

FACULTAD O AUTONOMÍA IMPOSITIVA O FISCAL DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / CONTRIBUCIÓN SOBRE LOS SERVICIOS DE ALOJAMIENTO TRANSITORIO O TEMPORAL – Inexistencia. Falta de autorización legal. Reiteración de jurisprudencia / POTESTAD IMPOSITIVA – Reserva legal / CONTRIBUCIÓN DEPARTAMENTAL A MOTELES, RESIDENCIAS Y AFINES CON DESTINACIÓN AL DEPORTE, RECREACIÓN Y APROVECHAMIENTO DEL TIEMPO LIBRE – Suspensión provisional. No existe una ley que la cree o que autorice a los departamentos para crearla y desarrollarla en sus jurisdicciones

2. Los artículos 287 y 294 de la Constitución Política disponen que *las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud, tendrán, entre otros derechos, establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Además, son los competentes para crear exenciones y tratamientos preferenciales sobre los tributos locales.* No obstante lo anterior, en materia tributaria existe una reserva especial de ley, prevista en los artículos 150 - numeral 12 -y 338 de la misma Constitución. Esta reserva consiste en que al Congreso le corresponde, mediante una ley, (i) *“establecer contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley”* y (ii) determinar los elementos esenciales del tributo. Es por esto que esta Sala ha señalado que las entidades territoriales cuentan con una autonomía limitada en materia de tributos, puesto que pueden establecer los elementos del tributo, siempre que el mismo haya sido creado o autorizado por el Congreso mediante la expedición de una Ley. 3. En el presente caso, se tiene que la Asamblea Departamental de Santander, mediante la Ordenanza No. 077 de 2014, creó la Contribución Departamental a Moteles, Residencias y afines con destinación al deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre. Esta ordenanza fue suspendida provisionalmente en primera instancia al considerar que no existe una Ley que cree esta contribución, sino que se trata de una creación de la entidad territorial. En el recurso de apelación, el Departamento indica que esta Contribución se fundamenta en los artículos 1, 5 y 52 de la Constitución que desarrollan el tema de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales. Sin embargo, como se expuso en el numeral anterior, la autonomía de los entes territoriales en materia tributaria se limita a la existencia de una Ley que cree o autorice la creación del tributo, así lo que se pretenda con la contribución sea garantizar el interés general y cumplir con los fines de servir a la comunidad y promover la prosperidad general. Revisada la contribución demandada se observa que efectivamente no existe una Ley que la cree o autorice a las Asambleas Departamentales para su creación y desarrollo. 4. De igual forma, esta Sala en una oportunidad anterior se pronunció sobre una contribución similar a la que se cuestiona, en el que se hizo un estudio de la Ley 181 de 1995 “por la cual se dictan disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la Educación física y se crea el Sistema Nacional del Deporte”. La Sección expuso: “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-. (...) 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” (...).

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 150 NUMERAL 12 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 287 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 294 / CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 / LEY 181 DE 1995 – ARTÍCULO 75 INCISO 2 NUMERAL 2

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 321 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 322 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 323 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 324 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 325 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 326 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 327 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 328 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 329 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 330 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 331 (Suspendido) / ORDENANZA 077 DE 2014 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 332 (Suspendido)

NOTA DE RELATORÍA: Sobre la ilegalidad del 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, porque la Ley 181 de 1995 no lo autoriza, se reitera la sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de 14 de mayo de 2015, radicado 54001-23-31-000-2005-00414 01(19548), C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., doce (12) de febrero de dos mil diecinueve (2019)

Radicación número: 68001-23-33-000-2017-00610-01(24207)

Actor: NICANOR MOYA CARRILLO

Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER

AUTO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra el auto del 21 de marzo de 2018¹ proferido por el

¹ El proceso fue remitido a esta Sección el 6 de noviembre de 2018 (fl 51)

Tribunal Administrativo de Santander, en el cual se decretó la suspensión provisional de los artículos 321 a 332 de la Ordenanza Departamental No. 077 de 2014, por medio de la cual se expidió el Estatuto Tributario del Departamento de Santander.

ANTECEDENTES

1. Demanda

1.1 Hechos relevantes para el asunto

1.1.1 La Asamblea Departamental de Santander profirió la Ordenanza No. 077 de 2014, en la cual creó la Contribución Departamental a moteles, residencias y afines en los siguientes términos:

"CAPÍTULO III

CONTRIBUCIÓN DEPARTAMENTAL A MOTELES, RESIDENCIAS Y AFINES

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

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

ARTÍCULO 323.- SUJETO ACTIVO. El Departamento de Santander.

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

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

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

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

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

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

ARTÍCULO 330.- CONTENIDO DE LA DECLARACIÓN.

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

ARTÍCULO 331. OBLIGACIONES DE LOS RESPONSABLES.

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

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

1.1.2. El señor Nicanor Moya Carrillo, actuando en nombre propio, presentó demanda de nulidad contra el capítulo III de la mencionada Ordenanza. Del mismo modo, solicitó la suspensión provisional del acto demandado al considerar, principalmente, que (i) la Asamblea Departamental excedió sus competencias constitucionales y legales al crear un tributo denominado contribución especial sin que existiera autorización del legislador al respecto y (ii) se trata de un gravamen similar o hasta más gravoso a las condiciones definidas en la ley para el impuesto de industria y comercio.

2. Oposición

El Departamento de Santander, al pronunciarse sobre la solicitud de suspensión, señaló que una vez contrastada la ordenanza con las normas constitucionales invocadas como violadas, no se observa vulneración alguna. Adicionalmente, debe primar el interés general sobre el particular, que fue lo que se dispuso con esta contribución, la cual busca dar prelación al derecho a la recreación conexo al derecho fundamental de la salud.

Así mismo, la creación de esta contribución tiene fundamento en los artículos 1, 2 y 52 de la Constitución que consagran la descentralización y autonomía de las entidades estatales, así como los fines de los entes territoriales, tales como servir a la comunidad, promoción de la prosperidad general, entre otros.

3. Providencia apelada

El Tribunal Administrativo de Santander profirió el auto del 21 de marzo de 2018, en el cual decretó la suspensión de los artículos 321 a 332 de la Ordenanza Departamental No. 077 de 2014.

En primer lugar, hizo un recuento de las tres tesis elaboradas por la Corte Constitucional sobre la potestad tributaria de los entes territoriales en vigencia de la Constitución de 1991, resaltando que la actual consagra que el hecho generador o imponible es un elemento que debe estar precisado en la Ley que autoriza la creación de un tributo territorial y que las entidades territoriales pueden fijar los demás elementos del tributo que no se encuentren regulados en la ley.

En segundo lugar, estudió la Ordenanza No. 077 de 2014 y concluyó que en cada capítulo que regula un impuesto departamental se indica la base legal, lo que no ocurre con la contribución que se demanda. Por el contrario, en el artículo 321 específicamente anuncia que se *crea* una

contribución especial. Adicionalmente, la Sala señaló que no encontró ninguna ley que creara tal contribución a nivel departamental.

Así las cosas, expuso que la contribución demandada fue creada directamente por la Ordenanza Departamental contrariando las disposiciones constitucionales que regulan la potestad tributaria de las entidades territoriales, razón por la cual era procedente suspender provisionalmente las disposiciones que regulan este tributo.

4. Recurso de apelación

El Departamento de Santander, en su recurso de apelación, reiteró los argumentos expuestos en el traslado de la medida cautelar. Hizo énfasis en que la Corte Constitucional ha expuesto que los recursos para el deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre son escasos, razón por la cual se consideró que era necesario gravar el servicio de alojamiento temporal con esta contribución.

5 Traslado

La parte demandante guardó silencio.

CONSIDERACIONES

1. Corresponde a la Sala determinar si, en el caso bajo examen, procedía la suspensión provisional del acto demandado, comoquiera que al expedirse se sobrepasaron, presuntamente, las facultades de los entes territoriales al crear una contribución que no cuenta con sustento legal.

2. Los artículos 287 y 294 de la Constitución Política disponen que *las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud, tendrán, entre otros derechos, establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. Además, son los competentes para crear exenciones y tratamientos preferenciales sobre los tributos locales.*

No obstante lo anterior, en materia tributaria existe una reserva especial de ley, prevista en los artículos 150 - numeral 12 -y 338 de la misma Constitución. Esta reserva consiste en que al Congreso le corresponde, mediante una ley, (i) "*establecer contribuciones fiscales y,*

excepcionalmente, contribuciones parafiscales en los casos y bajo las condiciones que establezca la ley” y (ii) determinar los elementos esenciales del tributo.

Es por esto que esta Sala ha señalado que las entidades territoriales cuentan con una autonomía limitada en materia de tributos, puesto que pueden establecer los elementos del tributo, siempre que el mismo haya sido creado o autorizado por el Congreso mediante la expedición de una Ley².

3. En el presente caso, se tiene que la Asamblea Departamental de Santander, mediante la Ordenanza No. 077 de 2014, creó la Contribución Departamental a Moteles, Residencias y afines con destinación al deporte, recreación y aprovechamiento del tiempo libre.

Esta ordenanza fue suspendida provisionalmente en primera instancia al considerar que no existe una Ley que cree esta contribución, sino que se trata de una creación de la entidad territorial.

En el recurso de apelación, el Departamento indica que esta Contribución se fundamenta en los artículos 1, 5 y 52 de la Constitución que desarrollan el tema de la descentralización y autonomía de las entidades territoriales.

Sin embargo, como se expuso en el numeral anterior, la autonomía de los entes territoriales en materia tributaria se limita a la existencia de una Ley que cree o autorice la creación del tributo, así lo que se pretenda con la contribución sea garantizar el interés general y cumplir con los fines de servir a la comunidad y promover la prosperidad general.

Revisada la contribución demandada se observa que efectivamente no existe una Ley que la cree o autorice a las Asambleas Departamentales para su creación y desarrollo.

4. De igual forma, esta Sala en una oportunidad anterior se pronunció sobre una contribución similar a la que se cuestiona, en el que se hizo un estudio de la Ley 181 de 1995 “por la cual se dictan

² Ver Sentencia del 14 de mayo de 2015, radicado No. 54001-23-31-000-2005-00414-01 (19545) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y más recientemente sentencia del 02 de agosto de 2017, radicado No. 76001-23-31-000-2012-00404-01 (21576) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la Educación física y se crea el Sistema Nacional del Deporte". La Sección expuso:

"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-.

(...)

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"³ (resaltos de la Sala).

5. Así las cosas se confirmará la providencia apelada.

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

RESUELVE

1. Confirmar el auto interlocutorio proferido 21 de marzo de 2018 por el Tribunal Administrativo de Santander, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2. En firme esta providencia, **devolver** el expediente al tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase

³ Consejo de Estado, Sección Cuarta. Sentencia del 14 de mayo de 2015, radicado No. 54001-23-31-000-2005-00414-01 (19545) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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

**JULIO ROBERTO PIZA
RODRÍGUEZ**

Presidente de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**