



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C. catorce (14) de mayo de dos mil catorce (2014).

Radicación: 540012331000200500414 01
No. Interno: 19548
Asunto: Acción de nulidad
Demandante: ROBERT PETERSON AMAYA Y OTROS
Demandado: DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER

Contribución especial con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

SENTENCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el apoderado judicial del Departamento de Norte de Santander contra la sentencia del 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que resolvió:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Ordenanza N° 003 del 03 de marzo de 2005 expedida por la Asamblea de Norte de Santander.

SEGUNDO: DEVOLVER a la parte demandante el remanente de los dineros consignados para los gastos ordinarios del proceso.

TERCERO: *Una vez en firme ARCHIVAR el presente proceso.*

1. ANTECEDENTES

1.1. LA DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad, los ciudadanos Robert Peterson Amaya, Óscar Lizcano Ruiz y José Alejandro Isaza Lozano presentaron ante el Tribunal Administrativo de Norte de Santander las siguientes pretensiones:

“PRIMERA- *Comedidamente solicito que en sentencia que haga tránsito a cosa juzgada **se declare nulo** el siguiente acto administrativo, por ser violatorio de la Constitución y la ley:*

- La ordenanza No. 0003 del 3 de marzo de 2005, proferida por la H. Asamblea del Departamento de Norte de Santander, por medio de la cual se establece una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

SEGUNDA: *Que se ordene a la entidad demandada dar cumplimiento a la sentencia en los términos señalados en los artículos 175, 176 y 177 del C.C.A.”*

1.1.1. El acto acusado

El acto administrativo acusado es el siguiente:

**ORDENANZA No. 0003
(03 MAR 2005)**

**“POR LA CUAL SE ESTABLECE UNA CONTRIBUCIÓN CON DESTINO AL DEPORTE, LA RECREACIÓN Y EL APROVECHAMIENTO DEL TIEMPO LIBRE”
(P-003)**

LA ASAMBLEA DEL DEPARTAMENTO NORTE DE SANTANDER, en ejercicio de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las conferidas en el artículo 300 Num 4º, y Ley 181 de 1995.

ORDENA:

ARTÍCULO PRIMERO; (sic) CREACIÓN. Créase una contribución departamental con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, para todo el territorio del departamento de Norte de Santander, de conformidad con lo consagrado en la Ley 181 de 1995.

ARTÍCULO SEGUNDO.- HECHO GENERADOR: El hecho generador de la contribución departamental con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, lo constituye la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal, en los establecimientos comerciales cuya actividad económica consiste en prestar estos servicios, tales como moteles, amoblados, residencias y afines.

ARTÍCULO TERCERO.- SUJETO PASIVO. El sujeto pasivo de la contribución es el usuario del servicio que prestan los establecimientos comerciales del Departamento cuya actividad económica está prevista en el hecho generador.

ARTÍCULO CUARTO.- BENEFICIARIO DE LA CONTRIBUCIÓN. El beneficiario de la contribución es el departamento Norte de Santander, quien transferirá lo recaudado a través de la Tesorería General del Departamento, al Instituto de Deportes del Departamento Norte de Santander 'INDENORTE'.

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

ARTÍCULO SEXTO. TARIFA: La tarifa de la contribución, está cuantificada en un siete por ciento (7%) del valor del alquiler o alojamiento transitorio o temporal de habitación en cualquiera de sus modalidades, sin incluir IVA y consumos.

ARTÍCULO SÉPTIMO. CAUSACIÓN. La contribución departamental 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 temporal de la habitación en cualquiera de sus modalidades.

ARTÍCULO OCTAVO. DESTINACIÓN: La contribución establecida en la presente Ordenanza, será distribuida en porcentajes así:

1. Escuelas de Formación Deportiva de los 40 municipios del Departamento 68%
2. Deporte Formativo a los Municipios donde se cauce (sic) 29%
3. Control y vigilancia de las rentas departamentales 3%

ARTÍCULO NOVENO. PERIODO GRAVABLE. El periodo gravable de la contribución departamental es mensual, por lo tanto, se declarará y pagará mensualmente dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del periodo gravable en la Entidad financiera que determine la Secretaría de Hacienda del Departamento, la cual se denominará "TESORERÍA GENERAL DEL DEPARTAMENTO 7%, contribución al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre". Debiendo la Tesorería General del Departamento girar a favor del Instituto de Deportes del Departamento Norte de Santander 'INDENORTE' el valor recaudado por concepto de la contribución que mediante el presente acto administrativo se crea (sic).

PARÁGRAFO TRANSITORIO: Autorízase a la Secretaría de Hacienda del Departamento para diseñar los formularios y procedimientos para el recaudo y control de la contribución por un término de dos (2) meses.

ARTÍCULO DÉCIMO. CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN. La declaración de la contribución departamental al deporte, la Recreación y el Aprovechamiento del tiempo libre; deberá contener los siguientes requisitos:

1. Nombre o razón social del responsable
2. Identificación tributaria
3. Dirección del agente retenedor
4. Total ingresos netos sujetos a revisión
5. Total a pagar incluidas las sanciones o intereses
6. Firma del representante legal del establecimiento comercial
7. Firma del contador y/o revisor fiscal en los casos de ley

ARTÍCULO DÉCIMO PRIMERO. OBLIGACIONES DEL RESPONSABLE DE LA DECLARACIÓN Y PAGO DE LA CONTRIBUCIÓN DEPARTAMENTAL:

1. Expedir factura o documento equivalente con el lleno de los requisitos de ley y exhibir a las autoridades competentes cuando sea requerida.
2. Llevar un sistema contable que permita verificar o determinar los factores necesarios para establecer la base de la liquidación.
3. Llevar los libros en que se registre los ingresos diarios por concepto de alquiler o alojamiento transitorio o temporal de habitaciones, que permita verificar la base gravable.

ARTÍCULO DÉCIMO SEGUNDO. CONTROL. La fiscalización es competencia de la Secretaría de Hacienda Departamental de conformidad con los procedimientos establecidos en el Estatuto de Rentas Departamental.

ARTÍCULO DÉCIMO TERCERO. RÉGIMEN SANCIONATORIO. Las sanciones que se impongan serán las establecidas en el Estatuto de Rentas del Departamento:

- Sanción por mora en el pago de la contribución

- Sanción por no enviar información
- Sanción por extemporaneidad en la declaración
- Sanción por omisión en las declaraciones
- Sanción de inexactitud
- Sanción por no informar el cambio de dirección
- Clausura del establecimiento
- Sanción por obstaculizar el control

DÉCIMO CUARTO. *La presente ordenanza rige a partir de su sanción y publicación.”*

1.1.2. Normas violadas.

Los demandantes invocaron como normas violadas:

- Artículos 150 [numeral 12], 300 [numeral 4] y 338 de la Constitución Política.
- Ley 181 de 1995.

1.1.3. Concepto de la violación

- a. Violación del artículo 300 (numeral 4) de la Constitución Política por indebida aplicación. Inexistencia de la ley que fije el denominado “Impuesto al amor”. Incompetencia de la Asamblea Departamental de Norte de Santander para crear el impuesto al uso de moteles. Violación del principio de legalidad.**

Los demandantes alegaron que la expedición de la ordenanza demandada violó el principio de legalidad del tributo, en tanto estableció una contribución sin que preexistiera la ley que ordenara su creación ni sus elementos constitutivos.

Adujeron que la vulneración del artículo 300 resulta evidente si, además, se estudia en concordancia con el artículo 150 numeral 12 de la misma Constitución, que establece como competencia exclusiva del Congreso de la República la de crear las contribuciones fiscales y, excepcionalmente, las contribuciones parafiscales, en las condiciones que establezca la ley.

Manifestaron que conforme con la Constitución de 1991, todo acto administrativo debe expedirse, en primer lugar, conforme con la norma superior y, luego, con sujeción al ordenamiento legal.

Dijeron que, en el presente caso, la ordenanza demandada está afectada de inconstitucionalidad, por violación directa, lo que le resta validez al acto administrativo y que, por esa razón, debe anularse.

Indicaron que la facultad de las asambleas para crear impuestos está sometida al principio de legalidad tributaria, conforme con la reiterada jurisprudencia de esta Corporación y de la Corte Constitucional. Para sustentar su dicho, citaron la sentencia del 16 de marzo de 2001, dictada en el expediente No. 10669, con ponencia del magistrado Germán Ayala Mantilla y las sentencias C-987 de 1992¹, C-521 de 1997² y C-690 de 2003³, de las que transcribieron apartes.

Sostuvieron que de acuerdo con la doctrina jurídica, la incompetencia es uno de los vicios más graves en los que puede incurrir un acto administrativo. Que, por esa razón, en ejercicio de control de legalidad de la actividad de la

¹ M.P.

² M.P. José Gregorio Hernández Galindo.

³ M.P. Rodrigo Escobar Gil.

administración pública, los ciudadanos pueden ejercer la acción pública de nulidad, con el objeto de que los actos viciados desaparezcan del ordenamiento jurídico.

b. Violación del artículo 338 de la Constitución Política por falta de aplicación.

A juicio de los demandantes, la violación del artículo 338 de la Constitución es evidente si se tiene en cuenta que en el ordenamiento legal vigente no existe una ley que haya fijado el impuesto o la contribución por el servicio de alojamiento transitorio o temporal, en lugares conocidos como moteles, residencias, amoblados y establecimientos afines, creado en la ordenanza demandada.

Indicaron que esos elementos no pueden ser fijados de forma autónoma y discrecional por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, pues dicha actuación vulneraba el principio de legalidad tributaria.

c. Violación de la Ley 181 de 1995 por indebida aplicación. Inexistencia de autorización legal para establecer la contribución por la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal. Falsa motivación. Inexistencia de definición legal de los elementos esenciales del tributo.

Los demandantes alegaron que la Ley 181 de 1995 contiene disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la educación física y creó el Sistema Nacional de Deporte. Que, por tanto, resulta censurable que se cite como fundamento de la expedición de la

ordenanza demandada sin indicar, en forma concreta, el artículo que establece que se pueden crear impuestos a la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal que presten los establecimientos de comercio como los moteles o amoblados.

Que, sin perjuicio de lo anterior, es claro que la ley mencionada tampoco estableció el hecho generador, el sujeto activo, el sujeto pasivo, la base gravable o la tarifa del tributo creado con la ordenanza demandada, de tal suerte que, por esa falencia, la ordenanza también resulta ilegal por falsa motivación, pues el acto demandado fue expedido con fundamento en una ley que no regula el tema del establecimiento de la contribución por parte de las entidades territoriales por la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal.

Sostuvieron que si se revisa el contenido de la Ley 181 de 1995, fácilmente se concluye que allí no se estableció o autorizó la creación del tributo demandado, y, en ninguna de sus normas se relacionó dicho impuesto.

Que, por todo lo anterior, es procedente la declaratoria de nulidad solicitada.

1.2. SUSPENSIÓN PROVISIONAL

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante auto del 19 de julio de 2006⁴, negó la suspensión provisional solicitada por los demandantes en el escrito de la demanda, por considerar que, una vez confrontada la ordenanza demandada con las normas constitucionales invocadas como violadas, no se advirtió la vulneración directa o manifiesta, como lo exigía el

⁴ Folios 55 a 61.

artículo 152 del Decreto 01 de 1984. Esa decisión fue objeto de recurso, que, posteriormente fue declarado desierto, mediante auto del 13 de diciembre de 2007⁵.

1.3. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El apoderado judicial del **Departamento de Norte de Santander** se opuso a las pretensiones de la demanda. Luego de un extenso recuento de la historia y protección del derecho al deporte y del reconocimiento que ha tenido como derecho fundamental conexo al derecho a la salud por la jurisprudencia de la Corte Constitucional, alegó que el Gobernador del Departamento de Norte de Santander propuso ante la Asamblea del mismo departamento el estudio de la Ordenanza No. 003 de 2005, pues consideró que los recursos para el sector del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre eran, en su momento, muy escasos, y que aún continúan siendo escasos. Que, por esa razón, era necesario gravar el servicio de alojamiento temporal con una contribución especial, consistente en un porcentaje sobre el valor del servicio de alquiler o alojamiento temporal de habitación, en cualquiera de sus modalidades, sin incluir el IVA y el consumo.

Adujo que la contribución cuestionada tiene su origen en el artículo 75 inciso 2 numeral 2 de la Ley 181 de 1995 y desarrolló lo dispuesto por el constituyente primario en los artículos 1, 2 y 52 de la Constitución Política, normas que son claras al otorgar las facultades de descentralización y autonomía en cabeza de las entidades estatales y que establecen como fin de dichos entes territoriales, el de servir a la comunidad, con la promoción de

⁵ Folios 74 a 75.

la prosperidad general y con garantía de efectividad de los principios, derechos y deberes.

Dijo que los cargos presentados por los demandantes contra el acto administrativo acusado no tienen la entidad suficiente como para que se declare la nulidad de la ordenanza.

Que, en todo caso, el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 autorizó a las asambleas departamentales a crear rentas con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, y que, en ninguna de las normas de la ley, se prescribe regla o directriz para que los entes territoriales no puedan establecer un impuesto, tasa o contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

Sostuvo que la contribución instituida en el acto administrativo demandado corresponde “*a su concepto*”, pues cumple con un beneficio individual o de un grupo determinado de personas, que se concreta en la realización de obras, de gastos públicos, y de actividades de servicio por parte del Estado, establecida como una política pública por parte de la Gobernación de Norte de Santander.

Indicó que dicha contribución servía de manera eficaz para cumplir con una política seria con respecto al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, que se concretaba en *una ventaja efectiva y ponderada para los beneficiarios*, como se evidenciaba en este caso.

Finalmente, sostuvo que la Asamblea de Norte de Santander, al dictar la Ordenanza No. 0003 de 2005, no desconoció los lineamientos establecidos

en el artículo 287 [numeral 3] ni 300 [numeral 4] de la Constitución Política, en tanto que se limitó a enunciar uno de los recursos financieros de carácter estatal *“con que cuentan los entes deportivos para su ejecución, como 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.”* Que tampoco violó el principio de legalidad tributaria, pues el acto administrativo demandado fue expedido en el marco de las facultades concedidas por la Constitución Política y por la Ley 181 de 1995.

Por todo lo anterior, pidió que se negaran las pretensiones de la demanda.

1.4. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en sentencia del 27 de octubre de 2011, declaró la nulidad de la Ordenanza No. 0003 de 2005, expedida por la Asamblea de Norte de Santander, por violación al principio de legalidad tributaria.

El Tribunal consideró que si bien el departamento demandado alegó que el fundamento legal del acto acusado era el numeral 2 del artículo 75 de la Ley 181 de 1995, lo cierto es que dicha norma no creó ningún tributo ni facultó a la asamblea demandada a crear una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, cuyo hecho generador fuera la prestación del servicio de alojamiento temporal o transitorio en moteles, amoblados, residencias y afines. Que tampoco fijó pautas para que los departamentos pudieran determinar los elementos esenciales del tributo ni autorizó a los departamentos a que crearan una contribución con esas

características ni delimitó el hecho gravado.

Sostuvo que si bien la norma citada como fundamento del acto acusado enunció que los recursos con que cuentan los entes deportivos departamentales para la ejecución, como las rentas creadas por las asambleas, constituyen fuente económica para el cumplimiento de las metas relacionadas con el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, lo cierto es que no creó una contribución a cargo de los usuarios del servicio de moteles, amoblados o residencias en el departamento, razón por la que la entidad acusada no podía fundamentarse en el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 para implantar una contribución a cargo de los usuarios de los servicios mencionados, pues con esa actuación suplantó la labor del legislador.

1.5. EL RECURSO DE APELACIÓN

El apoderado del Departamento de Norte de Santander presentó recurso de apelación. Adujo que con el Acto Legislativo No. 02 del año 2000, que modificó el artículo 52 de la Constitución Política, se consideró al deporte y la recreación como parte del gasto público social, por ser una de las necesidades básicas en las que tiene que invertir el Estado para propender por el bienestar general y el mejoramiento de la calidad de vida de la población.

Que, entonces, como el deporte forma parte del gasto público, debe incluirse en las políticas públicas departamentales y en el presupuesto, toda vez que requiere de políticas de inversión.

Alegó que, en este caso, se debe aplicar un test intermedio de constitucionalidad, pues al lado del principio de legalidad coexiste el principio de igualdad en materia tributaria, del que se deriva que las Asambleas Departamentales, por expresa facultad constitucional, tienen, al igual que al Congreso, potestad para imponer gravámenes.

Insistió en que la contribución cuestionada se fundamentó en el artículo 75 inciso 2 numeral 2 de la Ley 181 de 1995 y desarrolló lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 52 de la Constitución Política, normas que son claras al otorgar las facultades de descentralización y autonomía a las entidades estatales.

Reiteró que el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 autorizó a las asambleas departamentales a crear rentas con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre y que, en ninguna de las normas de la ley, se prohibió a los entes territoriales establecer un impuesto, tasa o contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

Repitió que la contribución instituida en el acto administrativo demandado contribuye de manera eficaz con la política de protección y promoción del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, como derechos fundamentales conexos al derecho a la salud.

Finalmente, reiteró que la Asamblea de Norte de Santander, al dictar la Ordenanza No. 0003 de 2005, no desconoció los lineamientos establecidos en el artículo 287 [numeral 3] ni en el 300 [numeral 4] de la Constitución Política, en tanto que se limitó a enunciar uno de los recursos financieros de

carácter estatal *“con que cuentan los entes deportivos para su ejecución, como 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.”* Que tampoco violó el principio de legalidad tributaria, pues el acto administrativo demandado fue expedido en el marco de las facultades concedidas por la Constitución Política y por la Ley 181 de 1995.

Por todo lo anterior, solicitó que se revocara la decisión de primera instancia.

1.6. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

Las partes no alegaron de conclusión.

1.7. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no rindió concepto en este caso.

2. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el apoderado del Departamento de Norte de Santander, la Sala decidirá si es nula la Ordenanza No. 0003 de 2005, *por la cual se establece una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.*

Para el efecto, la Sala plantea el siguiente problema jurídico:

2.1. Problema jurídico

Conforme con las razones expuestas en el recurso de apelación, el problema jurídico a resolver es el siguiente:

¿Podía la Asamblea Departamental de Norte de Santander gravar con una contribución especial con destino al deporte la prestación del servicio de alojamiento temporal en moteles, amoblados, residencias o establecimientos de comercio?

La Sala considera que la Asamblea Departamental de Norte de Santander **no** podía gravar con contribución alguna la prestación del servicio de alojamiento temporal en los establecimientos de comercio cuya actividad económica consista en prestar ese servicio, como moteles, amoblados o residencias.

Las razones que fundamentan la anterior conclusión son las siguientes:

La Ley 181 de 1995 creó el Sistema Nacional de Deportes y lo definió como *el conjunto de organismos, articulados entre sí, para permitir el acceso de la comunidad al deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre, la educación extraescolar y la educación física*⁶.

En la misma ley, el artículo 75⁷ dispuso que la financiación del Sistema Nacional de Deportes, en particular, la de los Entes Deportivos

⁶ Artículo 46.

⁷ **Artículo 75º.**- El Instituto Colombiano del Deporte, Coldeportes, como organismo del orden nacional, contará:

1. Además de los recursos que destine la Nación para los gastos de funcionamiento e inversión de Coldeportes, el Gobierno destinará los recursos provenientes del Impuesto al Valor Agregado, IVA, correspondiente a los servicios de: restaurantes y cafeterías (901); hoteles y demás establecimientos de alojamiento (902); servicios de diversión y esparcimiento,

Departamentales, se efectuaría, además de los recursos que destine la Nación, con las rentas que crearan las Asambleas Departamentales para el efecto. Sin embargo, la expresión *crearán* debe entenderse en concordancia con los principios de legalidad del tributo y reserva de ley. Bajo ese supuesto se tiene que la Ley 181 de 1995 no creó ningún impuesto ni contribución al autorizar a las Asambleas Departamentales gravar la actividad de prestación de servicios de alojamiento temporal, con el objeto de financiar el funcionamiento de los entes deportivos departamentales.

En consecuencia, para resolver el caso *sub lite*, la Sala reiterará la jurisprudencia relacionada con la potestad de las entidades territoriales para establecer tributos locales y luego, en los términos del recurso de apelación, estudiará si la Ordenanza No. 0003 de 2005, proferida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, está viciada de nulidad por violación a las normas superiores y por falsa motivación.

2.2. De la potestad de las entidades territoriales para establecer tributos locales. Principios de legalidad y de certeza tributaria.

actividades de discotecas, salas de baile, y centros similares (910); revelado, estudios fotográficos y fotocopias (918).

2. Las partidas que como aporte ordinario se incluyan anualmente en el Presupuesto General de la Nación.
3. El producto de las rentas que adquiera en el futuro, por razón de la prestación de servicios o cualquier otro concepto, de acuerdo con su finalidad, y
4. Las demás que se decreten a su favor.

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.

**Principio de reserva de ley. Reiteración jurisprudencial.
Sentencia del 12 de diciembre de 2014. Expediente No. 19037⁸.**

El artículo 338 de la Constitución Política dispone:

ARTICULO 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.

De la norma transcrita se advierte que los órganos de representación popular deben fijar directamente los elementos del tributo. De este mandato se desprenden dos de los principios rectores del sistema tributario, a saber: el de legalidad tributaria y el de certeza de los tributos.

El principio de legalidad tributaria exige que sean los órganos de elección popular los que de manera directa señalen los sujetos activo y pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa de la obligación tributaria, esto es, los elementos esenciales del tributo. Por excepción, respecto de la tarifa de las tasas y contribuciones, el artículo 338 *ibídem* autoriza que se atribuya

⁸ M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Demandante: Humberto Hasbún Lombana contra Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla.

la competencia de fijarla a las autoridades administrativas, siempre que en la ley, la ordenanza o el acuerdo respectivo se fije el sistema y el método para determinarla.

Por su parte, el principio de certeza del tributo establece que no basta con que los órganos de representación popular sean los que directamente establezcan los elementos del tributo, sino que al hacerlo deben determinar con suficiente claridad y precisión todos los elementos, pues, de lo contrario, como lo ha señalado la Corte Constitucional, no sólo se genera inseguridad jurídica, sino que en el momento de la aplicación de las normas se permiten los abusos impositivos⁹.

Este principio tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén consagrados de manera inequívoca en la ley, ordenanza o acuerdo, bien porque las normas que crean el tributo los expresan con claridad, o porque en el evento en que una disposición remite a otra para su integración, es posible identificar dentro del texto remitido el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho gravable, la base gravable y la tarifa¹⁰.

Aunque, como lo ha advertido la Corte Constitucional, no siempre resulta exigible que la determinación de los elementos del tributo sea expresa y no se viola el principio de legalidad tributaria cuando uno de tales elementos no está determinado en la ley pero es determinable a partir de ella.

Así, el principio de certeza del tributo se vulnera no solo con la omisión en la determinación de sus elementos, sino también cuando en su definición se

⁹ Corte Constitucional. Sentencia C-121 de 2006. M.P.: Marco Gerardo Monroy Cabra.

¹⁰ Corte Constitucional. Sentencia C-891 de 2012. M.P. Jorge Ignacio Pretelt Chaljub.

acude a expresiones ambiguas o confusas. No obstante, en tales eventos, el principio resulta quebrantado cuando la falta de claridad sea insuperable, es decir, cuando no sea posible establecer el sentido y alcance de las disposiciones, de conformidad con las reglas generales de hermenéutica jurídica¹¹.

En relación con la posibilidad de delegar el establecimiento de las tarifas, la jurisprudencia constitucional ha precisado que el ejercicio de esa atribución no es absoluta, pues la autoridad delegante debe fijar el sistema y el método que el delegatario debe tener en cuenta para definir los costos y beneficios que causan los servicios que el Estado presta, así como la forma de hacer su reparto¹².

En el mismo sentido, la Sala ha señalado que las ordenanzas y los acuerdos pueden delegar en las autoridades administrativas la fijación de las tarifas de las tasas y contribuciones, pero deben fijar directamente el sistema y el método para definir los costos y beneficios y la forma de hacer su reparto, como elementos cuantificadores necesarios para fijar las tarifas de estos tributos, pues dicha facultad se debe entender con sujeción a la norma constitucional, ya que la autoridad administrativa no se puede arrogar facultades propias de las corporaciones públicas de elección popular¹³.

La razón de que sean las leyes, ordenanzas o acuerdos las que fijen directamente el sistema y el método para definir los costos de los servicios prestados, la participación en los beneficios proporcionados y la forma de

¹¹ *Ibidem*.

¹² Corte Constitucional, sentencia C-1371 de 2001. M.P.: Álvaro Tafur Galvis.

¹³ Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. C.P.: Ligia López Díaz. Bogotá D.C., 18 de mayo de 2006. Radicación número: 5000123-31000200300071 01. Número interno: 15197. Actor: VÍCTOR OBDULIO BENAVIDES LADINO. Demandado: MUNICIPIO DE VILLAVICENCIO.

hacer su reparto, es la necesidad de que existan directrices técnicas y limitaciones que garanticen a los contribuyentes certidumbre acerca de la forma en que es calculada y cobrada la tarifa de la tasa o contribución¹⁴.

Ahora bien, del principio de legalidad tributaria se deriva el principio conforme al que sólo la ley puede imponer gravámenes, limitaciones o restricciones a las personas. Esto es, el principio de reserva de ley.

Los artículos 114 y 150 [numerales 1 y 2] de la Constitución Política establecen la *cláusula general de competencia* para el legislador, conforme con la que, por un lado “...*el órgano que tiene la potestad genérica de desarrollar la Constitución y expedir las reglas de derecho es el Congreso...*”¹⁵, y, por otro, “... *el desarrollo de la potestad reglamentaria por el Gobierno exige que la ley haya previamente configurado una regulación básica o materialidad legislativa, a partir de la cual, el Gobierno puede ejercer la función de reglamentar la ley con miras a su debida aplicación, que es de naturaleza administrativa, y está entonces sujeta a la ley ...*”¹⁶.

La Corte Constitucional, en reiterada jurisprudencia, ha distinguido la competencia general del legislador para desarrollar aquellas materias, cuya regulación no haya sido atribuida por la Constitución a otra autoridad, de la llamada reserva de ley, “*que es una institución jurídica conforme a la cual, por disposición de la propia Constitución, corresponde exclusivamente al legislador el desarrollo de determinadas materias*”¹⁷. (...) “*De esta manera el principio de legalidad general, que se expresa en el sistema de articulación de fuentes formales del derecho contenido en la Constitución, ha sido*

¹⁴ Sobre este particular, ver sentencias C-155 del 26 febrero de 2003. M.P. Eduardo Montealegre Lynett y C-455 del 20 de octubre 1994, M.P. José Gregorio Hernández.

¹⁵ Corte Constitucional, Sentencia C-280 de 1996

¹⁶ Corte Constitucional, Sentencia C-474 de 2003.

¹⁷ C-690 de 2003

concretado por la propia Carta, mediante el establecimiento de específicas reservas de ley en determinadas materias”¹⁸.

En materia tributaria existe una reserva especial de ley, prevista en los artículos 150 [numeral 12] y 338 de la Constitución. De conformidad con la primera de las normas citadas, corresponde al Congreso, mediante una ley *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”*. Para ese efecto, se ha excluido la posibilidad de la legislación delegada, pues, de acuerdo con el artículo 150 [numeral 10] de la Constitución, las facultades extraordinarias legislativas no pueden conferirse para decretar impuestos. En el artículo 338 Superior, a su vez, se materializa el principio de predeterminación del tributo, *“según el cual una lex previa y cierta debe señalar los elementos esenciales de la obligación fiscal”¹⁹*, es decir, el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. La definición de tales elementos, ha dicho la Corte Constitucional, está sujeta al rigor del principio de legalidad que exige que la misma se realice de manera clara e inequívoca.

En torno a la amplitud de la autonomía legislativa para la regulación sustantiva del tributo, y aún de los deberes formales en la tributación, la Corte Constitucional ha sostenido:

“(…) La atribución de legislar en materia tributaria, principalmente encomendada al Congreso de la República, es lo bastante amplia y discrecional como para permitirle fijar los elementos básicos de cada gravamen atendiendo a una política tributaria que el mismo legislador señala, siguiendo su propia

¹⁸ *Ibíd.*

¹⁹ Corte Constitucional, Sentencia C-155 de 2003.

evaluación. Sus criterios y sus orientaciones en torno a las mejores conveniencias de la economía y de la actividad estatal.

“Así, mientras las normas que al respecto establezca no se opongan a los mandatos constitucionales, debe reconocerse como principio el de la autonomía legislativa para crear, modificar y eliminar impuestos tasas y contribuciones nacionales, así como para regular todo lo pertinente al tiempo de su vigencia, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables y las formas de cobro y recaudo.”²⁰ (Se destaca).

Ahora bien, esta Sala ha sido de la postura de que las entidades territoriales tienen potestad para establecer los elementos del tributo, siempre que el tributo haya sido creado o autorizado por la Ley.

Sobre el particular, en la Sentencia del 11 de marzo de 2010, dictada en el expediente No. 16667, la Sala hizo un recuento de las diversas posturas acogidas por esta Corporación, en relación con la autonomía impositiva de las entidades territoriales y aludió a la sentencia del 9 de julio de 2009, también proferida por esta Sección, que, haciendo alusión al precedente jurisprudencial de la Corte Constitucional, retomó los planteamientos generales expuestos en la sentencia de 15 de octubre de 1999²¹, Exp. 9456, C.P. Dr. Julio E. Correa Restrepo, en la que se señaló que “(...) *en virtud del denominado principio de “predeterminación”, el señalamiento de los elementos objetivos de la obligación tributaria debe hacerse exclusivamente por parte de los organismos de representación popular, en la forma consagrada en el artículo 338 de la Constitución, que asignó de manera*

²⁰ Corte Constitucional, Sentencia C-222 de 1995.

²¹ Pie de página original de la sentencia del 9 de julio de 2009: “Si bien en esta sentencia se declaró la nulidad del Acuerdo demandado, ello obedeció a que a través del acto acusado se creaba el impuesto de telefonía móvil celular cuando la Ley hace referencia a telefonía urbana, por lo que se concluyó que el Concejo Municipal carecía de facultades para ello”.

excluyente y directa a la ley, la ordenanza o el acuerdo la definición y regulación de los elementos estructurales de la obligación impositiva, al conferirles la función indelegable de señalar “directamente” en sus actos: los sujetos activos y pasivos, los hechos generadores, las bases gravables y las tarifas de los impuestos.”

También se acogió, de la sentencia citada que, “(...) creado el tributo o autorizada su implantación por parte de la ley, en el evento de que ésta no se haya ocupado de definir todos los presupuestos objetivos del gravamen y por ende del señalamiento de los elementos esenciales de identificación y cuantificación, corresponde directamente a las respectivas corporaciones de elección popular, efectuar las previsiones sobre el particular”. (Se subraya)

Por todo lo anterior, queda claro que, de acuerdo con la jurisprudencia reiterada tanto de esta Corporación, como de la Corte Constitucional, existe una autonomía limitada para las entidades territoriales en materia tributaria, en el sentido de que debe existir un tributo creado o cuya creación sea autorizada por la ley, para que las entidades territoriales lo adopten y establezcan los elementos que no fueron definidos por la ley habilitante.

2.3. El asunto de fondo. Aplicación del precedente²².

De acuerdo con lo expuesto en antecedentes, en el caso concreto se tiene que la Asamblea Departamental de Norte de Santander, mediante la Ordenanza No. 0003 de 2005, creó, con fundamento en la Ley 181 de 1995, “una contribución departamental con destino al deporte, la recreación y el

²² Ver, entre otras, las sentencias dictadas en los expedientes No. 9546 del 15 de octubre de 1999, 16544 del 9 de julio de 2009, 16315 del 6 de agosto de 2009 y 19037 del 12 de diciembre de 2014.

aprovechamiento del tiempo libre, para todo el territorio del Departamento de Norte de Santander.” (Artículo primero).

A juicio de los demandantes, la Ordenanza No. 0003 de 2005, expedida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, es nula por violación de normas superiores (artículo 300 numeral 4° y 150 numeral 12 de la Constitución Política por indebida aplicación, artículo 338 de la Constitución Política por falta de aplicación) y por falsa motivación.

Mediante sentencia del 27 de octubre de 2011, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander declaró la nulidad de la ordenanza acusada porque encontró probado que la asamblea del mismo departamento, al crear una contribución a cargo de los usuarios del servicio de alojamiento temporal o transitorio, sin autorización legal previa, vulneró el principio de legalidad del tributo.

Tanto en la contestación a la demanda como en el recurso de apelación, el Departamento de Norte de Santander alegó que el fundamento de la contribución objeto de demanda se encontraba en los artículos 300 [numeral 4] de la Constitución Política y 75 [inciso 2, numeral 2] de la Ley 181 de 1995. Sin embargo, si bien el artículo 300 [numeral 4] de la Constitución Política otorgó a las Asambleas Departamentales la potestad de decretar tributos, dicha potestad fue conferida de conformidad con la ley, esto es, previa creación legal del tributo o previa autorización legal para la creación del mismo. En todo caso, tal como lo ha sostenido la jurisprudencia de esta Sala, el tributo debió haber sido creado por el legislador, con, por lo menos, la indicación del hecho generador del mismo.

Visto el contenido del artículo 75 [inciso 2, numeral 2] de la Ley 181 de 1995, la Sala advierte que la norma no creó ningún impuesto ni autorizó a las asambleas departamentales para que lo crearan. Si bien la norma dispuso que los entes deportivos departamentales se financiarían con las rentas que las asambleas crearan para el efecto, lo cierto es que esa creación más bien se trata de una adopción de las contribuciones que el legislador cree o autorice para el efecto, pues, como ya se dijo, la potestad para crear tributos es exclusiva del legislador –principio de reserva de ley, al que ya se aludió con anterioridad-.

Con fundamento en la doctrina judicial expuesta y en la postura adoptada por esta Sala, queda claro que el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 no creó ningún impuesto o contribución que gravara la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal en establecimientos comerciales tales como moteles, residencias, amoblados y similares, razón por la que la Asamblea Departamental de Norte de Santander excedió las atribuciones que constitucionalmente le fueron otorgadas.

En efecto, de conformidad con lo expuesto por esta Sala en las sentencias dictadas en los expedientes No. 9546 del 15 de octubre de 1999²³, 16544 del 9 de julio de 2009²⁴, 16315 del 6 de agosto de 2009²⁵, entre otras, si bien se ha considerado que las entidades territoriales de elección popular, tales como Asambleas Departamentales y Concejos Municipales y Distritales tienen potestad para fijar los elementos de los tributos, dicha potestad no es ilimitada, pues está sujeta a la ley que crea el impuesto o que autoriza la creación del mismo.

²³ M.P. Julio E. Correa Restrepo.

²⁴ M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²⁵ M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

En ese entendido, para la Sala es claro que la Asamblea Departamental de Norte de Santander no estaba siquiera autorizada para imponer un gravamen o contribución a la prestación del servicio de alojamiento transitorio o temporal en los establecimientos comerciales cuya actividad económica consistiera en prestar ese servicio, toda vez que la Ley 181 de 1995 no lo dispuso así.

Las razones anteriores son suficientes para confirmar la decisión de primera instancia que declaró la nulidad de la Ordenanza No. 0003 de 2005, expedida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, en tanto se encontraron probados los cargos por violación a normas superiores y por falsa motivación: el primero, por exceso en el ejercicio de la potestad impositiva atribuida a las Asambleas Departamentales (artículos 300 numeral 4 y 338 de la Constitución Política); el segundo, por falsa motivación, en tanto que la Ley 181 de 1995 no creó ni autorizó la creación de contribución alguna en favor del deporte y menos en los términos descritos en la Ordenanza 003 de 2005, además de la violación a los principios de legalidad y de reserva de ley, que también se encontró probada.

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,

F A L L A

CONFÍRMASE la sentencia del 27 de octubre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, por las razones expuestas.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ