



FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción al principio de legalidad / CREACIÓN EX NOVO DE TRIBUTOS - Reserva de ley / CONTRIBUCIÓN A MOTELES, RESIDENCIAS Y AFINES - Ilegalidad. Falta de autorización legal

[L]a materia sobre la que versa la *litis* se encuentra regulada por normas de rango constitucional, que disponen que los departamentos -y demás entes subnacionales- cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual implica la potestad para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (artículos 1.º, 287 y 300 de la Carta). Por esa razón, el artículo 338 *ibídem* les reconoce potestad normativa para regular sus tributos propios, pero dicho poder no está desprovisto de límites, toda vez que el texto del mencionado artículo 338 debe interpretarse de manera concordante con la indicación hecha en los artículos 287 y 300, acerca de que el ámbito de autonomía de los departamentos se sujeta a «*los límites de la Constitución y la ley*». A partir de allí, se ha concluido que, en nuestro régimen constitucional, no pueden existir tributos territoriales sin una ley que les anteceda. Se requiere de una co - legislación en la que el régimen de cada figura tributaria territorial concreta se determine con la intervención del Estado, a través de la ley, y del ente territorial, mediante ordenanza o acuerdo, según sea el caso. Así, deben confluir la ley y la norma local para que el sistema tributario se acompase con la organización territorial prevista en el artículo 1.º del Texto Supremo, de conformidad con el cual Colombia está organizada en forma de República unitaria, con autonomía de sus entidades territoriales. En suma, constitucionalmente no es admisible que existan tributos territoriales regulados exclusivamente por normas locales. A esa conclusión llegó la Corte Constitucional en la sentencia C-517 de 1992, en la cual se adoptó como estricta regla de derecho uniforme, que se ha conservado hasta el presente, el planteamiento de que la creación *ex novo* de tributos es una competencia privativa del legislador; de suerte que las potestades tributarias atribuidas a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales deben entenderse circunscritas a lo que determine la ley. Fue en esa providencia que la Corte Constitucional aclaró que la interpretación teleológica y sistemática de los mandatos superiores conduce a afirmar que, en materia tributaria, se estableció una competencia concurrente de regulación normativa de los niveles central, regional y local para «*fijar las condiciones aplicables por igual en todo el territorio nacional, sin... cercenar o desconocer la facultad decisoria de que gozan las instancias regional y local*». En definitiva, los límites de la potestad tributaria de los entes territoriales les impiden crear tributos, en sentido estricto. Solo podrán establecerlos en sus respectivas jurisdicciones, a través de sus órganos de representación popular, cuando una ley los haya creado. La Sección ha recalcado ese mandato constitucional, entre otras, en las sentencias del 25 de marzo de 2010 (exp. 16428, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 07 de febrero de 2013 (exp. 18885, CP: William Giraldo Giraldo), del 05 de junio de 2014 (exp. 19945, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2015 (exp. 20654, CP: *ibídem*), del 14 de mayo de 2015 (exp. 19548, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 02 de mayo de 2019 (exp. 23258, CP: Milton Chaves García). De allí que el departamento de Santander no podía crear y desarrollar los elementos de la *contribución*, sin una ley que, previamente, la autorizara o creara.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 1 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 287 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 300 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338



ARTÍCULO 75 DE LA LEY 181 DE 1995 - Alcance. Destinación de rentas a entidades deportivas de los departamentos / ARTÍCULO 75 DE LA LEY 181 DE 1995 - Alcance. Reiteración de jurisprudencia. No autoriza la creación de un tributo, sino que establece los recursos que se debían destinar a las entidades deportivas de los departamentos / RENTAS DEPARTAMENTALES CON DESTINO AL DEPORTE - Beneficiarios / CONTRIBUCIÓN A MOTELES, RESIDENCIAS Y AFINES CON DESTINO AL DEPORTE, LA RECREACIÓN Y EL APROVECHAMIENTO DEL TIEMPO LIBRE - Ilegalidad por falta de autorización legal para su creación

La entidad demandada sostiene que la Ley 181 de 1995 en su artículo 75 autorizó a las asambleas departamentales para la creación de tributos con destinación al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo y es, con fundamento en esta norma, que se expidió la contribución que ahora se cuestiona (...) Esta Sala en distintas oportunidades (exp. 18885 C.P William Giraldo Giraldo, 19548 C.P. Hugo Fernando Bastidas y exp. 21995 y 23944 C.P Julio Roberto Piza Rodríguez) ha manifestado que esta disposición normativa no crea ningún impuesto ni autoriza su creación. Como se observa, la disposición transcrita dispone que las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre deben ser entregadas a las entidades deportivas departamentales para su ejecución. Dicho supuesto presupone la existencia de unas rentas que, previamente, han sido destinadas a financiar esas actividades. Por consiguiente, se reitera, esa norma no autorizó la creación de un tributo, indistintamente de que se trate de una contribución o un impuesto, sino que se limitó a establecer qué recursos debían ser destinados a las entidades deportivas de los departamentos. No prospera el cargo de apelación. 4- Por las anteriores razones la Sala concluye que el Departamento de Santander no tenía competencia para crear, por medio de la Asamblea Departamental, la contribución a moteles, residencias y afines con destinación al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, puesto que la Ley 181 de 1995 ni ninguna otra ley creó o autorizó este tributo.

FUENTE FORMAL: LEY 181 DE 1995 - ARTÍCULO 75

CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD - Improcedencia. No hay lugar a condena en costas porque se trata de un asunto en el que se ventila un interés público

No habrá condena en costas por tratarse de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 CPACA).

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 CPACA - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 321 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 322 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 323 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 324 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 325 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 326 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 327 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 328 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 329 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER -



ARTÍCULO 330 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 331 (Anulado) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 332 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: **JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ (E)**

Bogotá, D.C., veintinueve (29) de abril de dos mil veinte (2020)

Radicación número: 68001-23-33-000-2017-00610-02(24462)

Actor: NICANOR MOYA CARRILLO

Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia proferida en audiencia inicial por el Tribunal Administrativo de Santander, el 10 de diciembre de 2018 (ff. 48 a 51), que declaró la nulidad de la norma demandada.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad simple previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), el demandante solicitó la nulidad de los artículos 321 a 332 de la Ordenanza Departamental No. 077 de 2014.

El texto de las normas enjuiciadas es el siguiente:

CONTRIBUCIÓN DEPARTAMENTAL A MOTELES, RESIDENCIAS Y AFINES

ARTÍCULO 321. CONTRIBUCIÓN DEPARTAMENTAL. Créase con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre en el Departamento de Santander, la contribución departamental a moteles, residencias y afines.

ARTÍCULO 322. HECHO GENERADOR. Lo constituye la prestación de servicios de alojamiento transitorios o temporales, que en los establecimientos comerciales a la actividad económica consista en prestar estos servicios como moteles, amoblados, residencias, hospedajes, hostales y afines.



ARTÍCULO 323. SUJETO ACTIVO. El Departamento de Santander.

ARTÍCULO 324. SUJETO PASIVO. Los sujetos pasivos son los usuarios de los servicios que prestan los establecimientos comerciales del Departamento cuya actividad económica está prevista en el hecho generador.

ARTÍCULO 325. BASE GRAVABLE. Está constituido por el valor del servicio del alquiler o alojamiento transitorio o temporal de habitación en cualquiera de sus modalidades, sin incluir IVA y consumos.

ARTÍCULO 326. TARIFA. Es el 4% del valor del alquiler o alojamiento transitorio o temporal de habitación en cualquiera de sus modalidades, sin incluir IVA y consumos.

ARTÍCULO 327. CAUSACIÓN. Se causa al momento de expedir la factura y/o documento equivalente, o en su defecto al momento de efectuar el pago por el servicio de alquiler o alojamiento transitorio o de habitación temporal en cualquiera de sus modalidades.

ARTÍCULO 328. PERÍODO GRAVABLE, DECLARACIÓN Y PAGO. El período de declaración será mensual y se declarará y pagará dentro de los primeros quince (15) días calendario siguientes al período gravable.

ARTÍCULO 329. PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN. La declaración en el formato que establezca la Secretaría de Hacienda Departamental debe presentarse ante la Dirección de Ingresos o la oficina competente que haga sus veces, con la constancia de pago de la totalidad de la contribución.

ARTÍCULO 330. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN.

1. Nombre o razón social del responsable
2. Dirección del responsable
3. Discriminación de los factores necesarios para determinar la base gravable
4. Liquidación de los recaudos, incluidas las sanciones e intereses
5. Firma del representante legal del establecimiento comercial
6. Firma del contador o revisor fiscal en caso de requerirse

ARTÍCULO 331. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES

- a. Expedir factura o documento equivalente con el lleno de los requisitos y conservarlas hasta por 5 años y exhibirla a las autoridades cuando sea requerida.
- b. Llevar un sistema contable que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer la base de liquidación.
- c. Llevar los libros en que se registre los ingresos diarios por concepto de alquiler o alojamiento temporal o transitorio de las habitaciones.

ARTÍCULO 332. FISCALIZACIÓN Y COBRO. La fiscalización y el cobro se efectuará de conformidad con lo establecido en la presente Ordenanza y el Estatuto Tributario Nacional, y la fiscalización será responsabilidad de la Dirección de Ingresos u oficina competente que haga sus veces de la Secretaría de Hacienda Departamental y en la etapa de cobro la Tesorería General del Departamento.



Invocó como violados los artículos 150 numeral 12, 287 numeral 3, 313 numeral 4 y 338 de la Constitución y, 71 numeral 5 del Decreto 1222 de 1986.

El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 6 a 10):

El legislador es el único autorizado por la Constitución para crear tributos, lo que corresponde al principio de legalidad en materia tributaria. Sin embargo, la Asamblea creó una contribución sin que el legislador hubiera dispuesto su creación o facultara su aplicación en el Departamento de Santander.

La autonomía de los entes territoriales no es plena, se encuentra limitada a la Constitución y la Ley, por esto, debe existir una ley que cree el impuesto para que los entes territoriales puedan fijar los demás aspectos del tributo.

Además, en este caso, se desconoció que no pueden establecerse tributos sobre objetos o industrias que ya se encuentran gravados por ley, dado que las mismas actividades por las que se impuso la contribución están gravadas con ICA e IVA.

De igual forma, más que tratarse de una contribución, la Asamblea creó un impuesto y permanente para quienes ejercen actividades de hospedaje transitorio o temporal.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los siguientes argumentos (ff. 27 a 29):

El interés general debe primar sobre el interés particular más aún cuando la contribución fue creada en desarrollo del derecho a la recreación, el cual es conexo al derecho fundamental a la salud. Sumado a esto, la Constitución consideró que el deporte y la recreación son parte del gasto público y, en consecuencia, el Estado debe invertir en el desarrollo de estas actividades e incluirse en las políticas departamentales de presupuesto, máxime cuando la Corte Constitucional ha reconocido que los recursos para estos temas son escasos.

Es por lo anterior y para dar cumplimiento a los fines de los entes territoriales - servir a la comunidad, promover la prosperidad general, garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes - que se creó la contribución que ahora se cuestiona.

No puede olvidarse que el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 facultó a las Asambleas Departamentales para la creación de rentas con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

Por último, propuso como excepción que la demanda no comprende la totalidad de los litisconsortes necesarios, dado que Indersantander es el beneficiario de la contribución¹.

Sentencia apelada

El Tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 48 a 51) y declaró la nulidad de los artículos demandados.

¹ Esta excepción fue resuelta mediante auto del 10 de octubre de 2018, en el cual se negó la solicitud de vincular a Indersantander al proceso (fl 35).



Destacó que para la Corte Constitucional el principio de legalidad tributaria tiene tres exigencias: i) no existe impuestos sin representación, ii) certeza tributaria y iii) la reserva de ley en la creación del tributo territorial. En consecuencia, siempre ha exigido la existencia de una ley previa que cree los tributos y, por tanto, la autonomía impositiva de los departamentos y municipios se encuentra subordinada a la Constitución y a la Ley.

En el presente asunto la Ley 181 de 1995 no autorizó el gravamen a la prestación de servicios de alojamiento. Según la jurisprudencia del Consejo de Estado esta norma dispuso que el Sistema Nacional de Deportes se financia con recursos destinados por la Nación y con las rentas que creen los entes territoriales, pero en ningún momento señaló que las Asambleas estaban facultadas para gravar los servicios temporales de alojamiento con el fin de financiar los entes deportivos departamentales.

Estudiadas las disposiciones demandadas concluyó que la Asamblea estableció un hecho generador que consiste en el uso de los servicios de alojamiento temporal y quien presta el servicio es el obligado a recaudarlo. No obstante, este hecho generador no está previsto en la Ley 181 de 1995 ni se demostró que estuviera contemplado en otra ley. Es por esto que se encuentran probados los vicios de falta de competencia y violación al principio de legalidad tributaria.

Recurso de apelación

La parte demandada apeló la decisión del Tribunal reiterando los argumentos expuestos en la contestación de la demanda (ff. 53 a 54).

Resaltó que, en atención al principio de legalidad, debe hacerse un test intermedio de constitucionalidad dado que coexiste con el principio de igualdad, según el cual las asambleas departamentales cuentan, al igual que el legislador, con potestad para imponer gravámenes.

Alegatos de Conclusión

Las partes guardaron silencio en esta etapa procesal.

Concepto del Ministerio Público

El agente del Ministerio Público solicitó que se confirmara la decisión apelada.

Comparte la postura de la Corte Constitucional en la sentencia C-992 de 2004 y la jurisprudencia del Consejo de Estado, comoquiera que la autonomía impositiva de los departamentos y municipios está subordinada a la Constitución y a la Ley, razón por la cual es necesaria la existencia de una ley que faculte a los entes municipales para la imposición de tributos.

Así mismo, es acertada la postura del Tribunal que determinó que la Ley 181 de 1995 no autorizó a los entes territoriales para la creación de impuestos sin ley previa y menos para gravar el sector de moteles, residencias o alojamientos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala procede a juzgar la legalidad de los artículos demandados de la Ordenanza



077 de 2014, por medio de la cual se creó la contribución a moteles, residencias y afines, de conformidad con lo expuesto en la sentencia de primera instancia y el recurso de apelación presentado por el Departamento de Santander.

El demandante sostiene que la Asamblea Departamental de Santander no estaba autorizada por ninguna ley para crear esta contribución, mientras que el departamento señala que la Constitución y la Ley 181 de 1995 lo facultan para la creación de este gravamen.

Por lo anterior, le corresponde a la Sala establecer si el departamento tenía la potestad para crear este tributo y si la ley 181 de 1995 lo autoriza para ello.

2- Ahora bien, la materia sobre la que versa la *litis* se encuentra regulada por normas de rango constitucional, que disponen que los departamentos —y demás entes subnacionales— cuentan con autonomía para la gestión de sus intereses, lo cual implica la potestad para administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones (artículos 1.º, 287 y 300 de la Carta). Por esa razón, el artículo 338 *ibídem* les reconoce potestad normativa para regular sus tributos propios, pero dicho poder no está desprovisto de límites, toda vez que el texto del mencionado artículo 338 debe interpretarse de manera concordante con la indicación hecha en los artículos 287 y 300, acerca de que el ámbito de autonomía de los departamentos se sujeta a «los límites de la Constitución y la ley».

A partir de allí, se ha concluido que, en nuestro régimen constitucional, no pueden existir tributos territoriales sin una ley que les anteceda. Se requiere de una co-legislación en la que el régimen de cada figura tributaria territorial concreta se determine con la intervención del Estado, a través de la ley, y del ente territorial, mediante ordenanza o acuerdo, según sea el caso. Así, deben confluír la ley y la norma local para que el sistema tributario se acompase con la organización territorial prevista en el artículo 1.º del Texto Supremo, de conformidad con el cual Colombia está organizada en forma de República unitaria, con autonomía de sus entidades territoriales.

En suma, constitucionalmente no es admisible que existan tributos territoriales regulados exclusivamente por normas locales. A esa conclusión llegó la Corte Constitucional en la sentencia C-517 de 1992, en la cual se adoptó como estricta regla de derecho uniforme, que se ha conservado hasta el presente, el planteamiento de que la creación *ex novo* de tributos es una competencia privativa del legislador; de suerte que las potestades tributarias atribuidas a las asambleas departamentales y a los concejos municipales y distritales deben entenderse circunscritas a lo que determine la ley.

Fue en esa providencia que la Corte Constitucional aclaró que la interpretación teleológica y sistemática de los mandatos superiores conduce a afirmar que, en materia tributaria, se estableció una competencia concurrente de regulación normativa de los niveles central, regional y local para «*fijar las condiciones aplicables por igual en todo el territorio nacional, sin... cercenar o desconocer la facultad decisoria de que gozan las instancias regional y local*».

En definitiva, los límites de la potestad tributaria de los entes territoriales les impiden crear tributos, en sentido estricto. Solo podrán establecerlos en sus respectivas jurisdicciones, a través de sus órganos de representación popular, cuando una ley los haya creado. La Sección ha recalcado ese mandato constitucional, entre otras, en las sentencias del 25 de marzo de 2010 (exp. 16428, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 07 de febrero de 2013 (exp. 18885, CP: William Giraldo Giraldo), del 05



de junio de 2014 (exp. 19945, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2015 (exp. 20654, CP: *ibídem*), del 14 de mayo de 2015 (exp. 19548, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 02 de mayo de 2019 (exp. 23258, CP: Milton Chaves García).

De allí que el departamento de Santander no podía crear y desarrollar los elementos de la *contribución*, sin una ley que, previamente, la autorizara o creara.

3- La entidad demandada sostiene que la Ley 181 de 1995 en su artículo 75 autorizó a las asambleas departamentales para la creación de tributos con destinación al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo y es, con fundamento en esta norma, que se expidió la contribución que ahora se cuestiona.

El tenor literal de la norma es el siguiente (subrayas de la Sala):

Artículo 75. El Instituto Colombiano del Deporte, Coldeportes, como organismo del orden nacional, contará: ...

Los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con:

1. Los recursos que constituyan donaciones para el deporte, las cuales serán deducibles de la renta líquida, en los términos de los artículos 125 y siguientes del Estatuto Tributario.
2. Las rentas que creen las Asambleas Departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.
3. Los recursos que el Instituto Colombiano del Deporte asigne, de acuerdo con los planes y programas de estímulo y fomento del sector deportivo y las políticas del Gobierno Nacional.
4. El impuesto a los cigarrillos nacionales y extranjeros de que trata el artículo 78 de la presente Ley.
5. Las demás que se decreten a su favor.

Esta Sala en distintas oportunidades (exp. 18885 C.P William Giraldo Giraldo, 19548 C.P. Hugo Fernando Bastidas y exp. 21995 y 23944 C.P Julio Roberto Piza Rodríguez) ha manifestado que esta disposición normativa no crea ningún impuesto ni autoriza su creación.

Como se observa, la disposición transcrita dispone que las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre deben ser entregadas a las entidades deportivas departamentales para su ejecución. Dicho supuesto presupone la existencia de unas rentas que, previamente, han sido destinadas a financiar esas actividades.

Por consiguiente, se reitera, esa norma no autorizó la creación de un tributo, indistintamente de que se trate de una contribución o un impuesto, sino que se limitó a establecer qué recursos debían ser destinados a las entidades deportivas de los departamentos. No prospera el cargo de apelación.

4- Por las anteriores razones la Sala concluye que el Departamento de Santander no tenía competencia para crear, por medio de la Asamblea Departamental, la contribución a moteles, residencias y afines con destinación al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, puesto que la Ley 181 de 1995 ni ninguna otra ley



creó o autorizó este tributo. En consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

5. No habrá condena en costas por tratarse de una controversia en la que se ventila un interés público (artículo 188 CPACA).

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

FALLA

1- **Confirmar** la sentencia apelada.

2- Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ