responsabilidad personal del sujeto pasivo solo podrá ser determinada una vez se surtan todas las etapas del procedimiento administrativo descrito.

1. En suma, con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala declarará la exequibilidad condicionada del artículo 21 de la Ley 1762 de 2015, en el entendido de que la sanción es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este sea responsable de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Cargo segundo

1. El cargo segundo se dirige contra el artículo 22 de la Ley 1762 de 2015, que sanciona al transportador y al sujeto pasivo del impuesto al consumo con una multa de 46 UVT por día transcurrido, cuando no radiquen las tornaguías de movilización de la mercancía para que sean legalizadas por la autoridad competente, salvo en los casos de fuerza mayor o caso fortuito.

1. Según el demandante, la radicación de la tornaguía es responsabilidad del transportador, y no del sujeto pasivo del impuesto al consumo. Así lo deriva de (i) la expresión "[e]l transportador encargado de radicar ante las autoridades la tornaguía" contenida en el artículo demandando y (ii) el artículo 9 del Decreto 3071 de 1997, hoy artículo 2.2.1.3.9. del Decreto 1625 de 2016, según el cual, "el transportador dejará una copia de la factura o relación al funcionario competente para legalizar la tornaguía".

1. Contrario a lo que sostiene el demandante, la Sala constata que el sujeto pasivo del impuesto al consumo sí participa en la radicación de las tornaguías de movilización, cuya responsabilidad no está exclusivamente a cargo del transportador.

1. Como se explicó en el epígrafe 8 supra, las circunstancias de la movilización inciden en la configuración de la obligación tributaria sustancial causada de forma anticipada y el sujeto pasivo del impuesto al consumo es responsable de la cadena que siguen los productos gravados que produce, importa o distribuye, hasta que llegan a su lugar de destino. La determinación precisa de este lugar es un aspecto relevante, porque de ello depende que el tributo sea efectivamente percibido por el ente territorial en cuya jurisdicción se consumen dichos productos.

1. Mediante las tornaguías de movilización a las que se refiere el artículo 22 demandado, "se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo (…), entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos"278. La radicación de

estas tornaguías para efectos de su legalización es relevante, porque, de esta manera, los entes territoriales pueden ejercer un control integral sobre la cadena y el recorrido de los productos gravados. Como se indicó previamente, el acto de legalización es "la actuación del Jefe de Rentas o funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías amparadas con tornaguía, a través de la cual dicho funcionario da fe de que tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta"279.

1. Cabe anotar que una de las razones por las cuales se expidió el régimen sancionatorio de la Ley 1762 de 2015 fue "[l]a indebida utilización de tornaguías [que] permite en ciertos casos mostrar un posible movimiento de la mercancía, cuando en realidad las tornaguías no son presentadas, razón por la cual la entidad territorial a la que llega el producto, no conoce de la llegada de los productos y resulta defraudada frente al pago del impuesto"280, que está a cargo del sujeto pasivo.

1. Además, las tornaguías son un elemento relevante para la fiscalización del impuesto al consumo, pues sirven para determinar la fecha de entrega de la mercancía, que corresponde a la fecha en la que se causa el impuesto. Por lo tanto, permiten la determinación de la obligación tributaria281 a cargo del sujeto pasivo. Así mismo, sirven como soporte para el descuento de la cuota tributaria del impuesto por cambio de destino, cuando la mercancía no ha sido declarada en la entidad territorial del origen282.

1. Así que, contrario a lo que afirma el demandante, el sujeto pasivo del impuesto al consumo, como responsable de la cadena del producto y de la obligación tributaria sustancial, que se puede ver afectada por alguna circunstancia que incida en el lugar de radicación de las tornaguías, es responsable de que estas sean debidamente radicadas para su legalización. En efecto, en la medida en que la movilización de la mercancía, por regla general, está a cargo del sujeto pasivo, este también es responsable de que las tornaguías se radiquen en la entidad territorial de destino, para cumplir a cabalidad con la obligación tributaria material.

1. En suma, toda vez que el sujeto pasivo sí participa en la actividad de radicar las tornaguías, el hecho de que se le considere como uno de los sujetos destinatarios de la sanción por haberse omitido esa actuación, en principio, no viola el principio de responsabilidad personal de las sanciones administrativas.

1. Ahora bien, en la medida en que la regulación en materia de transporte de los productos gravados con impuesto al consumo puede dar lugar a que intervengan otros sujetos en la movilización del producto, la Sala considera necesario condicionar la norma en el entendido de que la sanción es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este tenga efectivamente la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Por último, cabe destacar que, frente a esta infracción en concreto, la responsabilidad personal de cada uno de los sujetos involucrados solo se puede determinar una vez adelantado el correspondiente procedimiento administrativo sancionatorio. En efecto, a la luz de los artículos 6 y 29 de la Constitución Política, así como del principio de necesidad de las sanciones, una sanción solo puede ser impuesta a quien, con su actuar doloso o culposo, incurrió en la conducta sancionable. Esa responsabilidad se determina en el marco de dicho proceso, en el que los sujetos vinculados tienen la oportunidad de ejercer sus derechos de defensa y contradicción.

1. Con base en las anteriores consideraciones, la Sala declarará la exequibilidad condicionada del artículo 22 de la Ley 1762 de 2015 por el cargo estudiado, en el entendido de que la sanción al sujeto pasivo es aplicable solo en el evento en que este sea responsable de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Cargo tercero

1. El demandante afirma que los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 vulneran los principios de legalidad y tipicidad que se derivan del artículo 29 de la Constitución Política, porque el Legislador no fijó "un valor máximo de la sanción que puede ser interpuesta por el incumplimiento de las obligaciones formales [...]. Así, el valor de la sanción aumenta infinitamente en cuanto transcurra el tiempo, sin tener un tope"283.

1. Contrario a lo que afirma el demandante, la Sala constata que las sanciones previstas en estos artículos no se oponen a los principios de legalidad y tipicidad, como se explica a continuación.

1. El artículo 20 prevé una sanción equivalente a 228 UVT, por cada mes o fracción de mes de retardo, para los responsables del impuesto al consumo que se inscriban ante las secretarías de Hacienda departamentales y del Distrito Capital con posterioridad al plazo previsto en el literal a) del artículo 215 de la Ley 233 de 1995, esto es, después del mes siguiente a la entrada en vigencia de esa ley o del inicio de la actividad gravada. Si la inscripción se hace de oficio, la sanción será de 456 UVT, por cada mes o fracción de mes de retardo.

1. Por su parte, el artículo 21 prevé una sanción de 46 UVT, por cada día de retardo, para el sujeto pasivo del impuesto al consumo, cuando, una vez expedida la tornaguía correspondiente, no se lleve a cabo la movilización de los productos gravados dentro del plazo legal, es decir, a más tardar, dentro del día hábil siguiente a la fecha de expedición de la tornaguía 284.

1. A juicio de la Sala, las sanciones descritas fueron debidamente determinadas por el Legislador en su naturaleza, cuantía y término. Por lo tanto, no dan lugar a la subjetividad de

la administración al momento de imponerlas y se ajustan plenamente a los principios de legalidad y tipicidad.

1. Primero, en cuanto a su naturaleza, es claro que tanto las sanciones previstas por el artículo 20 como la prevista por el artículo 21 son multas, pues se refieren al pago de una suma de dinero, calculada en UVT, por la comisión de una conducta sancionable previamente determinada, en este caso: (i) inscribirse de manera extemporánea ante las secretarías de Hacienda o ser inscrito de oficio, a pesar de tener la obligación de hacerlo motu proprio, (art. 20) y (ii) no movilizar la mercancía dentro del plazo señalado para ello (art. 21).

1. Segundo, la cuantía de estas multas fue expresamente señalada por el Legislador, en ejercicio de su libertad de configuración en materia sancionatoria administrativa. En el caso de las infracciones a las que se refiere el artículo 20, el Legislador fijó la cuantía de la multa en "doscientos veintiocho (228) UVT por cada mes o fracción de mes de retardo", cuando la inscripción se realiza de manera extemporánea, y en "cuatrocientos cincuenta y seis (456) UVT por cada mes o fracción de mes de retardo", cuando la inscripción se lleva a cabo de oficio. De igual manera, en el caso de la infracción a la que se refiere el artículo 21, fijó la cuantía de la multa por no movilizar a tiempo las mercancías en "cuarenta y seis (46) UVT por cada día de demora".

1. Cabe anotar que la cuantía de la multa aumenta con el paso del tiempo, mientras persista la conducta sancionable, esto es, (i) no realizar la inscripción ante la secretaría de Hacienda correspondiente o (ii) no movilizar las mercancías, según el caso. Por ejemplo, en el caso del artículo 20, si el sujeto obligado tarda dos meses en cumplir con su deber de realizar la inscripción ante la secretaría de Hacienda, el valor total de la multa ascenderá de 456 UVT. De igual manera, en el caso del artículo 21, si el obligado tarda cinco días en movilizar la mercancía, el valor de la multa ascenderá a 230 UVT.

1. Así las cosas, la determinación del valor de la multa imponible permite, de un lado, que los administrados conozcan de antemano la magnitud de la sanción a la que se exponen si incurren en cualquiera de las conductas sancionables y, de otro lado, que la administración cuente con parámetros claros y objetivos para fijar el monto de la sanción que le corresponde imponer en cada caso concreto.

1. A juicio de la Sala, los principios de tipicidad y legalidad no exigen que el Legislador deba acudir a la técnica de mínimos y máximos siempre que fije el monto de las sanciones administrativas. Si bien esta técnica ha sido ampliamente utilizada y avalada por la Corte, no se trata de un requisito sine qua non para que las sanciones administrativas se ajusten a dichos principios, pues basta con que su monto esté determinado o sea determinable.

1. Tercero, el término durante el cual se aplican las sanciones previstas por los artículos 20 y 21 está claramente limitado. En el caso del artículo 20, dicho término está limitado por dos momentos: (i) cuando el infractor se inscribe ante la secretaría de Hacienda correspondiente y (ii) cuando la inscripción se hace de oficio. Así mismo, en el caso del artículo 21, el término de la sanción está limitado por el momento en que se da inicio a la movilización de las mercancías. Una vez ocurre cualquiera de estos supuestos, finaliza el término durante el cual se aplica la multa. De esta manera, el infractor puede determinar con certeza el momento hasta el cual se le aplicará la multa prevista para la conducta sancionable en que haya incurrido, así como el monto al que ascenderá dicha sanción.

1. Aunado a lo anterior, la sanción administrativa solo será impuesta una vez se surta el respectivo proceso sancionatorio. En este, el funcionario correspondiente deberá atender el debido proceso y, dado el caso, imponer la sanción correspondiente, conforme a los parámetros previstos por el Legislador.

1. Así las cosas, no le asiste razón al demandante cuando afirma que los artículos 20 y 21

vulneran los principios de legalidad y tipicidad que se derivan del artículo 29 de la Constitución Política. En consecuencia, la Sala declarará exequibles los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, por el cargo analizado.

1. Cargo cuarto

1. El demandante sostiene que las sanciones previstas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 "(i) no fijan un valor máximo de la sanción que puede ser impuesta al sujeto sancionable por el incumplimiento o infracción"285 y "(ii) no fijan un criterio para graduar las sanciones más allá del paso del tiempo"286. Por lo tanto, vulneran los principios de equidad y justicia tributaria, pues "no resultan proporcionadas o razonables a la capacidad contributiva del sujeto sancionable"287.

1. En opinión del actor, las sanciones objeto de control "debería[n] tomar criterios particulares en consideración (tales como la capacidad contributiva, la afectación del sistema tributario, etc.), dado que son estos los que permitirían que la misma resulte adecuada a los principios de equidad y justicia dispuestos en el artículo 363 de la Constitución Política"288.

1. En relación con este cargo, corresponde a la Sala resolver si las sanciones consagradas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 vulneran los principios de equidad y justicia tributaria previstos por los artículos 95.9 y 363 de la Constitución Política.

1. La Sala considera que las sanciones previstas por los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 son compatibles con dichos principios. Al respecto, advierte que el análisis constitucional de los casos en los que se plantea una afectación prima facie al principio de

equidad tributaria, bien sea en su dimensión horizontal o vertical, ha determinado que el tratamiento diferenciado que otorga el Legislador en relación con la configuración del sistema tributario289 no se opone a los principios que orientan dicho sistema, siempre que sea razonable y esté justificado "en la persecución de otros objetivos tributarios o económicos constitucionalmente relevantes"290.

1. La jurisprudencia constitucional ha sostenido de manera pacífica que, en estos casos, el juez constitucional debe llevar a cabo un test de proporcionalidad de intensidad leve291, que implica valorar (i) la razonabilidad de la medida, es decir, que persiga un fin que no esté prohibido constitucionalmente, y (ii) su idoneidad para alcanzar dicho fin292. Además, en el asunto sub examine, la intensidad leve del test se justifica por el amplio margen de configuración normativa que tiene el Legislador en asuntos tributarios, ya sean sustanciales, es decir, relacionados con el cumplimiento efectivo de la obligación tributaria, o formales y sancionatorios, como ocurre en este caso293.

1. Con base en las anteriores consideraciones, la Sala constata, en primer lugar, que las normas demandadas son razonables, porque el fin que persiguen no está constitucionalmente prohibido. Por el contrario, se trata de un fin legítimo y constitucionalmente relevante.

1. En efecto, habida cuenta de que las infracciones tributarias implican un incumplimiento del deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, así como de las obligaciones accesorias o formales que se derivan de ese deber, es legítimo y, por contera, está permitido que el Legislador imponga sanciones, generalmente de carácter patrimonial, a los sujetos incumplidos. Esto es así, porque las sanciones previstas para este tipo de situaciones buscan, entre otros objetivos, prevenir y reprimir conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general, como el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal.

1. En segundo lugar, la Sala constata que las normas demandadas son idóneas para alcanzar esas finalidades. En efecto, a partir de la valoración de las razones que motivaron la creación de estas sanciones, la Sala encuentra que estas contribuyen a prevenir las modalidades empleadas por los sujetos pasivos y/o responsables del impuesto al consumo para incumplir con el pago de este gravamen en contravía de lo previsto por la Ley 223 de 1995294, esto es, el contrabando y la evasión fiscal. Esas conductas afectan las finanzas de los departamentos y del Distrito Capital, pues implican menos presupuesto para inversión en salud y deporte.

1. Además, la Sala constata que, al adoptar estas medidas, el Legislador contaba con elementos de juicio suficientes para considerar, de manera razonable, que por medio de ellas podría prevenir, controlar y sancionar el contrabando y la evasión fiscal en el impuesto al consumo. Así mismo, observa que no existe evidencia que demuestre que, al momento adoptar las medidas cuestionadas, existieran otras alternativas menos lesivas de los principios de equidad y justicia tributaria que fueran igualmente idóneas, adecuadas y conducentes para prevenir una de las modalidades empleadas para incumplir con el pago del impuesto al consumo.

1. De hecho, la Sala considera que la aplicación de las medidas analizadas tiene una ventaja comparativa en relación con los eventuales perjuicios advertidos por el accionante. Esto, por cuanto las sanciones previstas por los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015, a diferencia de lo que sostiene el demandante, prevén una variable temporal como parámetro de tasación de la sanción, que se acompasa con los principios de equidad y justicia tributaria.

1. De un lado, el artículo 20 prevé que los responsables del impuesto al consumo obligados a registrarse ante las secretarías de Hacienda de los departamentos y del Distrito Capital que se inscriban con posterioridad al plazo legal deberán liquidar y cancelar una sanción

equivalente a 228 UVT “por cada mes o fracción de mes de retardo en la inscripción”. En consecuencia, entre mayor sea el retardo –incumplimiento–, mayor será la sanción. De otro lado, el artículo 21 prevé que si una vez expedida la tornaguía, no se lleva a cabo la movilización de los productos gravados con el impuesto al consumo dentro del plazo señalado por la normativa vigente, el sujeto pasivo será sancionado por la secretaría de Hacienda departamental o del Distrito Capital, según el caso, con 46 UVT “por cada día de demora”. De igual manera, entre mayor sea el retardo -incumplimiento-, mayor será la sanción.

1. Por lo tanto, para la Sala, las normas demandadas reconocen el principio de equidad tributaria, tanto en su dimensión horizontal como en su dimensión vertical. De un lado, las sanciones cuestionadas estandarizan un valor mínimo -previsto en UVT- para el cálculo de la sanción, respecto de dos sujetos que están en una situación jurídica análoga, que consiste en la comisión de la misma infracción tributaria (dimensión horizontal).

1. De otro lado, a partir de la variable temporal prevista por las normas demandadas, es posible determinar la progresividad de la sanción. En efecto, el mayor valor que se debe pagar se fija en atención al periodo durante el cual la deuda se mantiene insoluta por parte del deudor, de manera que ese mayor valor depende exclusivamente del infractor o, lo que es lo mismo, del retardo en el cumplimiento de la obligación a cargo del sujeto incumplido. En otros términos, dado que el mayor valor de la sanción depende exclusivamente del responsable de la obligación tributaria –que en este caso es de carácter formal–, las normas cuestionadas no resultan desproporcionadas o confiscatorias.

1. En consecuencia, declarará exequibles los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 por el cargo analizado.

1. Síntesis de la decisión

1. La Sala estudió la constitucionalidad de los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, por la eventual vulneración del principio de responsabilidad personal en materia sancionatoria (cargos primero y segundo). En concreto, analizó si el sujeto pasivo del impuesto al consumo participa en las actividades de movilizar la mercancía gravada y radicar las tornaguías para su legalización, con el fin de determinar la constitucionalidad de las normas demandadas, a la luz de dicho principio.

1. Para el efecto, la Sala estudió el diseño del impuesto al consumo y, con base en las normas legales y reglamentarias que rigen la materia, concluyó que, por regla general, el sujeto pasivo del impuesto es responsable de la cadena que surte el producto que produce, importa o distribuye, hasta que llega al lugar en el que será consumido. Por una parte, el sujeto pasivo es quien determina las condiciones en que se moviliza la mercancía de su propiedad. Si bien esa movilización se puede llevar a cabo por medio de un tercero, esto es, de un transportador, esto no necesariamente releva al sujeto pasivo de su responsabilidad sobre el producto hasta que es puesto en el lugar de destino. Por otro lado, la movilización de la mercancía gravada es una actividad de la que no se desprende el sujeto pasivo del impuesto al consumo, debido a que de esta depende el debido cumplimiento de la obligación tributaria sustancial a su cargo.

1. De esta manera, la Sala consideró que el sujeto pasivo del impuesto al consumo es responsable de la movilización de los productos gravados y, como tal, debe garantizar que la mercancía se movilice dentro del plazo legal (cargo primero) y que las tornaguías correspondientes sean radicadas para su legalización ante las autoridades competentes (cargo segundo).

1. En todo caso, dado que la regulación especial en materia de transporte de los productos

gravados con impuesto al consumo puede dar lugar a que en ciertos eventos intervengan otros sujetos en la movilización del producto, la Sala considera necesario, en aras de salvaguardar el respeto por el principio de responsabilidad personal de las sanciones, condicionar los artículos 21 y 22 de la Ley 1762 de 2015, en el entendido de que la sanción es aplicable al sujeto pasivo solo en el evento en que este tenga la responsabilidad de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

1. Adicionalmente, la Sala consideró que la responsabilidad personal del sujeto pasivo del impuesto al consumo se debe determinar en el marco del procedimiento administrativo sancionatorio previsto por el Decreto 1165 de 2019.

1. En segundo lugar, la Corte analizó si los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 vulneran los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones administrativas porque, según el demandante, no prevén un tope máximo y, por lo tanto, pueden ser infinitas (cargo tercero).

1. Al respecto, la Sala consideró que, contrario a lo expuesto por el demandante, las sanciones previstas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 fueron debidamente determinadas por el Legislador en su naturaleza, cuantía y término. Primero, se trata de multas. Segundo, la cuantía se fijó en determinadas unidades de valor tributario. Tercero, se previó que la cuantía de la multa aumente mientras persista la conducta sancionable, es decir, hasta que el sujeto responsable ejecute las conductas cuya omisión se reprocha. Sumado a lo anterior, la sanción solo se impondrá una vez surtido el respectivo proceso administrativo sancionatorio.

1. De esta manera, la Corte concluyó que los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 no violan los principios de tipicidad y legalidad de las sanciones administrativas.

1. Por último, la Sala valoró si las sanciones previstas en los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 violan los principios de equidad y justicia tributaria. Con ese fin, llevó a cabo un test de proporcionalidad de intensidad leve, pues se trata de un asunto relacionado con materias económicas y tributarias (cargo cuarto).

1. En ese sentido, consideró que las medidas sub examine son legítimas y constitucionalmente relevantes, porque se trata de sanciones de carácter patrimonial que responden a la infracción del deber constitucional de contribuir con el funcionamiento de los gastos e inversiones del Estado y cuyo objetivo es prevenir y reprimir las conductas que lesionen o pongan en peligro el interés general. Así mismo, concluyó que son medidas idóneas, toda vez que contribuyen a prevenir las modalidades empleadas por los sujetos pasivos y/o responsables del impuesto al consumo para incumplir con el pago de este tributo.

1. Por lo tanto, la Corte concluyó que los artículos 20 y 21 de la Ley 1762 de 2015 son compatibles con los principios de equidad y justicia tributarias y, como tales, son exequibles.

I. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena de la Corte Constitucional, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE:

Segundo.- Declarar EXEQUIBLE el artículo 22 de 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”, en el entendido de que la sanción al sujeto pasivo es aplicable

solo en el evento en que este sea responsable de movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo.

Tercero.- Declarar EXEQUIBLES el artículo 20 y 21 de 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”, por los cargos y las razones expuestas en la parte motiva de esta sentencia.

Comuníquese y cúmplase,

ANTONIO JOSÉ LIZARAZO OCAMPO

Presidente

DIANA FAJARDO RIVERA

Magistrada

JORGE ENRIQUE IBAÑEZ NAJAR

Magistrado

ALEJANDRO LINARES CANTILLO

Magistrado

PAOLA ANDREA MENESES MOSQUERA

Magistrada

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO

Magistrada

CRISTINA PARDO SCHLESINGER

Magistrada

Con impedimento aceptado

JOSÉ FERNANDO REYES CUARTAS

Magistrado

ALBERTO ROJAS RÍOS

Magistrado

MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ

Secretaria General

1 La demanda fue presentada el 5 de marzo de 2020.

2 El escrito de subsanación fue remitido al correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

3 Auto de 21 de mayo de 2020, pp. 5 y 7.

4 En el resolutivo primero del Auto 121 de 2020, la Sala Plena dispuso: "LEVANTAR la suspensión de términos judiciales ordenada por el Consejo Superior de la Judicatura PARA ADELANTAR LA ETAPA DE ADMISIBILIDAD de las demandas de inconstitucionalidad. En estos asuntos, los términos judiciales quedarán nuevamente suspendidos una vez se decida acerca de la admisión, corrección o rechazo de la demanda o el recurso de súplica, según corresponda, de conformidad con lo previsto en el artículo 6º del Decreto 2067 de 1991".

5 El recurso de súplica fue remitido al correo al secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

6 Auto 202 de 17 de junio de 2020, p. 12.

7 El demandante también alegó la vulneración del principio de legalidad, específicamente, del principio de tipicidad (demanda de inconstitucionalidad, pp. 7 a 12). No obstante, este cargo no se admitió porque "el actor no [propuso] una verdadera confrontación constitucional entre el texto de la disposición demandada y la Constitución Política, pues, […]

los argumentos expuestos se limitan a ilustrar un problema de aplicación de la ley tributaria" (auto de 21 de mayo de 2020, p. 4).

8 Demanda de inconstitucionalidad, p. 10.

9 El artículo 187 de la Ley 223 de 1995, que hace parte del capítulo VII – Impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos, dispone: "Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos del impuesto los transportadores y los expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden".

10 El artículo 203 de la Ley 223 de 1995, que hace parte del capítulo VIII – Impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, dispone: "Son sujetos pasivos o responsables del impuesto los productores, los importadores y, solidariamente con ellos, los distribuidores. Además, son responsables directos los transportadores y expendedores al detal, cuando no puedan justificar debidamente la procedencia de los productos que transportan o expenden".

12 Demanda de inconstitucionalidad, p. 10.

13 Decreto 3071 de 23 de diciembre de 1997, "por medio del cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de control de transporte de productos gravados con impuesto al consumo y se dictan otras disposiciones".

14 El artículo 197 de la Ley 223 de 1995 dispone que "[e]l Gobierno Nacional reglamentará la adopción de un sistema único nacional para el control del transporte de productos generadores del impuesto al consumo regulado en este Capítulo".

15 Demanda de inconstitucionalidad, p. 10.

16 El demandante cita la "Sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, proferida el 23 de septiembre de 2013, con Ponencia del doctor Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Ref. 66001233100020090015401. Rad. 18610" (demanda de inconstitucionalidad, p. 14.)

17 Ordenanza número 009 de 18 de julio de 2006, "[p]or medio de la cual se expide el nuevo

estatuto de rentas del departamento de Risaralda". El artículo 188 dispone: "SANCIÓN POR NO MOVILIZACIÓN DE MERCANCÍAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. Una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no comienzan la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo dentro del plazo señalado en el Artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que está amparando la tornaguía".

18 Escrito de subsanación de la demanda presentado el 6 de mayo de 2020, p. 18.

19 Inicialmente, el demandante solicitó que la Corte determinara "si la norma –que deja abierto a la interpretación del lector (o aplicador) un elemento fundamental del tipo sancionatorio-, resulta o no constitucional" (escrito de subsanación de la demanda, p. 11.). Esto, con base en una supuesta vulneración del principio de tipicidad. Toda vez que estos argumentos fueron desestimados en la etapa de admisibilidad, el presente análisis se refiere únicamente a la posible vulneración de la presunción de inocencia y la proscripción de la responsabilidad objetiva.

20 Demanda de inconstitucionalidad, p. 16. El argumento fue reiterado en el escrito de subsanación de la demanda, p. 19.

21 En la demanda, el actor también se refirió a la presunta vulneración de los artículos 83, 95 y 363 de la Constitución Política. Frente al artículo 83, argumentó que el artículo demandado permite sancionar a quien no participó en la conducta sancionable, por ende, "se presume su mala fe, sin dar lugar a la posibilidad de probar en contrario" (demanda de inconstitucionalidad, p. 19.). Respecto a los artículos 95 y 363, refirió que "[e]l hecho de que el Estado imponga una sanción pecuniaria a un contribuyente que no ha cometido ninguna infracción, resulta contrario a [los] principios [de equidad y proporcionalidad]" (demanda de inconstitucionalidad, p. 19.). Tras la subsanación de la demanda, el magistrado sustanciador consideró que "los argumentos según los cuales el artículo acusado vulnera los principios de buena fe y equidad tributaria no satisfacen los requisitos de especificidad y suficiencia necesarios para adelantar el examen de constitucionalidad propuesto" (auto de 21 de mayo de 2020, p. 6).

22 Escrito de subsanación de la demanda, p. 19.

23 Ib., p. 20.

24 El artículo 9 del Decreto 3071 de 1997 dispone: “Llámese legalización de las tornaguías la actuación del Jefe de Rentas o funcionario competente de la entidad territorial de destino de las mercancías amparadas con tornaguía, a través de la cual dicho funcionario da fe de que tales mercancías han llegado a la entidad territorial propuesta. Para tal efecto el transportador dejará una copia de la factura o relación al funcionario competente para legalizar la tornaguía”.

25 Escrito de subsanación de la demanda, p. 23.

26 Auto de 17 de junio de 2020, p. 9. La Sala Plena compartió la conclusión del magistrado sustanciador en cuanto a que (i) el demandante no fundamentó de manera correcta la supuesta violación del principio de igualdad material y (ii) no cumplió con los requisitos de especificidad y suficiencia respecto del presunto desconocimiento del principio de seguridad jurídica (auto de 17 de junio de 2020, pp. 10 y 11).

27 Auto de 17 de junio de 2020, p. 11. Aunque el resolutivo menciona el artículo “95-3” de la Constitución Política, el cargo se refiere al numeral 9 del inciso tercero del artículo 95. Para admitir este cargo, la Sala Plena consideró que “(i) el Magistrado sustanciador no estudió lo relativo a la necesidad de establecer límites máximos para las sanciones en virtud del principio de legalidad; y (ii) en la demanda y su subsanación no se aludió a que el desconocimiento del principio de equidad se debiera a lo referido en el Auto de rechazo, sino a que la cuantificación de las obligaciones accesorias también deben tener en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos sancionados” (auto de 17 de junio de 2020, pp. 10 y 11).

28 Demanda de inconstitucionalidad, p. 20.

29 Ib.

30 Ib., p. 22.

31 Ib.

32 Recurso de súplica, p. 12. El demandante reiteró que “los principios constitucionales de

equidad y justicia dispuestos en el artículo 363 de la Constitución Política no deben ser tomados en consideración exclusivamente en relación con obligaciones sustanciales, sino también en aquellas obligaciones accesorias a éstas".

33 Ib.

34 Ib.

35 Ib., p. 13.

36 Ib., p. 12.

37 Demanda de inconstitucionalidad, p. 27.

38 Informe de la Secretaría General de la Corte Constitucional del 9 de octubre de 2020.

39 La intervención de la Federación Nacional de Departamentos fue recibida el 23 de septiembre de 2020, en el correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

40 El ICDT presentó su escrito de intervención dos veces. La primera, mediante correo electrónico recibido el 6 de agosto de 2020 en el correo secretaria3@corteconstitucional.gov.co., la segunda, por el mismo conducto y en el mismo correo, el 28 de agosto de 2020.

41 Intervención del ICDT, p. 8.

42 Ib., p. 9.

43 La intervención de la Federación Colombiana de Municipios fue recibida el 2 de septiembre de 2020, en el correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

44 Intervención de la Federación Colombiana de Municipios, p. 1.

45 En este punto, la federación interviniente citó la sentencia C-595 de 2010.

46 La intervención del Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia fue recibida el 11 de septiembre de 2020, en el correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

47 Intervención del Centro Externadista de Estudios Fiscales del Departamento de Derecho Fiscal de la Universidad Externado de Colombia, p. 5.

48 Ib.

49 Ib., p. 7.

50 La intervención conjunta de la Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y de la Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público fue recibida el 11 de septiembre de 2020, en el correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co.

51 Intervención de la Secretaría Jurídica del Departamento Administrativo de la Presidencia de la República y de la Jefe de la Oficina Asesora de Jurídica del Ministerio de Hacienda y Crédito Público, p. 7.

52 Ib.

53 Ib., p. 8.

54 Ib.

55 Ib.

57 Ib., p. 9.

58 Ib., p. 12.

59 Ib., p. 16.

60 Ib.

61 El concepto de la Procuradora General de la Nación (e) fue recibido el 9 de octubre de 2020, en el correo electrónico secretaria3@corteconstitucional.gov.co

62 Mediante el Decreto 945 de 2020, el Procurador General de la Nación encargó a la Viceprocuradora General de la Nación de las funciones de Procurador General de la Nación, entre los días 3 y 10 de octubre de 2020.

63 Concepto de la Procuradora Generala de la Nación (e), p. 9. En concreto, la Procuradora (e) consideró que "los reproches formulados carecen del requisito sustancial de certeza, pues parten de la apreciación subjetiva del accionante sobre las disposiciones acusadas; en esa medida también carecen de especificidad, porque no es posible demostrar en qué sentido la disposición censurada vulnera la carta; y tampoco cumplen el requisito de suficiencia, porque no expresan argumentos que permitan establecer una discrepancia de relevancia constitucional que desvirtúe la presunción de constitucionalidad de las disposiciones acusadas".

64 Ib., p. 6.

65 Ib.

66 Ib.

67 Ib.

68 Ib., p. 7.

69 Ib., p. 9.

70 El artículo 21 del Decreto 2067 de 1991 establece que "[l]as sentencias que profiera la Corte Constitucional tendrán el valor de cosa juzgada constitucional y son de obligatorio cumplimiento para todas las autoridades y los particulares. || La declaratoria de constitucionalidad de una norma impugnada por vicios formales no obsta para que ésta sea demandada posteriormente por razones de fondo (subraya fuera del texto).

71 Sentencia C-247 de 2017.

72 Reiterada en las sentencias C-002 de 2018 y C-087 de 2018.

73 Concepto de la Procuradora General de la Nación (e), p. 7.

74 Ib.

75 Ib.

76 Ib.

77 Ib.

78 Ib.

79 Actualmente, el plazo para movilizar los productos gravados con el impuesto al consumo está definido en el artículo 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016, anteriormente, artículo 5 del Decreto 3071 de 1997, esto es, a más tardar dentro del siguiente día hábil a la fecha de la expedición de la tornaguía.

80 Demanda de inconstitucionalidad, p. 9. En el mismo sentido, respecto del artículo 22 de la Ley 1762 de 2015, el demandante argumentó que "el hecho de imponer una sanción a un sujeto que no cometió infracción alguna resulta contrario a los principios de presunción de inocencia y proscripción de la responsabilidad objetiva".

81 La Sala Plena trae a colación la Sentencia C-038 de 2020 con el fin de explicar la diferencia conceptual entre responsabilidad objetiva y el principio de responsabilidad personal.

82 Sentencia C-038 de 2020.

83 Ib.

84 En la sentencia C-616 de 2002, la Corte afirmó que "La imposición de sanciones por responsabilidad objetiva es de carácter excepcional en el régimen constitucional colombiano, tal como fue ya visto en este fallo, y se encuentra por ello sujeta a estrictos requisitos. En efecto, las sanciones por responsabilidad objetiva se ajustan a la Carta siempre y cuando (i) carezcan de la naturaleza de sanciones que la doctrina llama 'rescisorias', es decir, de sanciones que comprometen de manera específica el ejercicio de derechos y afectan de manera directa o indirecta a terceros; (ii) tenga un carácter meramente monetario; y (iii) sean de menor entidad en términos absolutos (tal como sucede en el caso de las sanciones de tránsito) o en términos relativos (tal como sucede en el régimen cambiario donde la sanción corresponde a un porcentaje del monto de la infracción o en el caso del decomiso en el que la afectación se limita exclusivamente a la propiedad sobre el bien cuya permanencia en el territorio es contraria a las normas aduaneras)".

85 Sentencia C-038 de 2020.

86 Demanda de inconstitucionalidad, p. 10.

87 Ib., p. 17.

88 Sobre la confusión que suele haber en esta materia, la Corte Constitucional, en la sentencia C-038 de 2020, explicó que "aunque en algunas ocasiones este tribunal ha utilizado como sinónimos la imputabilidad del hecho o responsabilidad personal del infractor y la culpabilidad, en varias ocasiones ha diferenciado ambas categorías, reiterando que, la imputación personal del hecho es predicable tanto en regímenes subjetivos ordinarios y en los de presunción del dolo y culpa, como en los de responsabilidad objetiva".

89 La Sala Plena consideró que el cargo por la presunta vulneración de los principios de razonabilidad y proporcionalidad no cumplía con los requisitos de admisibilidad, porque "el accionante no justificó por qué los artículos demandados no superaban la proporcionalidad. En concreto, porque como lo indicó el Magistrado sustanciador, no analizó si el grado de realización del objetivo pretendido con la disposición acusada compensaba o no el grado de afectación que tendría la aplicación de la norma". No obstante, consideró que los argumentos del demandante sí cumplieron con los requisitos de admisibilidad en cuanto a la presunta vulneración de los artículos 29, 95.3 y 363 de la Constitución Política, pues el demandante demostró que es necesario que el Legislador "establezca cuantías máximas en las sanciones y criterios de graduación que permitan –entre otras cosas– considerar la razonabilidad y proporcionalidad de las multas en función de –por ejemplo– el valor comercial de la mercancía transportada, lo cual no se establece en los artículos 20 y 21 de la referida Ley, lo cual genera una duda mínima sobre su constitucionalidad".

90 Recurso de súplica, p. 12.

91 Ib.

92 Sentencia C-038 de 2020.

93 Ib.

95 Ib.

96 Sentencia C-412 de 2015.

97 Ib.

98 La Corte Constitucional también ha considerado como principios del derecho administrativo sancionador el debido proceso, el principio de proporcionalidad y la independencia entre la sanción administrativa y la sanción penal (cfr., sentencia C-748 de 2011, citada por la sentencia C-412 de 2015).

99 Sentencia C-860 de 2006, reiterada, entre otras, en la Sentencia C-032 de 2017.

100 En la Sentencia C-597 de 1996, la corte Constitucional indicó que "[u]na de las manifestaciones específicas de esa potestad sancionadora del Estado se ejerce en el campo tributario, pues todas las personas deben contribuir a financiar, de acuerdo a criterios de equidad y justicia, los gastos del Estado (CP art. 95 ord 9º). Por consiguiente, es lógico que el ordenamiento dote a las autoridades de instrumentos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia misma del Estado social de derecho, ya que "las autoridades públicas requieren permanentemente de recursos, puesto que no sólo ciertas necesidades sólo pueden ser satisfechas mediante prestaciones públicas sino que, además, muchos de los derechos fundamentales que en apariencia implican un deber estatal de simple abstención -los llamados derechos humanos de primera generación o derechos civiles y políticos- en la práctica requieren también intervenciones constantes del Estado". En similar sentido, ver las Sentencias C-506 de 2002 y C-571 de 2010.

101 Sentencia C-571 de 2010. En similar sentido, ver la Sentencia C-506 de 2002.

102 Sentencia C-092 de 2018.

103 Sentencias C-092 de 2018 y C-412 de 2015.

104 En otras palabras, la Corte ha señalado que "[e]l principio de legalidad, en términos generales, puede concretarse en dos aspectos: el primero, que exista una ley previa que determine la conducta objeto de sanción y, el segundo, en la precisión que se empleé en ésta para determinar la conducta o hecho objeto de reproche y la sanción que ha de imponerse" (sentencia C-564 de 2000).

105 Sentencia C-616 de 2002, reiterada en la sentencia C-595 de 2010.

106 Al respecto, en la Sentencia C-564 de 2000, la Corte precisó: "… a la pregunta de si resulta acorde con la Constitución que para la tipificación de infracciones administrativas, el legislador haga uso a remisiones normativas que completen o determinen el contenido de éstas, […] la respuesta es afirmativa. […] || La exigencia de una clasificación detallada de infracciones administrativas en normas tipo, en donde no sólo se haga una descripción exacta de la conducta que será objeto de sanción sino de la sanción misma, modelo típico del precepto penal, devendría en el desconocimiento de la naturaleza misma de la actividad administrativa". Así mismo, en la Sentencia C-092 de 2018, afirmó que "[d]e acuerdo con la jurisprudencia constitucional en materia de derecho administrativo sancionatorio, el legislador debe establecer unos criterios generales para la graduación de la sanción, pero no tiene que hacer una regulación exhaustiva al nivel de detalle, ya que para ello hay un marco general legislativo que debe atender. Por eso, cuando se delega parte de la regulación, el legislador le impone al Gobierno unas directrices suficientemente claras que posteriormente puedan desarrollarse mediante actos administrativos".

107 Sentencia C-827 de 2001, reiterada, entre otras, en las sentencias C-343 de 2006, C-242 de 2010, C-412 de 2015 y C-032 de 2017.

108 Sentencia C-699 de 2015, reiterada en la sentencia C-092 de 2018.

109 Sentencia C-860 de 2006, reiterada en las sentencias SU-1010 de 2008, C-595 de 2010 y C-412 de 2015.

110 Sentencia C-921 de 2005, citada en la sentencia C-818 de 2005. En la sentencia C-742 de 2010, se afirmó que "[l]a Corte ha precisado que el principio de legalidad en el ámbito administrativo sancionatorio solamente exige la existencia de una norma con fuerza material de ley que contenga una descripción genérica de las conductas sancionables, sus tipos y las cuantías máximas de las sanciones, norma cuyo desarrollo puede ser remitido a actos administrativos expedidos por la administración".

111 Sentencia C-412 de 2015.

112 Sentencia C-475 de 2004.

113 Sentencia C-564 de 2000.

114 Ib.

115 El artículo 3 del Decreto 1746 de 1991 establece que "[l]as personas naturales o jurídicas que no sean intermediarios del mercado cambiario, que infrinjan el régimen cambiario, serán sancionadas con la imposición de multa a favor del Tesoro Nacional hasta el 200% del monto de la infracción cambiaria comprobada. || La multa se graduará atendiendo las circunstancias objetivas que rodearon la comisión de la infracción. || En caso de que una persona natural o jurídica infrinja reiteradamente el régimen cambiario, en forma tal que se infiera razonadamente que las operaciones de cambios han sido utilizadas ficticiamente para amparar ingresos o egresos de divisas que no correspondan a operaciones autorizadas, se podrá imponer como sanción accesoria a la multa la prohibición para celebrar operaciones de cambio durante un término que no podrá ser inferior a un (1) año ni superior a cinco (5)".

116 Sentencia C-564 de 2000.

117 El artículo 5 del Decreto 1259 de 1994 establece: "Funciones y facultades de la Superintendencia Nacional de Salud. Los objetivos antes señalados los desarrollará la Superintendencia Nacional de Salud mediante el ejercicio y desarrollo de las siguientes funciones y facultades: […] || 23. Imponer a las instituciones respecto de las cuales tenga funciones de inspección y vigilancia, a los administradores, empleados o revisor fiscal de las mismas, previa solicitud de explicaciones, multas sucesivas hasta de 1000 salarios mínimos legales mensuales vigentes a la fecha de la sanción a favor del Tesoro Nacional, cuando desobedezcan las instrucciones u órdenes que imparta la Superintendencia. Esta facultad excluye conforme a las disposiciones legales a los funcionarios de elección popular; || 24. Imponer en desarrollo de sus funciones, las siguientes sanciones: […] || b. Multas sucesivas graduadas según la gravedad de la falta, a los representantes legales y demás funcionarios de las entidades vigiladas, entre cien (100) y mil (1000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria, y || c. Multas sucesivas a las entidades y organismos vigilados hasta por una suma equivalente a diez mil (10000) salarios mínimos diarios legales vigentes en la fecha de expedición de la resolución sancionatoria".

118 Sentencia C-921 de 2001.

119 El artículo 14 de la Ley 1010 de 2006 establece: “Cuando, a juicio del Ministerio Público o del juez laboral competente, la queja de acoso laboral carezca de todo fundamento fáctico o razonable, se impondrá a quien la formuló una sanción de multa entre medio y tres salarios mínimos legales mensuales. || Igual sanción se impondrá a quien formule más de una denuncia o queja de acoso laboral con base en los mismos hechos. || Los dineros recaudados por tales multas se destinarán a la entidad pública a que pertenece la autoridad que la impuso”.

120 Sentencia C-738 de 2006.

121 Constitución Política, artículo 363: “El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. // Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad”.

122 Cfr., sentencia C-183 de 1998.

123 En lo pertinente, la sentencia C-776 de 2003 señala que este principio implica “el deber de tomar en consideración las diferencias de hecho existentes en la sociedad para no profundizar, con la medida impositiva, las desigualdades existentes: de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura”.

124 Sentencia C-748 de 2009.

125 Sentencia C-183 de 1998.

126 Sentencia C-748 de 2009.

127 Sentencia C-117 de 2018.

128 Ib.

129 Sentencia C-010 de 2018, reiterada en la sentencia C-266 de 2019.

130 Sentencia C-266 de 2019.

131 Ib.

132 Ib.

133 Ib.

134 Ib.

135 Cfr., entre otras, sentencias C-690 de 1996, C-252 de 1997, C-1060 de 2001 y C-056 de 2019.

136 Ib.

137 Ib.

138 Sentencias C-129 de 2018 y C-521 de 2019.

139 Cfr. Ib.

140 En desarrollo de esta norma constitucional, el artículo 1º del E.T. dispone que la obligación tributaria sustancial (i) se origina al realizarse el presupuesto o los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto y (ii) tiene por objeto el pago del tributo.

141 Sentencia C-733 de 2003.

142 Ib.

143 Ib.

144 Ib.

145 Ib.

146 Ib.

147 Ib.

149 Esta facultad legislativa se desprende de los artículos 15, 150.12 y 338 de la Constitución Política.

150 Especialmente, “dentro de los límites de razonabilidad y proporcionalidad”.

151 Sentencia C-733 de 2003.

152 Sentencia C-160 de 1998.

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

154 Ley 223 de 1996, cap. VII, arts. 185 a 201.

155 Ib., cap. VIII, arts. 202 a 206.

156 Ib., cap. IX, arts. 207 a 212.

157 Cfr., Ib., arts. 186, 202 y 207.

158 El parágrafo del artículo 190 de la Ley 223 de 1995 establece: “De la tarifa del 48% aplicable a las cervezas y sifones, ocho (8) puntos porcentuales se destinarán a financiar la universalización en el aseguramiento, la unificación de los planes obligatorios de salud de los regímenes contributivo y subsidiado, los servicios prestados a la población pobre en lo no cubierto por subsidios a la demanda y a la población vinculada que se atienda a través de la red hospitalaria pública, de acuerdo con las condiciones y prioridades que para tal efecto defina la entidad territorial. || Los productores nacionales y el Fondo Cuenta de Impuestos al consumo de Productos Extranjeros girarán directamente a los Fondos o Direcciones Seccionales de Salud y al Fondo Distrital de Salud, según el caso, el porcentaje mencionado dentro de los quince (15) días calendario siguientes al vencimiento de cada periodo gravable. || Los recursos establecidos en el presente parágrafo también podrán ser destinados para el pago de los servicios que se hayan prestado o se presten por concepto de urgencias a la población migrante regular no afiliada o irregular. La Nación podrá cofinanciar el pago de los mismos, siempre y cuando la entidad territorial certifique la auditoría de las cuentas y la insuficiencia de recursos para financiar dichas atenciones”.

159 El parágrafo del artículo 78 de Ley 181 de 1995 dispone: “El impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros a que se refieren el artículo 2o. 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 1o. de enero de 1998 de acuerdo con lo previsto en los artículos 4º y 5o 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”.

160 El artículo 185 de la Ley 223 de 1995 establece: “El impuesto al consumo de cervezas, sifones, refajos y mezclas de bebidas fermentadas con bebidas no alcohólicas, es de propiedad de la Nación y su producto se encuentra cedido a los Departamentos y al Distrito Capital de Santafé de Bogotá, en proporción al consumo de los productos gravados en sus jurisdicciones”. Por su parte, el inciso 1º del artículo 1º de la Ley 8 de 1909 señala que “en lo sucesivo Rentas Departamentales, además de las que lo eran antes de la expedición de la Ley 1 de 1908 y que no estén cedidas a los Municipios, las de Licores Nacionales, Degüello de Ganado Mayor, Registro y Anotación”. Finalmente, el artículo 1 de la Ley 19 de 1970 prevé: “Los cigarrillos de procedencia extranjera estarán sujetos a un impuesto de consumo a favor de los Departamentos, del Distrito Especial de Bogotá, de las Intendencias y de las Comisarías donde se expendan, igual al impuesto de consumo departamental que paguen los cigarrillos de producción nacional de mayor precio. Dicho impuesto será liquidado y recaudado en la misma forma establecida para los impuestos correspondientes a los cigarrillos de fabricación nacional”.

161 En la sentencia C-197 de 1997, la Corte explicó que “[e]n el caso del impuesto al consumo, el hecho generador de la obligación, es, valga la repetición, el consumo de un producto específico, independiente de las circunstancias individuales de quien ejecute el acto gravado. Por tanto, se puede afirmar que es un impuesto anónimo o impersonal, sin consideración del individuo gravado”.

162 Sentencia C-197 de 1997.

163 Cfr., art. 187 de la Ley 223 de 1995, sobre los sujetos pasivos y responsables del impuesto al consumo de cervezas, sifones y refajos; art. 203 Ib., sobre los sujetos pasivos y

responsables del impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares, y art. 208 Ib., sobre los sujetos pasivos y responsables del impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado.

164 Sentencia C-197 de 1997.

165 En la exposición de motivos de la Ley 1762 de 2015, se explicó: “El artículo 187 de la Ley 223 de 1995 establece quiénes son los sujetos pasivos y los responsables –dos categorías distintas– del impuesto al consumo, es decir, quiénes están llamados a responderles a los departamentos y al Distrito Capital, según sea el caso, por el ingreso o comercialización de bienes sujetos a este impuesto”.

166 Consejo de Estado, Sentencia del 28 de agosto de 2014, Rad. 25000232700020100012901(19350).

167 El capítulo X de la Ley 223 de 1995 establece las “[d]isposiciones comunes al impuesto al consumo de licores, vinos, aperitivos y similares y al impuesto al consumo de cigarrillos y tabaco elaborado”.

168 Decreto 2141 de 1996, art. 22.

169 Cfr., Ley 223 de 1995, art. 215-a y Decreto 2141 de 1996, art. 22.

170 Decreto 2141 de 1996, art. 22.

171 Cfr., Ley 223 de 1995, arts. 199 y 221.

172 Ley 223 de 1995, arts. 188, 204 y 209.

173 Ib.

174 Exposición de motivos de la Ley 223 de 1995. (Gaceta del Congreso 218 del 2 de agosto de 1995, p. 14).

175 Por medio de la cual se define la base gravable para efecto del Impuesto de Industria y Comercio para productos gravados con el impuesto al consumo.

176 Exposición de motivos de la Ley 1559 de 2012 (Gaceta del Congreso 776 del 14 de octubre de 2010, p. 1).

177 Ib.

178 Ib., p. 2.

179 Ib., p. 3.

180 Consejo de Estado, Sentencia del 23 de noviembre de 2018, Rad. 08001233300020120040701 (21357).

181 Cfr. Consejo de Estado, Sentencia del 3 de diciembre de 2009, Rad. 73001233100020050263201(16527); Sentencia del 28 de agosto de 2014, Rad. 25000-23270002010001290119350) y Sentencia del 26 de abril de 2020, Rad. 08001233100020080033901
(23573).

182 Cfr. Consejo de Estado, Sentencia del 3 de diciembre de 2009, Rad. 73001-23-31-000-2005-02632-01(16527) y Sentencia del 23 de noviembre de 2018, Rad. 08001-23-33-000-2012-00407-01 (21357). Incluso, en esta última decisión se sostuvo que, en el entendido de que la entrega en fábrica permite presumir el consumo, el almacenamiento provisional de la mercancía en bodega no aplaza "el nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que la vocación del producto desde que [sale] de fábrica [es] su distribución y comercialización".

183 Según el artículo 191 de la Ley 223 de 1995, cuando se trata de cervezas, sifones y refajos, la declaración debe realizarse dentro de los 15 días siguientes al vencimiento de cada periodo gravable. Por su parte, tratándose de licores, vinos, aperitivos y similares o de cigarrillos y tabaco elaborado, la declaración debe realizarse dentro de los 5 días siguientes al vencimiento de cada periodo gravable, de conformidad con el artículo 213 de la Ley 223 de 1995. Al respecto, ver también el artículo 6, numeral 3º, del Decreto 2141 de 1996.

184 Decreto 2141 de 1996, art. 6, num. 3.

185 Ley 223 de 1995, art. 191.

187 Cfr., Ib., arts. 191 y 213. Ver también, art. 20 del Decreto 2141 de 1996.

188 Cfr., Ib., art. 213.

189 Cfr., Ib., arts. 192, inc. 2º y 213, inc. 2º.

190 Ib.

191 Decreto 2141 de 1996, art. 6, num. 1.

192 Ib., art. 6, num. 2.

193 El artículo 224 de la Ley 1762 dispone: "Créase un fondo-cuenta especial dentro del presupuesto de la corporación conferencia nacional de gobernadores, en el cual se depositarán los recaudos por concepto de los impuestos al consumo de productos extranjeros. La administración, la destinación de los rendimientos financieros y la adopción de mecanismos para dirimir las diferencias que surjan por la distribución de los recursos del Fondo-Cuenta será establecida por la Asamblea de Gobernadores y del Alcalde del Distrito Capital, mediante acuerdo de la mayoría absoluta".

194 Cfr. Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.1.5., que recogió el artículo 5 del Decreto 1640 de 1996.

195 El presupuesto de cambio de destino de los productos está regulado en los artículos 198 y 220 de la Ley 223 de 1995. Según estos, cuya redacción es casi idéntica, todo cambio de destino de los productos debe ser informado por el distribuidor al sujeto pasivo a efectos de que este modifique su declaración del impuesto. De no ser informado, el distribuidor será el único responsable por el pago del impuesto al consumo. Según el Consejo de Estado, "cabe descontar de la cuota tributaria los importes correspondientes a 'cambios de destino'", dado que hay una modificación del sujeto activo del impuesto al consumo. Por ello, esta autoridad judicial fijó "como criterio de decisión jurisprudencial, con fundamento en los artículos 185, 194 198 y 199 de la Ley 223 de 1995, la admisibilidad de los descuentos en la cuota tributaria del impuesto bajo análisis por concepto de 'cambios de destino', con motivo de la movilización de productos gravados, hacia otras jurisdicciones que son sujetos activos del impuesto, que esté documentada en tornaguías de movilización en aquellos eventos en que las mercancías transportadas, de una jurisdicción a otra, no han sido declaradas en la

entidad territorial de origen". Consejo de Estado, Sentencia del 25 de junio de 2020, Rad. 08001233300020140066801 (22771). Postura reiterada en la Sentencia del 24 de septiembre de 2020, Rad. 15001233100020080052601 (24393).

196 El artículo 13 del Decreto 2141 de 1996 indica: "entiéndese por reenvíos las operaciones de traslado de los productos de una entidad territorial (Departamento o Distrito Capital) a otra u otras, cuando dichos productos han sido declarados inicialmente ante la entidad territorial donde se origina la operación de traslado". Para efectos de la declaración de estas operaciones, el artículo 14 del mismo decreto señala: "se requiere que las operaciones se encuentren debidamente respaldadas en la contabilidad del responsable y que los productos hayan sido declarados y pagados en declaraciones anteriores y se haya efectuado la legalización de la respectiva tornaguía en la entidad territorial de destino".

197 Frente a las devoluciones y destrucción de los productos, el Consejo de Estado ha explicado que estas "pueden afectar la obligación sustancial de pago del tributo, pues no se puede predicar la igualdad en las cargas fiscales cuando el importador o productor asume un gravamen sobre la base de una capacidad contributiva inexistente o ajena a la realidad impiden que el consumo se haya efectuado. En esa medida, para la Sala resulta válido que en dichas situaciones y siempre y cuando estén plenamente demostradas, no sea exigible el pago del tributo al contribuyente". Consejo de Estado, Sentencia del 22 de febrero de 2018, Rad. 15001-23-33-000-2012-00254-01(20978).

198 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.2, anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 2, inc. 1º.

199 A manera de ejemplo, la normativa que rige el servicio público de transporte terrestre automotor de carga está conformada, entre otros, por el Decreto 173 de 2001, el Decreto 2092 de 2011, la Resolución 0000377 de 2013 y el Decreto 2228 de 2013.

200 Ley 223 de 1995, arts. 187, 203 y 208.

201 Ib., art. 187.

202 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.3., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 3.

203 Ib,, art. 2.2.1.3.2., inc. 2º, anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 2, inc. 2º.

204 Frente a las tornaguías de movilización, el Consejo de estado ha indicado que "[t]eniendo en cuenta, además, que la causación del impuesto al consumo, en el caso de los productos nacionales, se presenta en el momento en que el productor los entrega en fábrica o en planta, para garantizar que el departamento sujeto activo del impuesto al consumo ha recibido el tributo antes de la movilización de la mercancía hacia otro departamento, resulta necesario ejercer un control de las mercancías, el que se logra mediante la expedición de las tornaguías [...]" (Consejo de Estado, Sentencia del 22 de junio de 2000, Rad. 5546).

205 Según el artículo 2.2.1.3.8. del Decreto 1625 de 2016, anteriormente artículo 8 del Decreto 3071 de 1997, "[l]as tornaguías de Movilización (sic) son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos. Estos productos deben estar destinados para consumo en la respectiva Entidad Territorial"; "[l]as tornaguías de reenvíos son aquellas a través de las cuales se autoriza el transporte de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre entidades territoriales que son sujetos activos de dichos impuestos, cuando dichas mercancías habían sido declaradas para consumo en la entidad territorial de origen" y "[l]as tornaguías de tránsito son aquellas a través de las cuales autoriza el transporte de mercancías al interior de la misma entidad territorial, cuando sea del caso, o de mercancías en tránsito hacia otro país, de conformidad con las disposiciones aduaneras pertinentes. Igualmente las tornaguías de tránsito amparan la movilización de mercancías gravadas con impuestos al consumo, o que sean objeto del monopolio rentístico de licores, entre aduanas o entre zonas francas o entre aduanas y zonas francas".

206 El parágrafo del artículo 194 de la Ley 223 de 1995 establece que "[e]l transportador está obligado a demostrar la procedencia de los productos. Con ese fin deberá portar la respectiva tornaguía electrónica o el documento que haga sus veces, y exhibirla a las autoridades competentes cuando le sea requerida". De igual manera, el parágrafo 1º del artículo 215 de la Ley 223 de 1995 establece que "[e[l transportador está obligado a demostrar la procedencia de los productos".

207 Cfr. Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.6., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 6.

208 Ley 223 de 1995, arts. 194-b y 215-c.

209 Cfr. Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.14., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 14.

210 En efecto, estas normas disponen que los sujetos pasivos del impuesto al consumo tienen la obligación de llevar un sistema contable que permita establecer, entre otros aspectos, el volumen de producción, el volumen de importación, los inventarios, los despachos y retiros y el monto de las ventas efectuadas en cada departamento y en el Distrito Capital.

211 Anteriormente, art. 5 del Decreto 3071 de 1997.

212 Anteriormente, art. 2 del Decreto 3071 de 1997.

213 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.9., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 9.

214 Ib.

215 Anteriormente, art. 10 del Decreto 3071 de 1997.

216 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.3.

218 Consejo de Estado, Sentencia del 25 de junio de 2020, Rad. 08001-23-33-000-2014-00668-01 (22771).

219 Por la cual se expide el Plan Nacional de Desarrollo, 2010-2014.

220 Por el cual se reglamenta el Sistema Único Nacional de Información y Rastreo (SUNIR), establecido por el Parágrafo 4° del artículo 227 de la Ley 1450 de 2011 y se dictan otras disposiciones. Este decreto derogó el Decreto 2462 de 2010 (D. 602 de 2013, art. 37), que había creado el Sistema Único de Señalización Integral y Rastreo –Susir–, que tenía por objeto "identificar y controlar mediante seguimiento y rastreo los productos sujetos a impuestos del orden nacional y departamental, garantizando su pago y evitando el ingreso ilegal al territorio aduanero nacional" (D. 2462 de 2010, art. 2)

221 Aunque el Sunir fue creado legalmente, no se implementó. Cfr. Gaceta del Congreso 148

de 1995, p. 51.

222 Decreto 602 de 2013, art. 1.

223 Ib., art. 6, num. 10.

224 Ib., art. 22.

225 Decreto 2106 de 2019, art. 25.

226 Mediante el Decreto 2106 de 2019, se creó el Sistema Integrado de apoyo al Control de Impuestos al Consumo –Sianco–. Su implementación implica el cargue de la información histórica relacionada con el impuesto al consumo. Mediante la Circular Conjunta No. 100-002-20 del 28 de febrero de 2020, la Federación Nacional de Departamentos y el Departamento Administrativo de la Función Pública requirieron a los gobernadores y a la alcaldesa de Bogotá su concurso para adelantar de manera correcta el cargue de la información. Así mismo, mediante el Decreto 1691 del 18 de diciembre 2020, se reglamentó "el procedimiento para el registro único de los productores, importadores, comercializadores o distribuidores y transformadores de alcohol potable y no potable ante los departamentos, a través del sistema SIANCO, las exigencias y régimen aplicable en cuanto al reporte de la información sobre la producción, importación, introducción y transacciones, así como para contribuir con el efectivo control a la evasión fiscal, salvaguardar la salud de la población y establecer los parámetros para la desnaturalización del alcohol potable no destinado al consumo humano".

227 Constitución Política, art. 95-9.

228 Por medio de la cual se adoptan instrumentos para prevenir, controlar y sancionar el contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. Esta ley tiene por objeto "modernizar y adecuar la normativa existente a la necesidad de fortalecer la lucha contra la competencia desleal realizada por personas y organizaciones incursas en operaciones ilegales de contrabando, lavado de activos y defraudación fiscal" (Ley 1762 de 2015, art. 1).

229 El término conductas perseguidas es utilizado en la exposición de motivos para referirse al contrabando, el lavado de activos y la evasión fiscal. (Cfr., Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 249)

230 Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 250.

231 Ib., p. 249.

232 Ib., p. 255.

233 Ib. p. 258.

234 Ley 1762 de 2015, art. 1, inc. 2º.

235 La Corte Constitucional, en la sentencia C-403 de 2015, afirmó que "en el Capítulo II de la [L]ey [1762 de 2015] se establecen las sanciones de tipo administrativo para combatir la evasión tributaria en materia de consumo". Los artículos demandados dentro de este proceso hacen parte del Capítulo II de la Ley 1762 de 2015.

236 Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 267.

237 Ib., p. 272.

238 Sentencia C-403 de 2016.

239 Ib.

240 Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 273.

241 Sentencia C-403 de 2016.

242 Ib.

243 En la exposición de motivos se explicó que "[u]no de los puntos que el Gobierno ha establecido para solucionar [la problemática] es la creación del Sistema Único Nacional de Información y Rastreo (Sunir), que desarrolla todo un esquema de seguimiento destinado a controlar de manera efectiva el contrabando de bienes sometidos al impuesto al consumo" (Gaceta del Congreso 744 de 2013).

244 Gaceta del Congreso 148 de 2015, p. 51.

245 Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 268.

246 Ley 1762 de 2015, art. 14.

247 Cfr., Gaceta del Congreso 744 de 2013, pp. 240 y 241.

248 Cfr., Gacetas del Congreso 218, 355, 801 y 846 de 2014 y 148, 298, 412 y 413 de 2015.

249 Gaceta del Congreso 298 de 2015, p. 5.

250 El Decreto 1165 de 2019 entró en vigencia el 2 de agosto de 2019.

251 Decreto 1165 de 2019, art. 680.

252 Ib., art. 681.

253 Ib., art. 683.

254 Ib., art. 684.

255 Ib.

256 Ib., art. 685.

257 Ib.

258 Ib. arts. 686 y s.s..

259 Ib. arts. 699.

260 En la sentencia C-038 de 2020, la Corte explicó que un régimen de responsabilidad objetiva es aquel en el que "no se requiere el examen del dolo o la culpa del infractor, como elemento constitutivo de la responsabilidad y, por lo tanto, resulta impertinente el estudio o la prueba de la diligencia o cuidado con el que actuó el infractor en la comisión de la falta".

261 Demanda de inconstitucionalidad, p. 9.

262 Ib., p. 10.

263 Ib.

264 El demandante cita la Sentencia del Consejo de Estado del 23 de septiembre de 2013, rad. 18610, en la que esa Corporación analizó una demanda de nulidad interpuesta en contra, entre otros, del artículo 188 del Estatuto Tributario del departamento de Risaralda que a la letra expresaba: "SANCIÓN POR NO MOVILIZACIÓN DE MERCANCÍAS DENTRO DEL TÉRMINO LEGAL. Una vez expedida la tornaguía, si los transportadores no comienzan la movilización de los productos gravados con impuestos al consumo dentro del plazo señalado en el Artículo 5º del Decreto 3071 de 1997, el sujeto pasivo o responsable se hará acreedor a una sanción equivalente al 5% del valor del impuesto de la mercancía que está amparando la tornaguía".

265 Adicionalmente, el Consejo de Estado, para abundar en razones, indicó que la norma tampoco atendía el principio de tipicidad de las infracciones y las sanciones, el cual no es objeto de análisis en el presente caso. En concreto, ese Tribunal consideró: "[e]l artículo 5º del Decreto 3071 de 1997 [hoy art. 2.2.1.3.5. del Decreto 1625 de 2016], establece que una vez expedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición, sin embargo el artículo 188 de la Ordenanza 009 de 2006, al definir quién se hace acreedor a la sanción por la no movilización de las mercancías, la impone al sujeto pasivo o responsable, cuando la obligación de hacer estipulada en el artículo 5 antes citado se circunscribió exclusivamente al transportador, lo que desconoce el principio de tipicidad, según el cual la norma creadora de las infracciones y de las sanciones, debe describir clara, expresa e inequívocamente tanto la conducta como los sujetos que pueden ser sancionados".

266 Cfr. Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.15., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 15.

267 Ib., 2.2.1.3.6., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 6.

268 Ley 223 de 1995, arts. 194-a y 215-b.

270 Cfr., Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.2., anteriormente, Decreto 3071 de 19

97, art. 2.

272 El artículo 25 de la Ley 1762 de 2015 establece: "ARTÍCULO 25. PROCEDIMIENTO

APLICABLE PARA LA IMPOSICIÓN DE LA SANCIÓN DE MULTA. Para la aplicación de las multas de que tratan los artículos 20 a 22 de la presente ley, se seguirá el procedimiento sancionatorio previsto en el Decreto número 2685 de 1999 y las normas que lo modifiquen o sustituyan".

273 Decreto 1165 de 2019, art. 680.

274 Ib., art. 684.

275 Ib., art. 685.

276 Ib., arts. 686 y ss.

277 Ib., art. 699.

278 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.8., anteriormente, Decreto 3071 de 1992, art. 8.

279 Ib., art. 2.2.1.3.9., anteriormente, Decreto 3071 de 1992, art. 9.

280 Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 273.

281 Consejo de Estado, Sentencia del 25 de junio de 2020, Rad. 08001-23-33-000-2014-00668-01 (22771).

282 Consejo de Estado, Sentencia del 29 de septiembre de 2015, Rad. 73001233310002009005 32 01 (19763).

283 Demanda de inconstitucionalidad, p. 22. El demandante también argumentó que estas normas no cuentan con criterios para graduar la sanción, "más allá del paso del tiempo", por lo que violan los principios de legalidad, razonabilidad y proporcionalidad (cfr., demanda de inconstitucionalidad, pp. 22 a 27). Al resolver el recurso de súplica, la Sala Plena consideró que estos argumentos "estaban orientados a justificar un mismo cargo", pues la demanda planteaba la necesidad de que el Legislador "establezca cuantías máximas en las sanciones y criterios de graduación que permitan -entre otras cosas- considerar la razonabilidad y proporcionalidad de las multas" (auto de 17 de junio de 2020, p. 11).

284 Decreto 1625 de 2016, art. 2.2.1.3.5., anteriormente, Decreto 3071 de 1997, art. 5.

“Término para iniciar la movilización de las mercancías amparadas por Tornaguías. Expedida la tornaguía, los transportadores iniciarán la movilización de los productos, a más tardar, dentro del siguiente día hábil a la fecha de su expedición”.

285 Recurso de súplica, p. 1.

286 Ib.

287 Ib., p. 12.

288 Ib., p. 13.

289 Cfr., Sentencias C-109 de 2020, C-521 de 2019 y C-129 de 2018, entre otras.

290 Sentencias C-409 de 1996 y C-264 de 2013.

291 En la Sentencia C-673 de 2001, reiterada por la Sentencia C-345 de 2019, la Corte recordó las hipótesis en las que ha aplicado el escrutinio de intensidad leve, por ejemplo, en casos relacionados (i) con materias económicas y tributarias, (ii) con política internacional, (iii) cuando está de por medio una competencia específica definida por la Constitución en cabeza de un órgano constitucional, (iv) cuando se examina una norma preconstitucional derogada que aún produce efectos y (v) cuando no se aprecia, en principio, una amenaza para el derecho en cuestión.

292 En la Sentencia C-345 de 2019, la Corte precisó que el juicio débil o leve aplica para verificar que la actividad legislativa se ejerza “dentro del marco de razonabilidad y que, por ende, no se adopten decisiones arbitrarias o caprichosas”. Así, en este juicio, el juez debe valorar la razonabilidad de la medida, para lo cual debe constatar si (i) persigue una finalidad que no está “constitucionalmente prohibida” y (ii) es “idónea o adecuada” en algún grado para contribuir a alcanzar la finalidad perseguida. Por regla general, este juicio ha sido aplicado a regulaciones económicas o tributarias. Cfr., entre otras, las sentencias C-521 de 2019, C-139 de 2019, C-069 de 2017, C-114 de 2017 y C-104 de 2016.

293 Sentencias C-056 de 2019, C-060 de 2018 y C-119 de 2018.

294 De acuerdo con la exposición de motivos de la Ley 1762 de 2015: “Según cálculos de la

Federación Nacional de Departamentos, organización que agrupa a los departamentos del país, y que cuenta con un programa especial de lucha contra el contrabando de bienes sometidos al impuesto al consumo, los departamentos del país están perdiendo alrededor de un (1) billón de pesos por causa del contrabando de licores, cerveza y cigarrillos, como consecuencia de la evasión al impuesto al consumo que le es correlativo. En ocasiones, se realiza el ingreso de cigarrillos y licores a través de zonas de régimen aduanero especial, desde las cuales deberían ser reexportadas, sin que la reexportación realmente ocurra (…). Otra manera en que se ha venido haciendo esto es utilizando las tornaguías de transporte de este tipo de mercancías, que autorizan el paso de mercancía de un departamento a otro, pero sin que esas tornaguías se legalicen ante las autoridades correspondientes. Esto implica que la mercancía pueda ser transportada libremente, pero no necesariamente se da el pago del impuesto en el departamento de llegada, al no existir un seguimiento de estas tornaguías" (negrilla por fuera del texto original). Cfr., Gaceta del Congreso 744 de 2013, p. 225.

295 Sentencia C-266 de 2019.