



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

Bogotá, D.C., treinta y uno (31) de agosto de dos mil quince (2015)

CONSEJERO PONENTE: ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS

**REF: Radicación No. 25000232400020090014501
RECURSO DE APELACIÓN CONTRA LA SENTENCIA DE 17
DE MARZO DE 2011, PROFERIDA POR EL TRIBUNAL
ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ**

Al haber sido negado el proyecto inicial presentado por el Despacho a cargo del H. Consejero Guillermo Vargas Ayala, procede la Sala a resolver el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Departamento de Cundinamarca contra la sentencia de 17 de marzo de 2011 proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se declaró i) no probadas las excepciones de “*ausencia de ilegalidad del acto acusado*” e “*innominada*”, y ii) la nulidad de los artículos 7º y 8º de la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000, expedida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca.

I-. ANTECEDENTES

I.1. Mediante escrito presentado ante la Secretaría General del Tribunal Administrativo de Cundinamarca (fls. 1 a 8. Cdo. 1), **MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ**, en ejercicio de la acción de nulidad consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, presentó demanda

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

contra el **DEPARTAMENTO Y LA ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE CUNDINAMARCA**, con miras a obtener la declaratoria de nulidad de los artículos 7º y 8º de la Ordenanza 19 de 2000, *“por medio de la cual se expiden algunas normas en materia de rentas”*.

I.2. La actora se fundamentó en los siguientes hechos:

Manifestó que el Departamento de Cundinamarca, a través de su Asamblea y con sanción del Gobernador, profirió la Ordenanza 19 del año 2000, mediante la cual se establecieron tasas con el fin de recuperar el costo de los formularios y documentos de seguridad que serían emitidos en procesos de sistematización y control en relación con el impuesto sobre vehículos automotores, las calcomanías y los servicios de tránsito del Departamento (artículo 7).

Adujo que en el mismo acto administrativo se realizó una descripción del método y del sistema de las señaladas tasas (artículo 8).

Finalmente, alegó que la ordenanza se publicó en la Gaceta 13.600 con fecha 11 de diciembre de 2000.

I.3. La parte actora adujo, en síntesis, los siguientes cargos de violación:

Encontró quebrantados los artículos 150 - numeral 12, 300 – numeral 4º y 338 de la Constitución Política; 11 de la Ley 489 de 1998; y 16 de la Ley 962 de 2005. Al efecto expuso lo siguiente:

Afirmó que el artículo 150 numeral 12 constitucional, otorga al Congreso la potestad de establecer contribuciones fiscales y excepcionalmente contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley, potestad que lo es respecto de todas las formas de

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

tributación existentes en Colombia, llámense impuestos, tasas o contribuciones. En concordancia con dicho mandato, anotó que la Carta, tanto en su artículo 287 como en el artículo 300 numeral 4º, habilitan a los Departamentos para establecer y decretar los tributos y contribuciones necesarias para el cumplimiento de sus funciones, pero de conformidad con la ley. En otras palabras, argumentó que el ejercicio del poder de imposición en los niveles regionales de gobierno debe atender el contenido de lo que sobre tales aspectos determine la ley.

Sostuvo que el artículo 338 de la Constitución se erige en el complemento de las enunciadas normas para integrar el marco regulatorio del principio de legalidad, entendiéndose que la potestad tributaria, tanto de las Asambleas Departamentales como de los Concejos Municipales, depende de lo que el Congreso establezca sobre dicha materia.

Aseveró que en el ámbito tributario, la autonomía de las entidades territoriales es derivada, por lo que depende de los contenidos que la ley disponga respecto de cada tipo tributario que se autorice para cada uno de los niveles regionales de gobierno, por lo que sin ley que autorice la existencia del impuesto, tasa o contribución, se infringe el principio de reserva de ley en materia tributaria.

Enunció que el tributo que se cobra con fundamento en los actos acusados constituye una indexación claramente establecida en ellos como tasa, mediante la cual se busca financiar los gastos que se causan por los servicios a que ellos se refieren, y que si bien la Ordenanza 19 de 2000 se expidió invocando "*atribuciones constitucionales y legales*", no existe ley alguna relacionada con la misma que soporte la expedición y puesta en vigencia de las señaladas tasas.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

Sobre los aspectos anteriores, transcribió los apartes de las sentencias C-987 de 1999 y C-927 de la Corte Constitucional y las sentencias de 6 de junio de 1997, Rad: 8249 y de 5 de febrero de 2009, Rad: 16909, proferidas por la Sección Cuarta de esta Corporación.

De otra parte, aclaró que el artículo 11 de la Ley 489 de 1998 establece una prohibición, en el sentido que no se podrán expedir reglamentos de carácter general salvo que exista autorización expresa de la ley, como tampoco podrán delegarse funciones que por su naturaleza o por mandato constitucional o legal no sean susceptibles de delegación, en tanto que la norma antitrámites prevé en su artículo 16 la prohibición de realizar cobros por el ejercicio de funciones no autorizados expresamente.

Concluyó que con los actos acusados se expidió un reglamento de carácter general sin ley que expresamente haya autorizado el ejercicio de dicha potestad, y que, ni siquiera se trata de un reglamento que pretenda la debida aplicación de un tributo creado en la respectiva ley.

II.- ACTUACIONES DE LAS PERSONAS VINCULADAS AL PROCESO

INTERVENCIÓN DEL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA. El apoderado judicial del Gobernador del Departamento de Cundinamarca contestó la demanda de la siguiente manera (fls. 27 a 35. Cdno. 1):

Manifestó que el Departamento de Cundinamarca en aras de optimizar el servicio con la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 para el caso del impuesto de registro, y la Ley 488 de 1998 para el impuesto sobre vehículos automotores, expidió la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000 *“por la cual se expiden algunas normas en materia de rentas”*, definiendo en el artículo 7º las tasas con el fin recuperar el costo de los formularios y documentos de seguridad que se emiten en el proceso de sistematización.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

Adujo que el artículo 8º, por su parte, establece el sistema y el método para la fijación de las tasas, teniendo en cuenta las pautas técnicas y de medición de los diferentes factores que inciden en la determinación del costo.

Aseguró que como apoyo a la Administración y en aras de prestar el más óptimo servicio público y lograr un control más eficiente de las rentas del Departamento, la Dirección de Rentas de la Secretaría de Hacienda colaboró con un sistema de outsourcing de liquidación del impuesto de Registro y la fiscalización tributaria del impuesto sobre vehículos automotores, sin que se desconociera que las actuaciones administrativas tienen su origen en la Administración Tributaria Departamental.

Expuso que para el efecto, se dispuso de 17 unidades de liquidación de impuestos. Afirmó que para el trabajo de auditoría tributaria sobre vehículos automotores, igualmente se estructuró un grupo de trabajo de apoyo a través del sistema.

Anotó que el número de liquidaciones del impuesto de registro que se producen a diario, supera los 5000, trabajo que si no se contara con el apoyo de la red bancaria y del sistema outsourcing sería imposible de brindar.

Mencionó que la existencia de un eficiente sistema de liquidación, auditoría y control se traduce ciertamente en un beneficio para los contribuyentes y ciudadanía en general, en el entendido que el contribuyente paga lo que le corresponde con óptimo servicio y la ciudadanía cundinamarquesa recibe su participación en obras que redundan en beneficio común y mejor bienestar para las personas más necesitadas.

Por lo anterior, argumentó que no puede entenderse que en esta prestación del servicio público, la ley entre a establecer criterios de beneficio individual

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

de cada usuario, pues las entidades estatales deben velar por la fe pública. Por ello, expresó que la tasa es una retribución equitativa por un gasto público que el Estado trata de compensar.

Reitero que estas tasas son el reflejo de la autonomía de los entes territoriales, cuyo respaldo se encuentra en la Carta Política, y que ha sido pieza fundamental en la viabilidad fiscal de los gobiernos departamentales, en el aprovechamiento cabal de los recursos nacionales y en la consecución de niveles superiores de seguridad ciudadana mediante el concurso de todos los niveles territoriales.

Recordó que la Corte Constitucional en sentencia C-568 de 2003, se ha referido al límite mínimo de la autonomía, como aquel integrado por el conjunto de derechos, atribuciones y facultades de las entidades territoriales, y al límite máximo, como el extremo que al superarlo rompe los principios de organización del Estado para convertirse en independiente, en algo diferente de aquella unidad a la cual pertenecen las entidades territoriales.

Indicó que según el artículo 287 de la Constitución *“las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley”*.

En concordancia con la norma citada, sostuvo que el inciso 2º del artículo 288, también de la Constitución, establece que las competencias atribuidas a los distintos niveles territoriales serán ejercidas conforme a los principios de coordinación, concurrencia y subsidiariedad en los términos que establezca la ley.

En conclusión manifestó lo siguiente:

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

La Carta Política reconoce a las entidades territoriales la propiedad sobre sus bienes y rentas y equipara la garantía que les brinda a la que merecen los particulares sobre los suyos, de conformidad con el artículo 362 C.P.

Las tasas son aquellos ingresos tributarios que se establecen unilateralmente por el Estado, pero sólo se hacen exigibles en el caso de que el particular decida utilizar el servicio correspondiente. Es decir, se trata de una recuperación total o parcial de los costos que genera la prestación del servicio público, se autofinancia este servicio mediante una remuneración que paga a la entidad administrativa que lo presta.

El Departamento de Cundinamarca en aras de optimizar el servicio con la entrada en vigencia de la Ley 223 de 1995 para el caso del impuesto de Registro, y la Ley 488 de 1998, para el impuesto sobre vehículos automotores, expidió la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000 "*Por la cual se expiden algunas normas en materia de rentas*", definiéndolas tasas en el artículo, con el fin de recuperar el costo de los formularios y documentos de seguridad que se emiten en el proceso de sistematización y control en el impuesto de registro y sobre vehículos automotores.

El impuesto de registro es uno de los ingresos más representativos del Departamento, toda vez que presenta aproximadamente \$155.000 millones al año, sin dejar atrás el impuesto sobre vehículos automotores, que significa aproximadamente \$43.000 millones año.

Ante el ingreso que estos conceptos representan dentro del espectro de las rentas, el Departamento de Cundinamarca debe velar por su recaudo, prestando un "*excelente servicio*", el cual se recupera con las tasas establecidas en la Ordenanza 19 de 2000.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

Estas tasas son el reflejo de la autonomía de los entes territoriales, cuyo respaldo se encuentra en la Carta Política, y ha sido la pieza fundamental en la viabilidad fiscal de los gobiernos departamentales, en el aprovechamiento cabal de los recursos nacionales y en la consecución de niveles superiores de seguridad ciudadana mediante el concurso agregado de todos los niveles territoriales.

También ha sido clave para mayores éxitos en la lucha contra la corrupción. La autonomía territorial ha sido la razón que explica dicho éxito en el cometido básico de todo Estado. El departamento, debe ejercer soberanía en su territorio, aprovecharlo y gobernarlo.

En tal sentido, no le asiste razón jurídica valedera al accionante para considerar que se han vulnerado normas de nivel superior, toda vez que estas disposiciones son el reflejo de la autonomía de los entes territoriales, cuyo respaldo se encuentran en la Carta Política.

Finalmente, propuso como excepciones: i) ausencia de ilegalidad del acto acusado, y ii) la innominada.

III.- LA PROVIDENCIA IMPUGNADA

Mediante providencia de 17 de marzo de 2011 (fls. 72 a 87, cdno. 1), el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, declaró *i)* no probadas las excepciones de “*ausencia de ilegalidad del acto acusado*” e “*innominada*”, y *ii)* la nulidad de los artículos 7º y 8º de la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000, expedida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca, apoyándose en los siguientes argumentos:

Observó que son varias las normas que a nivel de la Constitución establecen el principio de legalidad de los tributos, lo cual tiene relevancia para el ámbito

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

territorial en la medida en que dicho principio limita la capacidad impositiva de los departamentos y municipios, entre las que se encuentran los artículos 150, numeral 12 y 338, los cuales transcribe.

Respecto de este último, advirtió que debe ser entendido en el marco de lo dispuesto por el artículo 300, numeral 4º, según el cual corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas decretar, de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de sus funciones departamentales.

En el mismo sentido, sostuvo que el artículo 287, numeral 3º de la Carta dispone que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses dentro de los límites de la Constitución y de la ley, en virtud de lo cual podrán establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

Consideró que tratándose de las tasas, el principio de legalidad implica que corresponde a la ley fijar directamente los elementos esenciales del tributo, y si bien autoriza diferir a las autoridades administrativas la tarifa que deben cobrar a los sujetos pasivos de las mismas, el sistema y método para su determinación deben corresponder a una definición legal.

Manifestó que la entidad demandada interpreta la Constitución en el sentido de que ésta le confiere soberanía fiscal para establecer tributos como la tasa prevista en los actos acusados, pasando por alto que la facultad impositiva del Departamento de Cundinamarca debe ser ejercida como lo prevé el artículo 300, numeral 4º constitucional “*de conformidad con la ley*” y que el artículo 287, numeral 3º *ibídem* precisa que la autonomía de las autoridades territoriales se ejerce “*dentro de los límites de la Constitución y la ley*”, conforme a los cuales es al Congreso a quien corresponde establecer los tributos (art. 150-12 C.P.).

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

En conclusión, expresó que al establecerse que las tasas previstas en los artículo 7° y 8° de la Ordenanza 19 de 2000, carecen de fundamento legal, debe declararse su nulidad, no sin antes señalar que tal declaratoria no afecta al impuesto de registro sobre vehículos automotores, lo anterior en razón a que la tasa que se anula no se refiere a dicho tributo sino al cobro de los costos derivados de los formularios y elementos de seguridad que se emiten en los procesos de sistematización y de control para el cobro del referido impuesto.

IV.- RECURSO DE APELACIÓN

APELACIÓN DEL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA. En escrito fechado el 6 de abril de 2011 (fls. 89 a96, cdno. 1) la parte demandada apeló la sentencia, sosteniendo al efecto lo siguiente:

Manifestó que la consideración del Tribunal respecto de que *“...la facultad impositiva del Departamento de Cundinamarca debe ser ejercida como lo prevé el artículo 300 numeral 4 de la Constitución de conformidad con la ley y que el artículo 287, numeral 3 del mismo texto normativo precisa que la autonomía de las entidades territoriales se ejerce dentro de los límites de la Constitución y la ley conforme a los cuales es el Congreso de la República a quien compete establecer los tributos, artículo 150, numeral 12 de la Carta”*, si bien en parte es cierta, no lo es de manera inexorable, porque cuando el mencionado artículo dispone que al Congreso de la República es a quien compete establecer los tributos, el artículo constitucional 338 autoriza a la ley, las ordenanzas y los acuerdos para que fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que se cobran a los contribuyentes como recuperación de los costos de los servicios que les proporcionen, reafirmandose así la presunción de legalidad de los actos acusados.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

Aseveró que las tasas en comento no son otra cosa que el ejercicio de la facultad conferida por el artículo 338 de la Constitución a la Asamblea de Cundinamarca, lo que de manera alguna constituye la creación de un impuesto sino que corresponde a la fijación de una tarifa para la recuperación de los costos de los formularios y documentos de seguridad que se emiten en los procesos de sistematización y control en el impuesto de registro y sobre vehículos automotores.

Agregó que son varias las normas que a nivel Constitucional establecen el principio de legalidad de los tributos, lo cual tiene relevancia para el ámbito territorial en la medida en que dicho principio limita la capacidad impositiva de los departamentos y municipios; normas entre las que se cuentan el artículo 150, numeral 12 y el artículo 338.

Afirmó que de acuerdo con la última de las citadas disposiciones, la iniciativa para la expedición de normas en materia fiscal no es absoluta ni ilimitada en favor del Congreso, porque las leyes referidas a exenciones de impuestos, contribuciones y tasas nacionales solo se pueden decretar por iniciativa del Ejecutivo.

En otras palabras, señaló que para la creación de impuestos, tasas y contribuciones, la iniciativa puede provenir del Congreso o del Gobierno, pero para crear exenciones sobre las mismas, la iniciativa legislativa es del Gobierno.

Se refirió a la Sentencia C-040 de 1993 de la Corte Constitucional en la que al analizar la constitucionalidad de la Ley 40 de 1990, explicó el surgimiento de la parafiscalidad y decantó sus elementos materiales, haciendo notar que las contribuciones parafiscales no pueden identificarse con las tasas, porque el pago de las tasas queda a disposición del virtual beneficiario de la

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

contrapartida directa, mientras que la contribución es de obligatorio cumplimiento.

Concluyó que la facultad impositiva corresponde a los cuerpos colegiados de elección popular de cada ente territorial y de la Nación (Congreso, Asambleas y Concejos) con sometimiento a lo dispuesto en la Constitución y la ley, lo cual, en su entender, se observó al expedir la Ordenanza parcialmente acusada, al establecer las tasas para la recuperación de los costos que demandan la prestación del servicio del impuesto de registro y vehículos, ya que no se está creando un nuevo impuesto como tal, y solo se está cobrando un precio por el servicio ofrecido, que no es de carácter general y está destinado a aquellos particulares que tienen la opción de adquirir un servicio con el que se cubren los gastos en que incurre la Administración Departamental para la prestación del mismo.

V-. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Mediante auto de 27 de julio de 2012 (fl. 7, cdno. ppal), se corrió traslado a las partes y al Ministerio Público para que en el término de diez (10) días presentaran sus alegatos de conclusión, vencido el plazo las partes reiteraron, en esencia, sus argumentos de nulidad y oposición. El Ministerio Público no intervino.

VI-. CONSIDERACIONES DE LA SALA

VI.1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA A RESOLVER

El Departamento de Cundinamarca en su escrito de apelación, afirma que el motivo de inconformidad con la sentencia de instancia radica en el hecho de que la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000, fijó la tarifa para la recuperación de los costos de los formularios y documentos de seguridad

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

que se emiten en los procesos de sistematización y control en el impuesto de registro y sobre vehículos automotores y no estableció una tasa.

Corresponde entonces a la Sala, de acuerdo con las prescripciones del artículo 357 del Código de Procedimiento Civil, hoy inciso 1º del artículo 328 del Código General del Proceso, aplicable por remisión del artículo 267 del Código Contencioso Administrativo, determinar si se quebrantó el principio de legalidad tributaria por parte de la Asamblea del Departamento de Cundinamarca con ocasión de la expedición de la Ordenanza 19 del 30 de noviembre de 2000 – artículos 7º y 8º -.

VI.2. EL CASO CONCRETO

El principio de legalidad en materia tributaria se encuentra consagrado en el numeral 12 del artículo 150 y en el artículo 338 de la Constitución Política. El primero consagra una reserva en el Congreso para “*establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley*”, mientras que el segundo exige a la Ley, en algunos casos en concurrencia con las ordenanzas y los acuerdos, la determinación de los elementos de los tributos.

Como lo ha precisado la Corte Constitucional¹, este principio se funda en el aforismo “*nullum tributum sine lege*” que exige un acto del legislador para la creación del gravamen, el cual se deriva a su vez de la máxima según la cual “*no hay tributo sin representación, en virtud del carácter democrático del sistema constitucional colombiano*” e implica que “*solo los organismos de representación popular podrán imponer tributos*”.

Dicho principio nació a la vida como “*garantía política con la inclusión en la Carta Magna inglesa de 1215 del principio "no taxation without*

¹ Corte Constitucional sentencia C- 891 de 2012. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

*representation", el cual es universalmente reconocido y constituye uno de los pilares del Estado democrático"*².

El objetivo y finalidad del principio de legalidad tributaria se circunscribe al fortalecimiento de la seguridad jurídica, de evitar la desviación de poder y a contrarrestar los abusos en materia impositiva de los gobernantes. De esta manera la creación del tributo, mismo así como la determinación de sus elementos, debe estar precedida de una discusión democrática.

Así pues, en observancia del referido principio de legalidad, todo tributo requiere de una norma previa que lo establezca, expedida por el Congreso, las asambleas departamentales o los concejos municipales como órganos de representación popular. Sobre el particular, la Corte en la jurisprudencia citada consideró:

"La Corte advierte, en primer término, que conforme al principio de legalidad en materia tributaria, previsto en el artículo 338 C.P., en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. De esta manera, como lo prevé el mismo precepto superior, la ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores y las bases gravables, al igual que la tarifa de los impuestos".

En estos términos, cuando el Legislador establece tributos del orden nacional, el mismo debe señalar todos y cada uno de sus elementos de manera clara. No obstante, resulta imperioso recalcar que dicha premisa no opera en los tributos del orden territorial, lo anterior por cuanto el Congreso deberá crearlos o autorizar su creación. En éste último evento la correspondiente Asamblea departamental puede, en la determinación de los

² *Ibidem.*

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

elementos del tributo i) fijarlos o ii) establecer tan solo unos y no otros, lo anterior por cuanto ya vienen señalados por el legislador.

En efecto, la existencia de ese principio de legalidad, no implica, *per se*, que el legislador tenga la obligación o el deber de regular en detalle todos y cada uno de los elementos plurimencionados, por cuanto la *“ley no tiene que desarrollar integralmente la materia, pues puede delimitar el tema y permitir su concreción por medio de reglamentos administrativos”*³.

El principio de legalidad aplica no sólo para la determinación y fijación de los impuestos, sino también para todos los tributos, entiéndase, adicionalmente, las tasas y las contribuciones.

Resulta importante advertir, en cuanto al alcance de la potestad de determinación en materia tributaria y en el marco del referido principio de legalidad, que únicamente la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas, por lo que ni las Corporaciones departamentales ni las municipales, a través de las Ordenanzas y Acuerdos, y menos aún los reglamentos, pueden ser fuente autónoma de obligaciones tributarias. Lo contrario sería desconocer el principio de legalidad en sentido material.

Sobre el particular, esta Sección, en jurisprudencia reiterada, se ha pronunciado respecto de la facultad de las entidades territoriales para crear o establecer tributos – *tasas para el caso de autos* - y ha resaltado que se trata de una potestad que se encuentra supeditada a la existencia de una ley que previamente lo haya establecido. Así, en sentencia del 13 de octubre de 2011, se consideró:

³ *Ibidem*.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

*“En todo caso, los Acuerdos parcialmente acusados, crearon y/o se refirieron a un tributo denominado TASA de uso del servicio público de semaforización, frente al cual, como ya se dijo el **Concejo Municipal**, en este caso el de Valledupar no tenía competencia para su fijación. En efecto, es cierto que el **Constituyente de 1991 amplió la autonomía de los entes territoriales para manejar los asuntos propios, pero en materia tributaria, los artículos 338, en concordancia con los artículos 287, numeral 3°, 300, numeral 4° y 313, numeral 4°, antes transcritos, disponen que en tiempo de paz solamente los órganos colegiados de representación popular, esto es, Congreso, Asambleas y Concejos podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales, al tiempo que el artículo 150, numeral 12, estipula que corresponde al Congreso de la República, establecerlas mediante Ley, de manera que esta facultad de “crear” tributos, sólo puede ser ejercida por dicha Corporación y sólo cuando ella lo autorice, podrá ser ejercida por los entes territoriales, esto es por las Asambleas Departamentales y por los Concejos Municipales” (Negrillas y subrayado fuera de texto).⁴***

Más recientemente, en sentencia del 9 de febrero de 2012, la Sala sostuvo:

“Se concluye que en tiempos de paz, el Congreso de la República es el único ente autorizado para la creación de leyes, es decir que el poder tributario recae en dicho órgano de elección popular, el cual debe sujetarse a los lineamientos establecidos por la Constitución y la Ley. Cabe aclarar que cuando la Carta Política otorgó autonomía a las entidades territoriales para la gestión de sus intereses y consagró como parte de sus actividades la de administrar los recursos, “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones”, entre otras, no las autorizó para crear dichos tributos, pues como ya se dijo, tal potestad recae exclusivamente en el Congreso de la República. Significa lo anterior, que cuando la Carta Política consagra la facultad de “establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones” se refiere a que los entes territoriales, a través de sus

⁴Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia de 13 de octubre de 2011. Rad: 2004 – 2424. Consejera Ponente: Dra. María Elizabeth García González.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

Asambleas Departamentales y Concejos Municipales o Distritales tienen la potestad de fijar directamente los elementos esenciales de los tributos locales, siempre que dichos tributos hayan sido creados previamente por el legislador o autorizados por él”⁵

Debe precisarse, igualmente, que la facultad restrictiva del Congreso en lo referente a la determinación de la obligación tributaria, no implica que los entes territoriales encuentren reducida o afectada su autonomía.

El artículo 287 de la Constitución consagra el principio de autonomía territorial y señala que “*las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses*”, dentro de los límites de la Constitución y la ley, principio que se manifiesta en i) la autonomía política; ii) la autonomía normativa; iii) la autonomía administrativa; y iv) en la autonomía fiscal.

En lo atinente a autonomía fiscal, la Corte Constitucional indicó, refiriéndose se sus antecedentes y alcance, lo siguiente⁶:

“En virtud del principio de autonomía fiscal, las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley, pudiendo administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

La autonomía fiscal fue una preocupación fundamental en los debates de la Asamblea Nacional Constituyente, en la cual se señaló que el proceso de descentralización no implicaba simplemente una mera distribución de funciones, sino también la entrega de los recursos necesarios para el cumplimiento de las mismas en el marco del reconocimiento de un grado de autonomía fiscal:

⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Primera. Sentencia de 9 de febrero de 2012. Rad: 2008 – 00277. Consejera Ponente: Dra. María Elizabeth García González.

⁶ Corte Constitucional sentencia C- 891 de 2012. Magistrado Ponente: Dr. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

“ (...) para irrigar sin mezquindad recursos que lleguen a las bases mismas de la organización social y dar voto de confianza a los ciudadanos comunes para que, en su propia sede, en el municipio, el corregimiento, la comuna, la provincia, dispongan con autonomía de los dineros públicos, que de hecho les pertenecen, para combatir la miseria, la desnutrición, la enfermedad, la ignorancia y el desempleo, y para construir así las bases de un auténtico y democrático desarrollo económico y social”.

El proceso de descentralización que viene adelantándose hace varios años, se ha inspirado en la errónea idea de que descentralizar es simplemente atribuir más funciones. Por esta razón, el municipio, institución terminal del proceso de descentralización, se ha visto abrumado, en breve plazo, con responsabilidades de servicio sin antecedentes en nuestra historia. Las nuevas funciones llegaron con presteza mas no así los recursos necesarios para poderlas cumplir.

El Ejecutivo nacional se ha desembarazado de las competencias que “devolvió” al municipio, pero éste no logra desempeñarlas eficazmente, porque la nación quedó con los recursos, de tal manera que los problemas en vez de resolverse se agravan. Por el contrario, la verdadera descentralización es la que respalda financieramente las competencias que centro transfiere a la periferia”

El modelo actual de la organización del Estado colombiano responde a una concepción diferente a la del Estado unitario centralizado, fundado en la autonomía, que se atribuyó de manera explícita a las entidades territoriales, a través de las cuales se busca hacer efectivo el respeto a la identidad comunitaria local y a su capacidad de autodeterminarse, sin que se ignore por eso la necesidad de que ciertas actividades sean coordinadas y planeadas desde el poder central. Si bien el principio de autonomía fiscal no significa una soberanía fiscal, sí exige el respeto por el respeto de las facultades que la Constitución les ha otorgado a las entidades territoriales.

En este diseño constitucional, las facultades tributarias se encuentran jerarquizadas entre los órganos de

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

representación política a nivel nacional y local y se contempla la protección especial de los derechos mínimos de las entidades territoriales, lo cual ha llevado a la jurisprudencia de esta Corporación a plantear reglas precisas sobre el grado constitucionalmente admisible de intervención del legislador en la regulación de los tributos territoriales fundadas en tres (3) aspectos: (i) la distinción entre fuentes endógenas y exógenas de financiación de las entidades territoriales; (ii) la identificación de eventos concretos en los que resulta ajustado a la Carta que el legislador intervenga, excepcionalmente, en el régimen jurídico de los tributos de propiedad de las entidades territoriales; y (iii) la determinación de los criterios formal, orgánico y material para la identificación de la naturaleza de un tributo en particular.

El principio de autonomía de las entidades territoriales aparece afirmado en el sentido de que éstas tienen un derecho cierto sobre dichos recursos y rentas, lo cual implica que los pueden administrar con libertad e independencia, poniendo en práctica los mecanismos presupuestales y de planeación, salvo cuando la Constitución le asigna al legislador la competencia para establecer normas relativas a la destinación, inversión y manejo de las referidas rentas o ingresos. Cuando la ley ha autorizado tributos en favor de las entidades territoriales, éstas gozan de entera autonomía para hacerlos efectivos o dejarlos de aplicar, y para realizar los actos de destinación y de disposición, manejo e inversión” (Negrillas y subrayado fuera de texto).

En este contexto y de acuerdo con la providencia transcrita, es claro que el principio de legalidad tributaria, en el ámbito territorial, supone la determinación de los elementos del tributo por parte de los órganos de representación popular, esto es, las Asambleas y los Concejos.

Ahora bien y en lo atinente al caso sub examine, la Sala examinará si la norma demandada quebranta el ordenamiento jurídico, tal como lo señala la parte demandante. Los artículos 7° y 8° de la Ordenanza 19 de 30 de noviembre de 2000, “por la cual se expiden normas en materia de rentas”,

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

proferida por la Asamblea del Departamento de Cundinamarca, a la letra disponen:

“Artículo 7°.- Tasas. Las tasas se establecen con el fin de recuperar el costo de los formularios y documentos de seguridad que se emitan en procesos de sistematización y control en el impuesto de registro sobre vehículos automotores, las calcomanías y los servicios de tránsito del Departamento.

Artículo 8°.- Sistema y método. Para la fijación de las tasas, se tendrán en cuenta las siguientes pautas técnicas y de medición de los diferentes factores que han de incidir en la determinación de su costo.

La papelería y los documentos de seguridad deberán contener las características que permitan imprimirle mayores controles y seguridades en el pago de dichos impuestos, la cual será precedida de la utilización de elementos informáticos, de forma tal que quede rastro documental y en el sistema, de los hechos objeto del tributo, así como de información adicional para su correcta liquidación, los controles que sean necesarios y la generación de estadísticas.

En el caso de las calcomanías, se tendrán en cuenta por lo menos las exigencias previstas en la normatividad nacional y las demás que se consideren necesarias para una adecuada expedición de las mismas.

Para valorar los anteriores factores, se tendrán en cuenta las erogaciones que sean necesarias para poner en funcionamiento el esquema en su integralidad, en cada caso, ya sea directamente por parte del Departamento o de terceros.

En el reparto de los costos, se tendrá en cuenta el potencias números de actos sujetos al respectivo tributo, y a la calcomanía, y de trámites en los servicios de tránsito, con base en la información que se disponga para tales efectos. La Secretaría de Hacienda del Departamento, fijará en cada caso la tarifa aplicable para el respectivo período” (Negrillas y subrayado fuera de texto).

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

De la lectura de las mismas, la Sala considera, tal y como lo expuso el a-quo, que las referidas disposiciones vulneran el principio de legalidad en materia tributaria, en razón a que carecen de fundamento legal pues no hay norma que la autorice.

Ciertamente, no se encuentra dentro del ordenamiento jurídico disposición alguna que habilitara al ente territorial expedir la ordenanza atacada, esto es, no observó los parámetros establecidos por el constituyente ni citó las disposiciones en las cuales se fundaba el acto.

El artículo 7º de manera clara dispone que las “**tasas se establecen**” con el fin de recuperar el costo de los formularios y documentos de seguridad que se emitan en procesos de sistematización y control en el impuesto de registro sobre vehículos automotores del Departamento, por lo que, sin dubitación alguna, para la Sala la Asamblea Departamental creó e instituyó un tributo – tasa, contrariando los mandatos constitucionales.

No puede entenderse, como lo pretende hacer la parte demandada, que en este caso estamos frente al ejercicio de la soberanía y/o autonomía fiscal, por cuanto en los términos consagrados con antelación, el Departamento de Cundinamarca no está administrando un tributo y mucho menos determinando los elementos del mismo, sino que, por el contrario, se encuentra creando una tasa con su respectivo sistema y método de recaudo, circunstancia que desconoce los límites a la facultad impositiva de las Asambleas.

Adicionalmente y por la misma razón, para la Sala no se trata de la simple fijación de una tarifa para la recuperación de los costos, escapándose de la órbita y ámbito de ejercicio de funciones constitucionales consagradas para

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

los entes territoriales en el artículo 338 del Constitución Política⁷. Diferente a lo anotado por la parte actora, dicho precepto constitucional resulta ser un complemento a las siguientes normas que recogen el marco regulatorio del principio de legalidad:

El artículo 300 numeral 4^o de la Constitución dispone que *“Corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas: (...) 4. Decretar, de conformidad con la Ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales”*.

En concordancia con ello, el artículo 287, numeral 3^o⁸, señala que las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, *“dentro de los límites de la Constitución y la ley”*.

Por su parte, el artículo 150, numeral 12^o⁹, prescribe que corresponde al *“Congreso hacer las leyes. Por medio de ellas ejerce las siguientes funciones: (...) Establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*.

En conclusión, para la Sala resulta evidente que los numerales demandados vulneran el principio de legalidad tributaria al establecer una tasa por la

⁷ Constitución Política de Colombia. Artículo 338 *“En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos. Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”*.

⁸ Constitución Política de Colombia.

⁹ Constitución Política de Colombia.

Expediente No. 25000232400020090014501
Actora: MARTHA LUCÍA MATALLANA SÁNCHEZ

prestación del servicio de transporte en el Departamento de Cundinamarca sin respaldo legal, por lo que se confirmará la sentencia de instancia como en efecto se dispondrá en la parte resolutive de este proveído.

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

F A L L A:

PRIMERO: CONFÍRMASE la providencia apelada, esto es, la sentencia del 17 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Primera - Subsección "A", por las razones expuestas en la parte motiva.

SEGUNDO: Ejecutoriado este proveído, **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE Y CÚMPLASE.

Se deja constancia de que la anterior providencia fue leída, discutida y aprobada por la Sala en la sesión de la fecha.

MARÍA CLAUDIA ROJAS LASSO MARÍA ELIZABETH GARCÍA GONZÁLEZ
Presidenta

ROBERTO AUGUSTO SERRATO VALDÉS GUILLERMO VARGAS AYALA
Salvo Voto