



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

**CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., catorce (14) de noviembre de dos mil diecinueve (2019)

**Referencia:** NULIDAD SIMPLE  
**Radicación:** 68001-23-31-000-2009-00120-01 (23944)  
**Demandante:** ASOCIACIÓN DE HOTELES, MOTELES Y RESIDENCIAS DE COLOMBIA (ASOREMO)  
**Demandado:** DEPARTAMENTO DE SANTANDER  
**Temas:** Potestad impositiva de las autoridades departamentales. Contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

**SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA**

---

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 18 de mayo de 2012, del Tribunal Administrativo de Santander, que declaró la nulidad del acto demandado (f. 62).

**ANTECEDENTES PROCESALES**

## **Demanda**

En ejercicio de la acción de nulidad simple prevista en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante solicitó la nulidad de la Ordenanza 0018 del 2004<sup>1</sup>, proferida por la Asamblea Departamental del Santander.

El texto del acto enjuiciado, es el siguiente:

Ordenanza 0018, del 30 de marzo de 2004

*“Por la cual se establece una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre”*

Considerando:

- a. Que el Instituto Departamental de recreación y Deportes de Santander “INDERSANTANDER” es un establecimiento público del orden departamental, con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio independencia adscrito a la Secretaría de Educación Departamental.
- b. Que el Instituto Departamental de recreación y Deportes de Santander “INDERSANTANDER”, promover, difundir y fomentar la práctica del deporte, educación, física y recreación en el territorio departamental de conformidad con lo señalado en la Ley 181 de 1995 denominada “Ley del Deporte”.
- c. Que el artículo 52 de la Carta Política consagra al deporte y la recreación como gasto social y la Ley 181 de 1995, en su artículo 75 inciso 2.º, numeral 2º, estipula que los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con las rentas que creen las asambleas departamentales con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

Ordena:

Artículo primero: créase con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre en el departamento de Santander; la contribución departamental a moteles, amoblados, residencias y afines.

Artículo segundo- hecho generador: lo constituye la prestación de los servicios de alojamiento transitorio o temporal, que en los establecimientos comerciales, la actividad económica consista en prestar estos servicios como moteles, amoblados, residencias y afines.

Artículo tercero- sujeto pasivo: los sujetos pasivos de la contribución departamental para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, serán los usuarios de los servicios que prestan los establecimientos comerciales del departamento cuya

---

<sup>1</sup> Por la cual se establece una contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.

actividad económica está prevista en el hecho generador.

Son responsables de la contribución los establecimientos comerciales cuya actividad económica consista en prestar servicios de alojamiento (transitorio o temporal, como moteles, amoblados, residencias ya fines).

Artículo cuarto- base gravable: está constituida por el valor del servicio de alquiler o alojamiento transitorio o temporal de habitación en cualquiera de sus modalidades, sin incluís IVA y consumos.

Artículo quinto- tarifa: la tarifa de la contribución para el deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre será el cuatro por ciento (4 %).

Artículo sexto: concédase facultades al señor Gobernador del departamento de Santander por un término de tres (3) meses contados a partir de la publicación de la presente ordenanza, para reglamentar todo lo relacionado con os procedimientos y controles necesarios para su cumplimiento y ejecución.

Artículo séptimo: la presente ordenanza rige a partir de su sanción y publicación

A los anteriores efectos, invocó como violados los artículos 1.º, 6.º, 114, 121 a 123.2, 150.12, 287, 300, 338 y 363 de la Constitución.

El concepto de violación planteado se sintetiza así (ff. 14 y 15 c 1):

Expuso que la «*contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre*», no se trata de una contribución, sino de un impuesto a los servicios de hospedaje que prestan los moteles, residencias y hoteles, cuya creación no está autorizada por la ley. Ello, en la medida en que no conlleva un beneficio al sector, *i. e.*, moteles, residencias y hoteles, que son los sujetos pasivos, ni su cobro se debe a la recuperación de costos por la prestación de un servicio prestado por el departamento.

En su criterio, el artículo 75 de la Ley 181 de 1995, que es el fundamento legal de la ordenanza demandada, solo autoriza a las asambleas departamentales para crear contribuciones, para el fomento del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, empero, el tributo creado por el departamento correspondió a un impuesto, y carecía de autorización legal para darle origen a esa norma.

### **Contestación de la demanda**

El demandado contestó la demanda y se opuso a las pretensiones (ff. 33 a 37 c 1), en los siguientes términos:

Consideró que debió vincularse en el extremo pasivo de la *litis* al Instituto

Departamental de Recreación y Deportes de Santander (INDER Santander), habida cuenta de que era la única beneficiada del tributo cuestionado. En consecuencia, propuso la excepción de «*no comprender la demanda todos los litisconsortes necesarios*».

Sobre el objeto de debate, sostuvo que la contribución demandada fue autorizada por la Ley 181 de 1995, en consecuencia, no fue transgredida la reserva de ley. Añadió que el gobernador de Santander reglamentó la ordenanza demandada, a través del Decreto 00172 de 2004.

Sostuvo que, en todo caso, de la lectura del artículo 338 de la Constitución, se advierte un margen de potestad tributaria a las asambleas departamentales, que les permite establecer contribuciones siguiendo el procedimiento de aprobación, sanción y promulgación.

### **Sentencia apelada**

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 134 a 143 c 1), para lo cual:

Señaló, en primer lugar, que no era necesario la comparecencia al proceso de INDER Santander, habida consideración de que esa entidad no intervino en la creación del acto administrativo demandado, en consecuencia, declaró no probada la excepción de falta de integración del litisconsorcio necesario propuesta por el demandado.

Sobre el fondo del asunto, sostuvo que, de acuerdo con la jurisprudencia del Consejo de Estado, las potestades de las asambleas para establecer tributos se encuentran limitadas por cuenta de que deben estar precedidas de una ley de creación o autorización del tributo (sentencia del 09 de julio de 2009, exp. 16544, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia).

Con arraigo en lo anterior, concluyó que el ente demandado creó un impuesto, sin que el legislador haya autorizado tal tributo, el cual recayó sobre los servicios de hospedaje de los moteles, residencias y hoteles, de suerte que la ordenanza resultaba ilegal.

### **Recurso de apelación**

La parte demandada apeló la sentencia (ff. 68 a 72 c 1), pues insistió en que el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 sí permitió que los departamentos crearan rentas con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre y que, por disposición del artículo 52 de la Constitución, el deporte y la

recreación son derechos fundamentales y constituyen gasto social que requiere financiación.

Añadió que debía tenerse en cuenta la sentencia C-221 de 2011, emitida por la Corte Constitucional, en la que se estudió la constitucionalidad del artículo 75 de la Ley 181 de 1995.

### **Alegatos de Conclusión**

La demandante solicitó mantener la decisión de primera instancia por las mismas razones que expuso el tribunal (f. 12).

El INDER Santander también alegó de conclusión, a efectos de reiterar lo planteado por el demandado en el recurso de apelación (ff. 9 y 10).

### **Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público guardó silencio en esta oportunidad.

## **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

1- Previamente a decidir sobre el fondo del asunto, la Sala advierte que no se tendrá en cuenta el escrito de alegatos presentado por el INDER Santander, por cuanto esa entidad no fue convocada como extremo pasivo ni tampoco puede comparecer como coadyuvante de la parte demandada, teniendo en cuenta que precluyó la oportunidad para dicha intervención, según voces del artículo 146 del CCA.

2- Por otra parte, la Sala decide sobre la legalidad de la Ordenanza 0018 de 2004, de la Asamblea Departamental de Santander, atendiendo a los cargos de apelación formulados por el demandado contra la sentencia de primera instancia, que la anuló.

La norma enjuiciada creó «*la contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre*», en el departamento de Santander, para lo cual, fijó el hecho gravado, los sujetos gravados, los elementos de cuantificación del tributo y la destinación del recaudo.

La demandante sostiene que la Asamblea Departamental de Santander no fue autorizada por ninguna ley para crear y fijar los elementos de la contribución antes señalada y que, en todo caso, el tributo creado corresponde a las

características de un impuesto, que no al de una contribución. En el otro extremo, el departamento sostiene que la asamblea sí podía crear el tributo, porque los artículos 300 y 338 de la Constitución y 75 de la Ley 181 de 1995, contenían la autorización para crear una renta con destino al deporte y la recreación; igualmente, estimó que en el asunto debe tenerse en cuenta la sentencia C-221 de 2011, de la Corte Constitucional.

Consecuentemente, la Sala debe establecer, en primer lugar, si el departamento tenía la potestad para crear un tributo sin autorización legal, si la conclusión es negativa, corresponderá establecer si el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 contiene la autorización requerida para que el departamento estableciera la contribución demandada.

3- Con miras a resolver el debate, la Sala advierte que la sentencia de la Corte Constitucional, invocada por el apelante, no guarda relación con lo debatido, dado que en esa providencia se analizó la constitucionalidad del artículo 45 de la Ley 181 de 1995, que imponía la obligación del Estado de otorgar un estímulo a *las glorias del deporte nacional*, erogación que debía sustraerse de los rubros del deporte que la misma ley previó. Empero, no se refirió a la facultad de los entes territoriales para crear tributos con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, que es el objeto del debate del presente proceso. En consecuencia, no es vinculante para el caso concreto.

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

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

conformidad con el cual Colombia está organizada en forma de República unitaria, con autonomía de sus entidades territoriales.

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

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

En definitiva, los límites de la potestad tributaria de los entes territoriales les impiden crear tributos, en sentido estricto. Solo podrán establecerlos en sus respectivas jurisdicciones, a través de sus órganos de representación popular, cuando una ley los haya creado. La Sección ha recalcado ese mandato constitucional, entre otras, en las sentencias del 25 de marzo de 2010 (exp. 16428, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 07 de febrero de 2013 (exp. 18885, CP: William Giraldo Giraldo), del 05 de junio de 2014 (exp. 19945, CP: Martha Teresa Briceño de Valencia), del 05 de febrero de 2015 (exp. 20654, CP: *ibidem*), del 14 de mayo de 2015 (exp. 19548, CP: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) y del 02 de mayo de 2019 (exp. 23258, CP: Milton Chaves García).

De allí que el departamento de Santander no podía crear y desarrollar los elementos de la denominada «*contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre*», sin una ley que, previamente, la autorizara o creara.

4- En el caso concreto, la Sala parte de advertir que mediante la sentencia del 07 de febrero de 2013, (exp. 18885, CP: William Giraldo Giraldo), la Sección dirimió un litigio similar al debate que aquí se analiza, siendo el demandado el departamento de Boyacá. En esa ocasión, se anuló la Ordenanza nro. 0027, del 04 de septiembre de 2001, que había creado el mismo tributo aquí enjuiciado, pero que recaía sobre «*el servicio de teléfono fijo, celular, beeper, buscapersonas y demás servicios de telecomunicaciones y/o telemáticos que*

*existan o se creen en la jurisdicción del Departamento de Boyacá».* Dicho acto fue anulado porque la contribución carecía de autorización legal.

Consecuentemente, para resolver el presente caso, la Sala acogerá el mencionado precedente.

5- El apelante alega que el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 autorizó a los departamentos para crear rentas de naturaleza tributaria con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, afirmación a partir de la cual plantean que el tributo demandado sí tendría sustento legal.

El texto de la norma invocada es el siguiente (destaca la Sala):

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

Los entes deportivos departamentales, contarán para su ejecución con:

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

(...)

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

Por consiguiente, se reitera, esa norma no autorizó la creación de un tributo, indistintamente de que se trate de una contribución o un impuesto, sino que se limitó a establecer qué recursos debían ser destinados a las entidades deportivas de los departamentos (sentencia del 07 de febrero de 2013, exp. 18885, CP: William Giraldo Giraldo). No prospera el cargo de apelación.

6- Se concluye, entonces, que la Asamblea Departamental de Santander

carecía de competencia para crear «*la contribución con destino al deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre*», pues ni el artículo 75 de la Ley 181 de 1995 ni ninguna otra ley, creó o autorizó ese u otro tipo de tributo, motivo por el cual se confirmará la sentencia apelada.

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

### **FALLA**

1. **Confirmar** la sentencia apelada, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

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

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

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**  
Presidente de la Sala

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**MILTON CHAVES GARCÍA**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**