

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero Ponente: HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ

Bogotá D.C., doce (12) de junio de dos mil ocho (2008)

Radicación: 73001-23-31-000-2004-00292-01(15498)
Número Interno: 15498
WILSON LEAL ECHEVERRY contra EL
DEPARTAMENTO DEL TOLIMA
FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia de 17 de febrero de 2005 del Tribunal Administrativo del Tolima, que declaró la nulidad de la Ordenanza 056 de 2001, por la cual “se crea la contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre” expedida por la Asamblea Departamental del Tolima.

ACTO ACUSADO

WILSON LEAL ECHEVERRY solicitó la nulidad de la Ordenanza 056 de 2001, “por medio de la cual se crea la contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre”, expedida por la Asamblea Departamental del Tolima.

ORDENANZA NÚMERO 0056 DE 2001

“Por medio de la cual se crea la contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre”

LA ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL TOLIMA

En uso de las facultades conferidas en el artículo 200 numeral 4 de la Constitución Política; y el numeral 2 del artículo 74 de la Ley 181 de 1995 para los Entes Deportivos Departamentales.

ORDENA:

ARTÍCULO PRIMERO: *Créase como renta para el Deporte, la Recreación y el Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento del Tolima, la Contribución*

Departamental para INDEPORTES TOLIMA a Moteles, Amoblados, Residencias y Hoteles.

ARTÍCULO SEGUNDO: HECHO GENERADOR: Está constituido por el servicio de alojamiento transitorio o temporal, prestado por Moteles, Amoblados, Residencias y Hoteles.

ARTÍCULO TERCERO: SUJETO ACTIVO: El sujeto Activo de la Contribución Departamental para el deporte, la Recreación y el Aprovechamiento del Tiempo Libre, es el Departamento del Tolima.

ARTÍCULO CUARTO: SUJETO PASIVO: El Sujeto Pasivo son los establecimientos comerciales como Moteles, Amoblados, Residencias y Hoteles, que presten sus servicios en el Departamento del Tolima.

ARTÍCULO QUINTO: BASE GRAVABLE: Para los responsables del pago de la contribución para el Deporte, la Recreación y Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento del Tolima, la base gravable se cobrará sobre el valor total de la cuantía, determinado en el comprobante de pago, por el servicio prestado de alquiler y/o alojamiento transitorio o temporal de habitación o suite.

ARTÍCULO SEXTO: TARIFA: La tarifa de la contribución de que trata la presente Ordenanza será del cinco por ciento (5%) del valor total de la base gravable descrita en el artículo anterior de esta ordenanza.

ARTÍCULO SÉPTIMO: PERÍODO PARA DECLARAR Y RECAUDO: El período de cada declaración será mensual y los establecimientos sujetos a esta contribución, serán responsables del recaudo de la misma y deberán cancelarla ante la Tesorería de INDEPORTES TOLIMA dentro de los cinco (5) primeros días del mes siguiente al período causado.

PARÁGRAFO: La Tesorería de INDEPORTES TOLIMA diseñará los formatos para la declaración de la presente contribución.

ARTÍCULO OCTAVO: EJECUCIÓN: La ejecución de los recursos por concepto de la Contribución de que trata la presente Ordenanza estará en cabeza de INDEPORTES TOLIMA.

ARTÍCULO DÉCIMO: APLICACIÓN: Los recursos percibidos por concepto de la Contribución de que trata la presente ordenanza se dirigirán para el programa Fortalecimiento del Deporte, la Recreación y el Aprovechamiento del Tiempo Libre en el Departamento del Tolima.

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO: VIGENCIA: La presente ordenanza rige a partir de la fecha de su publicación”.

DEMANDA

El demandante solicitó la nulidad de la Ordenanza 056 de 2001 expedida por la Asamblea Departamental de Tolima.

Invocó como violados los artículos 1, 6, 114, 121, 122, 123[inc.2], 150[numeral12], 287, 300, 338 y 363 de la Constitución Política; el concepto de violación lo desarrolló así:

Las Ordenanza 56 de 2001 viola directamente la Constitución Política, porque ninguna ley creó el impuesto a los servicios de hospedaje que prestan los moteles, residencias y hoteles, y las asambleas no están autorizadas para ello, dado que su competencia es residual.

La ordenanza carece de motivación porque aunque la Asamblea tuvo en cuenta las facultades del artículo 74[inc.2] de la Ley 181 de 1995, la misma no otorga la potestad de imponer gravamen al servicio de hospedaje.

El gravamen que consagra la Asamblea, no es una contribución sino un impuesto, pues, la contribución está reservada para los eventos en los cuales se efectúan cobros a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen, y en el tributo creado en la Ordenanza no existe conexidad con la prestación de un servicio o participación en los beneficios por parte de los sujetos gravados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El demandado propuso las excepciones de falta de integración del litis consorcio necesario por pasiva, pues, la acción debió dirigirse contra la Asamblea del Tolima, representada por el Presidente de la misma y no contra el Departamento; inexistencia del derecho pretendido, porque la Asamblea profirió el acto con fundamento en las facultades constitucionales y legales, e inepta demanda por ausencia de fundamentos legales, pues, la ordenanza goza de presunción de legalidad.

Además, se opuso a las pretensiones así:

La facultad del legislador se circunscribe al establecimiento del tributo en forma general; según el artículo 75 de la Ley 181 de 1995, a las asambleas les corresponde determinar los elementos del tributo; tal como lo hizo la Asamblea del Tolima con la Ordenanza 056.

Con fundamento en el artículo 52 de la Constitución Política, la Ley 181 de 1995 reconoció el derecho a la recreación, a la práctica del deporte y al aprovechamiento del tiempo libre, en conexidad con el derecho a la educación y al libre desarrollo de la personalidad.

Mediante sentencia C-626 de 1996 la Corte Constitucional consideró que la recreación es un derecho fundamental y, por tanto, su aplicación tiene prevalencia frente a cualquier otra disposición que regule materias inherentes. En desarrollo del mismo, la Asamblea creó la contribución sin vulnerar ninguno de los derechos alegados.

Así mismo, la Ordenanza 56 es un acto complejo que goza de legalidad y debe ser cumplida por los obligados.

El actor confunde los términos de impuesto y contribución, y a partir de esta interpretación pretende que los moteles, amoblados, residencias y hoteles no paguen la contribución.

Respecto a la mención del artículo 74[inc.2] de la Ley 181 de 1995 como facultad legal para proferir la Ordenanza, fue un error de transcripción el cual puede ser saneado, como lo dispone el Código de Procedimiento Civil, pues, el verdadero sentido de la Ordenanza está en su contenido literal.

El ente territorial no desconoció lo dispuesto en el artículo 300 de la Constitución Política, pues, con base en el mismo se profirió el acto demandado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal declaró no probadas las excepciones, porque aunque fue la Asamblea la que expidió el acto, ésta no goza de personería jurídica y por tal razón es el Gobernador el que la representa, según los artículos 303 y 305 de la Constitución Política. Además, anuló la Ordenanza 056 de 2001, por las siguientes razones:

El acto acusado no es un acto complejo según la jurisprudencia del Consejo de Estado, dado que no hubo concurrencia de voluntades por parte de una misma entidad para su creación.

No existe ley que haya creado el impuesto a los servicios de hospedaje que prestan los moteles, residencias y hoteles, ni que autorice a las asambleas para su creación. Como la competencia de las asambleas y concejos es residual, éstos sólo pueden establecer, reformar o eliminar tributos; por tanto, la Asamblea desbordó sus facultades y, por ende, el acto carece de motivación.

La Asamblea sólo está autorizada por el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 para establecer contribuciones para el fomento del deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre, pero no para crear impuestos para promover estas actividades.

Aunque la Asamblea dictó la Ordenanza con fundamento en el artículo 74[numeral 2] de la Ley 181 de 1995, que menciona las funciones del Comité Olímpico Colombiano, se trató de un error de transcripción, pues, la facultad está dada por el artículo 75 ibídem, que establece que los entes deportivos departamentales contarán con las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

El tributo que se pretende recaudar, no prevé beneficios o ventajas individuales o grupales, dado que los sujetos pasivos son los moteles, amoblados, residencias y hoteles, los cuales no recuperan los costos de ningún servicio que les haya prestado el Departamento, luego, no es una contribución sino un impuesto, la Asamblea carece de facultad para crear este tipo de tributos.

RECURSO DE APELACIÓN

El demandado reiteró que la Asamblea está facultada constitucional y legalmente para expedir la Ordenanza y para decretar los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales. Además, la Ley 181 de 1995, permite que para la ejecución de sus programas los entes deportivos cuentan con las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, a la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

Como este tributo va dirigido a un limitado sujeto pasivo, no es un impuesto, pues no es erga omnes, de tal forma que la Asamblea departamental sí tiene facultad para crear la contribución. Así mismo, es una contribución porque aunque los contribuyentes no recuperen los costos por la prestación de un determinado servicio, existe una causa social que beneficia al conglomerado. Por tal razón, a

pesar de que la soberanía tributaria de las asambleas es residual, se convierte en principal cuando en desarrollo de la ley se pueden proferir ordenanzas en beneficio social.

Existe beneficio grupal con la contribución creada por la Asamblea a través de la Ordenanza 056, pues lo que se busca es el beneficio general de la sociedad, el cual está dirigido al fortalecimiento de programas sociales en desarrollo del tiempo libre, la recreación y el deporte.

Conforme a la sentencia C-430 de 1995 la renta generada a favor del deporte no es un impuesto, sino una contribución, y al declarar la nulidad de la Ordenanza, se limitaría la actividad legislativa de la Asamblea.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante y el demandado no actuaron en esta etapa procesal.

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia, por los siguientes motivos:

La contribución creada por la Ordenanza 056 no guarda conexidad con el concepto de recuperación de costos por la prestación de un servicio o por un beneficio dado a la sociedad, que sea devuelto en provecho de ésta, ni tampoco justifica que los moteles, amoblados, residencias y hoteles deban sufragar obligatoriamente y por más de una vez, los gastos que demanda el fomento del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre en el departamento del Tolima, lo que ratifica que se trata de un impuesto.

La Ley 181 de 1995, fundamento legal de la Ordenanza, no creó la contribución ni evidencia que la intención del legislador era crear un beneficio a favor del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

La Asamblea excedió sus facultades al imponer un tributo sin tener en cuenta que la ley es la única que puede crearlos y determinar sus elementos.

CONSIDERACIONES

En los términos de la apelación la Sala estudia la legalidad de la Ordenanza 056 de 2001 por la cual la Asamblea del Tolima creó la contribución para el

deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre. En concreto, precisa la naturaleza del tributo y si la Asamblea departamental tenía facultades para establecerlo.

Sobre un asunto similar al que se debate, la Sala se pronunció en sentencia de 17 de agosto de 2006, C.P. doctora María Inés Ortiz Barbosa, criterio que ahora reitera.

De la definición de contribución del Código Tributario para América Latina¹, la doctrina extrae como elementos del tributo los siguientes²:

- a) Constituye un ingreso tributario
- b) Tiene como causa la percepción por el contribuyente de un beneficio genérico para un grupo de personas.
- c) Su producto debe estar destinado a una obra pública o a la prestación de un servicio público.

De acuerdo con lo anterior, la contribución se paga proporcionalmente al beneficio obtenido y su producto está destinado a la financiación de las obras o actividades.

Los impuestos, por su parte, son generales, lo que significa que se cobran indiscriminadamente a quienes se encuentren dentro del hecho generador y no conllevan contraprestación, retribución o beneficio directo e inmediato.

En el asunto *sub júdice*, la Ordenanza 0056 de 28 de diciembre de 2001, estableció a cargo de los moteles, amoblados, residencias y hoteles que presten sus servicios en el departamento del Tolima, el pago de una “contribución” equivalente al cinco por ciento (5%) del valor total de la cuantía determinada en el comprobante de pago, por el servicio prestado de alquiler y/o alojamiento transitorio o temporal de habitación o suite.

Como de las características del tributo desarrollado en la Ordenanza acusada, no se prevén ventajas o beneficios individuales o colectivos para las personas que están obligadas a su pago, la llamada “contribución” se enmarca dentro de la

¹ Según el Código Tributario para América Latina, la contribución es “el tributo cuya obligación tiene como hecho generador beneficios derivados de la realización de obras públicas o de actividades estatales y cuyo producto no debe tener un destino ajeno a la financiación de las obras o actividades que constituyen el presupuesto de la obligación”.

² BRAVO ARTEAGA, Juan Rafael. Nociones Fundamentales de Derecho Tributario. 3ª Ed. Editorial Legis. pág. 31.

concepción doctrinaria y jurisprudencial de un impuesto; luego lo que creó la Asamblea del Tolima fue el impuesto al deporte, a la recreación y al tiempo libre.

La Asamblea Departamental del Tolima en uso de las facultades conferidas en el artículo 300[numeral 4] de la Constitución Política; **y en el numeral 2 del artículo 74 de la Ley 181 de 1995 para los Entes Deportivos Departamentales**, ordenó la creación de la contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre en el Departamento del Tolima.

El numeral 2 del artículo 74 de la Ley 181 de 1995, contenido en el *“Titulo VII. Comité Olímpico Colombiano. Capitulo”*, preceptúa:

“El Comité Olímpico Colombiano, en concordancia con las normas que rigen el sistema nacional del deporte, cumplirá las siguientes funciones:

(...)

- 2. Elaborar en coordinación con las federaciones y asociaciones deportivas, el calendario único nacional y vigilar su adecuado cumplimiento”** (Negrilla fuera de texto).

La disposición mencionada fue el fundamento legal para que la Ordenanza atacada creara una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento al tiempo libre. Sin embargo, de la misma no se evidencia facultad alguna para la imposición de la contribución a los servicios que prestan los moteles, amoblados, residencias y hoteles, por lo que existe una falsa motivación del acto.

Aunque el Departamento y el Tribunal afirmaron que hubo un error de transcripción del artículo que otorga la facultad para crear la contribución, tampoco se encuentra que del artículo 75 de la Ley 181 de 1995, se derive la posibilidad para imponer la contribución a los moteles, residencias, hoteles y amoblados.

Lo anterior, porque dicha norma señala que los entes deportivos departamentales contarán para su ejecución con las rentas que creen las Asambleas con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre. Sin embargo, esta norma no crea ni autoriza tributo alguno, pues, se refiere a los recursos de los entes deportivos de los departamentos.

La Sala ha expresado en numerosas providencias³ que la facultad de establecer tributos a cargo de las entidades territoriales, se encuentra sometida al principio de legalidad tributaria, que incluye la participación del órgano de **representación popular** para el señalamiento de los tributos y la **predeterminación** de los elementos esenciales de los mismos.

La representación popular implica que no puede haber impuesto sin que estén representados los eventuales afectados, y por ello la Constitución autoriza únicamente al Congreso, Asambleas y Concejos a establecer impuestos, contribuciones fiscales y parafiscales dentro de los marcos establecidos en el artículo 338 de la Constitución Nacional, conforme al poder originario y derivado.

La predeterminación se refiere a que corresponde a esos órganos fijar sus elementos, por lo que deben indicar los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria, así como los hechos, las bases gravables y las tarifas salvo autorización respecto de tasas y contribuciones.

Aunque los artículos 294, 317 y 362 de la Constitución Política reafirman la autonomía fiscal de las entidades territoriales y salvaguardan la propiedad de sus recursos tributarios, **sus potestades tributarias no son ilimitadas**, como se deriva del artículo 287[numeral 3] ibídem, y los artículos 300[4] y 313[4] de la Constitución, cuando disponen que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, **dentro de los límites de la Constitución y la Ley**, y en tal virtud pueden administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Por ende, la creación de los tributos corresponde a la Ley, y a partir de ella, las Asambleas o los Concejos pueden ejercer su poder de imposición, siempre y cuando respeten el marco establecido por la disposición de rango legal⁴.

Así las cosas, la facultad impositiva de los entes territoriales no es originaria sino **derivada**, ya que la Constitución Política claramente determina que las Asambleas, decretan **de conformidad con la ley**, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales (artículo 300 [num.4]).

³ Sentencias del 8 de junio de 2001, exp. 11997, C. P. Doctor Germán Ayala Mantilla; 28 de enero de 2000, exp. 9723, C.P. Doctor Daniel Manrique Guzmán y 29 de septiembre de 2005, exp. 14562, C. P. Doctora María Inés Ortiz Barbosa.

⁴ Sentencia del 22 de febrero de 2002, exp. 12591.

Del contenido de los artículos 74 y 75 de la Ley 181 de 1995, no es posible inferir la creación de un tributo en cabeza de los moteles, residencias, amoblados y hoteles ni parámetros a partir de los cuales el ente territorial pueda establecerlo en su jurisdicción, pues, estas normas se limitan a enunciar que el ente territorial debe elaborar un calendario único y que uno de los recursos financieros de carácter estatal con que cuentan los entes deportivos departamentales para su ejecución, son **las rentas creadas por las Asambleas**, que constituyen fuente económica para el cumplimiento de las metas relacionadas con el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

En consecuencia, la Asamblea desconoció los lineamientos constitucionales para el ejercicio de la actividad tributaria, específicamente el principio de legalidad, según el cual, corresponde al Congreso de la República la creación de los tributos del orden territorial y el señalamiento de los aspectos básicos de cada uno de ellos para que pudiera concretar los demás factores del tributo, dentro de los parámetros generales o restringidos que fije la correspondiente ley de autorización.

Así las cosas, los artículos 74 y 75[numeral 2] de la Ley 181 de 1995⁵ carecen de los requerimientos previstos en el artículo 338 de la Constitución Política, lo que impedía a la entidad territorial fundamentarse en dichos preceptos para implantar un impuesto a cargo de los hoteles, moteles, residencias y amoblados, pues, con tal actuación suplió la función legislativa asignada por la Carta Política al Congreso.

En consecuencia, como la Ordenanza 056 de 2001 creó un tributo sin que existiera norma superior que fijara los respectivos parámetros o directrices del gravamen, carecía de competencia derivada para desarrollarlo, razón por la cual la Sala confirmará la sentencia apelada.

⁵ Artículo 75 de la Ley 181 de 1995: “Los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con:

(...)

2. Las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre”.

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia de 17 de febrero de 2005 proferida por el Tribunal Administrativo del Tolima dentro del proceso de nulidad de WILSON LEAL ECHEVERRY contra el Departamento del Tolima.

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

La anterior providencia fue discutida y aprobada en sesión de la fecha.

MARÍA INÉS ORTIZ BARBOSA
Presidente

LIGIA LÓPEZ DÍAZ

JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ

HÉCTOR J. ROMERO DÍAZ