



SENTENCIA DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL - Requisitos / MECANISMO DE UNIFICACIÓN JURISPRUDENCIAL – Alcance y finalidad. Reiteración de jurisprudencia / SOLICITUD DE UNIFICACIÓN DE JURISPRUDENCIA EN MATERIA DE ESTAMPILLAS Y FACULTAD, POTESTAD O AUTONOMÍA FISCAL, TRIBUTARIA O IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES – Improcedencia. Se niega la solicitud porque no se demostró la necesidad de unificar o sentar jurisprudencia sobre el tema

La parte demandante solicitó que el Consejo de Estado, con fundamento en el artículo 271 del Código de lo Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 79 de la Ley 2080 de 2021, asuma el conocimiento del presente asunto, en razón de su importancia jurídica y trascendencia económica, dado que no existe un precedente jurisprudencial aplicable en materia de estampillas, y con el tributo impuesto de manera ilegal en la norma demandada se recauda un promedio de cinco mil millones de pesos. Conforme con el citado artículo 271, modificado por el artículo 79 de la Ley 2080 de 2021 (...) La Sala considera que la petición presentada no reúne los anteriores requisitos, toda vez que no está demostrado que sobre el tema discutido puedan existir diferentes interpretaciones jurídicas que hagan necesario unificar o sentar jurisprudencia. A más de no existir precedente jurisprudencial sobre el mismo asunto -fondo de reforestación departamental creado por el Departamento de Santander-, se advierte que es pacífica la posición del Consejo de Estado frente a la naturaleza de los tributos y la facultad impositiva de las entidades territoriales, que son las inconformidades que deben resolverse en este caso frente a la norma demandada. Importante considerar que la Sala (Providencia del 14 de agosto de 2013, exp. 19901, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) ha precisado que este mecanismo no solo fue instituido para analizar casos similares, sino para decidir de forma unificada un supuesto fáctico que afecta en forma global a la sociedad, o un conflicto superior para la vida colectiva que tenga trascendencia en el funcionamiento del ordenamiento jurídico, o para preservar la armonía y la paz entre los administrados mediante la aplicación del principio de confianza legítima, situaciones que como se explicó no se presentan en este caso. En esas condiciones, no procede la solicitud formulada por la parte demandante.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 271 / LEY 2080 DE 2021 - ARTÍCULO 79

FONDO DEPARTAMENTAL DE REFORESTACIÓN FONDER DEPARTAMENTO DE SANTANDER - Conformación / FONDO DEPARTAMENTAL DE REFORESTACIÓN FONDER DEPARTAMENTO DE SANTANDER - Destinación de los recursos / OBLIGACIÓN PARA CONTRATISTAS DEL DEPARTAMENTO DE SANTANDER DE PAGAR SUMAS DE DINERO PARA FINANCIAR EL FONDO DEPARTAMENTAL DE REFORESTACIÓN FONDER - Naturaleza tributaria de la obligación contenida en el numeral 1 del artículo 2 de la Ordenanza 035 de 2016 / TRIBUTOS - Características. Sentencia C-278 de 2019 de la Corte Constitucional

De acuerdo con la disposición demandada el Fondo Departamental de Reforestación está constituido por el 1% del valor de los contratos que celebre la Administración departamental que superen la mínima cuantía. En esa medida, el Departamento impone la obligación de pagar una suma de dinero a cargo de los



contratistas, por los contratos que celebren con la entidad territorial en determinada cuantía, y que está destinada a conformar un fondo que financia y apoya la realización de planes y programas en materia de reforestación. Todos estos elementos denotan la naturaleza tributaria del pago exigido en la norma, dado que los tributos se caracterizan por i) ser prestaciones pecuniarias y ii) estar destinadas a la contribución del financiamiento de gastos e inversiones de una entidad estatal. Al respecto, ha precisado la Corte Constitucional en la sentencia C-278 de 2019: (...) *No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras..* (...) *En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” (...), además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva*. Aplicando esas definiciones al caso concreto, se encuentra que la norma demandada establece un tributo, porque constituye un ingreso del departamento que consiste en una prestación pecuniaria exigida a los contratistas, por la suscripción de un contrato de determinada cuantía, y tiene por destinación el financiamiento de programas ambientales de la entidad territorial. Así, independientemente que estos recursos conformen un fondo con fines ambientales, la naturaleza tributaria se desprende de las características de la obligación impuesta en la norma demandada. Adicionalmente, se pone de presente que el Departamento en la contestación de la demanda, reconoce que el recurso se ubica en el presupuesto general del departamento del 2018 como una estampilla, lo que se ratifica en el presupuesto del año 2020, en el que también se incluyeron los rubros por el fondo de reforestación en esa categoría del tributo; situación que denota que en la entidad territorial el manejo interno del recurso era de un ingreso de carácter tributario. De conformidad con lo expuesto, es claro, que contrario a lo señalado por la demandada, el pago contemplado en el numeral 1 del artículo 2 de la Ordenanza 035 de 2016 sí corresponde a un pago de naturaleza tributaria.

FUENTE FORMAL: ORDENANZA 039 DE 2019 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 10 / ORDENANZA 035 DE 2016 DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 1

FACULTAD IMPOSITIVA DE LOS DEPARTAMENTOS / FACULTAD, PODER, POTESTAD O AUTONOMÍA IMPOSITIVA, FISCAL O TRIBUTARIA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance y límites. Reiteración de jurisprudencia / PRINCIPIO DE LEGALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA - Alcance. Reiteración de jurisprudencia / LEY DE AUTORIZACIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Sujeción al principio de legalidad. Reiteración de jurisprudencia / ADOPCIÓN DE IMPUESTOS POR ENTIDADES TERRITORIALES - Parámetros mínimos para establecer los elementos del tributo. Reiteración de jurisprudencia / CREACIÓN EX NOVO DE TRIBUTOS - Reserva de ley. Reiteración de jurisprudencia / FONDO DEPARTAMENTAL DE REFORESTACIÓN FONDER DEPARTAMENTO DE SANTANDER – Creación / ESTAMPILLA FONDO PRO REFORESTACIÓN DEL



DEPARTAMENTO DE SANTANDER – Falta de autorización legal. Violación del principio de reserva de ley en materia tributaria

Aclarada la naturaleza tributaria del pago exigido en la norma demandada, procede la Sala a verificar si el Departamento de Santander lo estableció de acuerdo con las facultades impositivas que le otorga la Constitución Política y la ley. (...) De conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 300 de la Constitución Política, le corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas decretar de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales, por ello la Sala advierte que el gravamen establecido en la norma demandada no tiene sustento en una ley, toda vez que fue establecido directamente por la asamblea departamental. Lo anterior, se constata además, en los considerandos de la Ordenanza 035 de 2016 en la que no se relaciona ninguna ley que ordenara la creación del tributo sobre la celebración de contratos con el departamento que superen la mínima cuantía. En relación con la autonomía tributaria de las entidades territoriales, la Sala ha mantenido una línea jurisprudencial construida a partir de la sentencia del 9 de julio de 2009 (Exp. 16544, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), en la que ha señalado que **la facultad creadora de los tributos está atribuida al Congreso**, y que a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales, de conformidad con las pautas dadas por la ley, pueden establecer los elementos de la obligación tributaria cuando aquella no los hubiere fijado directamente. Esa posición jurisprudencial se mantiene en la actualidad, como se verifica en la Sentencia del 6 de noviembre de 2019 (Exp. 23836, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), reiterada en sentencia del 29 de abril de 2020 (Exp. 23273, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) que señala: *“La adopción de impuestos locales por parte de las entidades territoriales requiere de la preexistencia de una ley que autorice el tributo (ley de autorización). Aunque los entes territoriales cuentan con autonomía para el ejercicio de potestades normativas en materia tributaria, están sometidos a la Constitución y a la ley de creación o autorización del tributo. Los parámetros mínimos que los entes territoriales deben tener en cuenta para establecer, en el marco de su competencia, los elementos del tributo, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo”*. (...) Esta conclusión es aplicable a cualquier tipo de tributo, llámese impuesto, tasa o contribución, respetando, naturalmente, las especificidades que para cada uno de ellos ha dispuesto la Constitución Política. Debe observarse que en el presente caso, tal y como lo resalta el Tribunal, el Fondo Departamental de Reforestación fue creado por la Ordenanza 035 de 1980, y su objeto fue modificado mediante la ordenanza 027 de 2005. Posteriormente, la Ordenanza 077 de 2014, señaló que continuaba vigente el Fondo y mediante la Ordenanza 035 de 2016, la Asamblea aclaró que el mismo estaría constituido, entre otros, por el 1% del valor de los contratos que celebre la Administración Departamental o sus diferentes institutos descentralizados que superen la mínima cuantía. En esa medida no existe una ley que preceda la creación del tributo, sino unas normas de orden departamental. Tampoco puede considerarse que las normas constitucionales que regulan el medio ambiente, ni los fines y destinación del recurso en materia ambiental, autoricen al departamento a la creación del tributo, pues se repite, el establecimiento de un gravamen por parte de las entidades territoriales debe fundamentarse en una ley que ordene su creación. De lo anterior, se concluye que no existe una ley expedida por el Congreso de la República que permita o autorice el cobro del tributo en cabeza del Departamento



de Santander. Por tanto, al establecerlo, la entidad territorial se atribuyó funciones propias del legislador.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 300 NUMERAL 4 /
CONSTITUCIÓN POLÍTICA - ARTÍCULO 338 / ORDENANZA 035 DE 1980
DEPARTAMENTO DE SANTANDER / ORDENANZA 027 DE 2005
DEPARTAMENTO DE SANTANDER / ORDENANZA 077 DE 2014
DEPARTAMENTO DE SANTANDER

**CONDENA EN COSTAS EN MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD -
Improcedencia. No hay lugar a imponerlas porque se ventila un interés
público**

No habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, porque conforme con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la misma no procede en procesos en que se ventile un interés público, como el presente medio de control de nulidad.

FUENTE FORMAL: LEY 1437 DE 2011 (CPACA) - ARTÍCULO 188

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 035 DE 2016 (2 de diciembre)
DEPARTAMENTO DE SANTANDER - ARTÍCULO 2 NUMERAL 1 (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera ponente: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá D.C., treinta (30) de septiembre de dos mil veintiuno (2021)

Radicación número: 68001-23-33-000-2018-00293-01(25506)

**Actor: MARÍA FERNANDA RANGEL MERCADO Y LUIS ADRIÁN GÓMEZ
MONTERROZA**

Demandado: DEPARTAMENTO DE SANTANDER

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que decidió (fls. 147 – 151 c1):

“PRIMERO: DECLÁRASE parcialmente nula la Ordenanza 035 del 2 de diciembre de 2016, en su Artículo 2 Numeral 1, por medio del cual se dispuso el cobro del 1% del valor de los



contratos que celebren las entidades del orden departamental, con el fin de financiar el Fondo Departamental de Reforestación, por las razones expuestas en esta providencia.

SEGUNDO: NO CONDENAR en costas de primera instancia, conforme a lo expuesto en esta providencia.

TERCERO: ARCHÍVESE el expediente previas constancias de rigor, una vez quede EJECUTORIADA la presente providencia”.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 2 de diciembre de 2016, la Asamblea Departamental de Santander profirió la Ordenanza Nro. 035 “por medio de la cual se modifican las Ordenanzas Nro. 035 de 1998 (sic) y 027 del 2005 y se dictan otras disposiciones”, en la cual se dispuso:

“LA ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE SANTANDER

En uso de sus facultades constitucionales y legales, en especial las consagradas en el artículo 300 de la Constitución Política, y,

CONSIDERANDO

1. *Que el ambiente es patrimonio común de acuerdo a lo establecido en el artículo 1 del Decreto 2811 de 1974, señala que: “El Estado y los particulares deben participar en su preservación y manejo, que son de utilidad pública e interés social”.*
2. *Que el artículo 2 del Decreto 2811 de 1974, establece que: “Fundado en el principio de que el ambiente es patrimonio común de la humanidad y necesario para la supervivencia y el desarrollo económico y social de los pueblos, este Código tiene por objeto:*
 - 1) *Lograr la preservación y restauración del ambiente y la conservación, mejoramiento y utilización racional de los recursos naturales renovables, según criterios de equidad que aseguran el desarrollo armónico del hombre y de dichos recursos, la disponibilidad permanente de éstos, y la máxima participación social para beneficio de la salud y el bienestar de los presentes y futuros habitantes del territorio Nacional;*
 - 2) *Prevenir y controlar los efectos nocivos de la explotación de los recursos naturales no renovables sobre los demás recursos;*
 - 3) *Regular la conducta humana, individual o colectiva y la actividad de la Administración Pública, respecto del ambiente y de los recursos naturales renovables y las relaciones que surgen del aprovechamiento y conservación de tales recursos y del ambiente”.*
3. *Que el artículo 298 de la Constitución Política, dispone que: “Los departamentos tienen autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio en los términos establecidos por la Constitución.*
Los departamentos ejercen funciones administrativas, de coordinación, de complementariedad de la acción municipal, de intermediación entre la Nación y los Municipios y de prestación de los servicios que determinen la Constitución y las leyes(...)”
4. *Que el artículo 300 de la Constitución Política, indica, corresponde a las Asambleas Departamentales, por medio de ordenanzas: ...”2. Expedir las disposiciones relacionadas con la planeación, el desarrollo económico y social, el apoyo financiero y crediticio a los municipios, el turismo, el transporte, el ambiente, las obras públicas, las vías de comunicación y el desarrollo de sus zonas de frontera”.*



5. *Que el Departamento de Santander como entidad territorial conforme a lo preceptuado en el artículo 64 de la Ley de 1993: “Corresponde a los Departamentos en materia ambiental, además de las funciones que le sean delegadas por la ley o de las que se le deleguen a los Gobernadores por el Ministerio del Medio Ambiente o por las Corporaciones Autónomas Regionales, las siguientes atribuciones especiales:*
 - 1) *Promover y ejecutar programas y políticas nacionales, regionales y sectoriales en relación con el medio ambiente y los recursos naturales renovables.*
 - 2) *Expedir, con sujeción a las normas superiores, las disposiciones departamentales especiales relacionadas con el medio ambiente.*
 - 3) *Dar apoyo presupuestal, técnico, financiero y administrativo a las Corporaciones Autónomas regionales, a los municipios y a las demás entidades territoriales que se creen en el ámbito departamental, en la ejecución de programas y proyectos y en las tareas necesarias para la conservación del medio ambiente y los recursos naturales renovables (...)*”
6. *Que a través de la Ordenanza 035 de 1980 se crea el FONDO DEPARTAMENTAL DE REFORESTACIÓN – FONDER, destinando sus recursos: “a establecer y mantener la arborización en zonas protectoras de abastecimientos de aguas, cuencas hídricas, lugares de esparcimiento, purificación del aire, lagos artificiales para piscicultura y protección del suelo”.*
7. *Que el gobernador de Santander en el Decreto 0314 de 1993, autoriza el funcionamiento de una cuenta denominada fondo departamental de reforestación – FONDER y delega la ordenación del gasto en el secretario del medio ambiente.*
8. *Que mediante la Ordenanza 027 de 2005, se modifica el objeto del Fondo Departamental de Reforestación (FONDER) destinando sus recursos: “a financiar y cofinanciar los programas y proyectos que impulsen el desarrollo de la cadena forestal, en las siguientes áreas de intervención a) Apoyar y consolidar los núcleos provinciales; b) Fomentar y apoyar la asociatividad forestal; c) Orientación de negocios de los bienes y servicios ambientales; d) promocionar e impulsar los sistemas agroforestales y silvopastoriles”.*
9. *Que los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible -ODS- Los Estados miembros de la ONU se comprometen a su avance y cumplimiento y en los Objetivos se establece: “6. Agua limpia y saneamiento; 13. Adoptar medidas urgentes para combatir el cambio climático y sus efectos; ... 15 Vida de Ecosistemas Terrestres”.*
10. *Que el cambio climático se ha convertido en una variable representativa para la estabilidad económica, social y ambiental de los territorios, es así como en el documento “Nuevos Escenarios de Cambio Climático para Colombia 2011-2100” del IDEAM, definen que para el fin del siglo el Departamento podrá aumentar en 2,5° C la temperatura promedio, en particular las Provincias de Mares, Vélez y el Norte de Soto, mientras que el promedio de precipitación disminuirá un 1,15% respecto al valor actual para fin de siglo en particular para el Nororiente de la provincia de Vélez.*
11. *Que los principales efectos del cambio climático podrían estar representados en el sector agrícola, debido a las fuertes elevaciones de temperatura promedio para fin de siglo particularmente en las provincias de Mares, Vélez y Soto. El servicio de provisión hídrica podría verse afectado para estas mismas provincias debido al mayor aumento de temperatura. La biodiversidad asociada a los sistemas de montaña y páramos podrán verse afectados por estrés térmico y generar desplazamientos latitudinales de las poblaciones más sensibles. El sector turístico podría verse afectado debido a la pérdida de integridad ecológica de los ecosistemas más susceptibles a estrés térmico.*
12. *Que en el documento “Formulación de la Visión Prospectiva de Santander 2019-2030” se identifican acciones y proyectos estratégicos frente al cambio climático, la necesidad de estudiar su impacto en el departamento de Santander. Igualmente, definen proyectos que buscan proteger los diferentes ecosistemas naturales del Departamento, haciendo énfasis en la conservación del agua.*
13. *Que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible formuló la Política Nacional para la Gestión Integral del Recurso Hídrico PNGIRH, definiendo sus principios, objetivos y estrategias que deberán implementar cada una de las instituciones y usuarios que intervienen en el manejo del agua.*



14. Que en el Plan de Desarrollo “Santander Nos Une 2016-2019”, adoptado mediante la Ordenanza 012 de 2016, señala en su artículo Décimo que: “Los Planes, Políticas y Agendas Institucionales Territoriales y Sectoriales. Los planes, políticas y agendas de tipo institucional, territorial y sectorial que sean formulados durante la vigencia (sic) del presente Plan y que se enmarquen en la Visión Santander 2030, harán parte del Plan de Desarrollo “Santander Nos Une 2016-2019, serán apoyados con sujeción a las limitaciones fiscales y presupuestales del Departamento”.
15. Que el artículo Décimo Tercero de la Ordenanza No. 012 de 2016 contempla: “Crear la mesa de la Gobernanza del Agua que articule los derechos y deberes civiles, sociales, económicos y ambientales, con el fin de generar un efecto SINÉRGICO en las inversiones y acciones del gobierno departamental.
16. Que en el Plan de Desarrollo “Santander Nos Une 2016-2019”, se adoptaron los programas Gobernanza del Agua, la Montaña y el Valle Conectados Biológicamente, Santander Climáticamente Inteligente y las Ciudades Corresponsables de la Huella Ecológica, entre otros.
17. Que mediante Decreto No. 164 del 26 de agosto de 2016, se reglamenta la Mesa Departamental de la Gobernanza del Agua – Mega, “la cual articulará los derechos y deberes civiles, sociales, económicos y ambientales, con el fin de generar un efecto SINÉRGICO en las inversiones y acciones del gobierno departamental...”

Por lo antes expuesto

ORDENA

(...)

ARTÍCULO 2.- Modifíquese el artículo 3º de la Ordenanza 035 de 1998 el que quedará así: **El Fondo Departamental de Reforestación** estará constituido por los siguientes recursos e ingresos:

1. El uno por ciento (1%) del valor de los contratos que celebre la Administración Departamental o sus diferentes institutos descentralizados que superen la mínima cuantía.

(...)

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad¹, previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA, Ley 1437 de 2011), los demandantes formularon las siguientes pretensiones (fl.7 c1):

“Se declare la nulidad por inconstitucionalidad del artículo 2 Núm. 1 de la Ordenanza 035 de 02 de diciembre de 2016 expedida en el DEPARTAMENTO DE SANTANDER”

La parte demandante invocó como normas violadas los artículos 150 -numeral 12- y 338 de la Constitución Política.

El concepto de violación planteado se sintetiza así (fls. 1 a 6 c1):

¹ Mediante Auto del 17 de abril de 2018, el Tribunal Administrativo de Santander adecuó la acción interpuesta por el demandante, medio de control de nulidad por inconstitucionalidad, al medio de control de nulidad contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (fls. 12-13).



Consideró que, el numeral 1º del artículo 2º de la Ordenanza 035 de 2016 vulnera de manera directa los principios de legalidad y de reserva de ley en materia tributaria, toda vez que la norma creó un tributo sin tener base legal.

Manifestó que de conformidad con los artículos 150 numeral 12, y 338 de la Constitución Política, corresponde al legislador la creación *ex novo* de los tributos de orden nacional o territorial. Así, señaló que el Congreso de la República tiene la función de legislar en materia tributaria, por lo que las administraciones solo pueden actuar si han sido autorizadas o habilitadas por medio de una ley.

De esta manera, agregó que, el principio de reserva de ley funciona como una limitante que protege la potestad tributaria originaria del legislador y salvaguarda la seguridad jurídica del contribuyente frente a las cargas impuestas a éste en el sistema tributario.

Sostuvo que en el caso de los tributos territoriales, si bien la reserva de ley es relativa, en la medida que se permite a los entes territoriales la fijación de los elementos estructurales del tributo que no se definieron en la ley, no puede olvidarse que la facultad de esos entes siempre estará supeditada a la existencia de una ley.

Precisó que para el caso puntual, no existe ley que autorice al Departamento de Santander para realizar la emisión de la “*estampilla pro fondo de reforestación*” y, por tanto, existe una violación al principio constitucional.

Citó la sentencia C-891 de 2012, proferida por la Corte Constitucional que señala que en materia tributaria este principio es entendido como la prohibición de que las entidades territoriales establezcan contribuciones en contravención a la Constitución y la ley.

Oposición a la demanda

El Departamento de Santander controversió las pretensiones de la actora, por las siguientes razones (fls. 33 a 41 c1):

Consideró que el valor que pagan los contratistas por este concepto, no corresponde a un impuesto adicional, ni a emolumentos de origen tributario, sino al pago de un ingreso que contribuye a financiar el fondo departamental de reforestación, cuya finalidad es el cuidado de las cuencas hidrográficas y el medio ambiente entre otros objetivos.

Que con ese recaudo, desarrolla planes y programas teniendo en cuenta lo dispuesto en los artículos 79 y 80 de la Constitución Política, relacionados con el medio ambiente sano para los habitantes del territorio y, de acuerdo con los compromisos adquiridos como miembro de la Organización de Naciones Unidas.

Con fundamento en el artículo 287 de la Constitución Política, que establece el principio de autonomía de las entidades territoriales, y en virtud de los artículos 300 y 313 *ibídem*, afirmó que el legislador entrega a los municipios y departamentos la libertad de decretar sus propios tributos. Por tanto, el Departamento de Santander puede establecer “*derechos a cargo de los contribuyentes*”, como el valor de recaudo para el Fondo de Reforestación por parte de los contratistas.



Afirmó que los antecedentes normativos del recaudo, se concretan en el Decreto 2811 de 1974, “por el cual se dicta el Código Nacional de Recursos Naturales Renovables y de Protección al Medio Ambiente”, que en los artículos 1 y 2, consagra la protección a los recursos naturales renovables. Además, en el artículo 298 de la Constitución Política, que le otorga a los departamentos la autonomía para la administración de los asuntos seccionales y la planificación y promoción del desarrollo económico y social dentro de su territorio. Y en el artículo 64 de la Ley 99 de 1993, según el cual, la entidad territorial debe promover y ejecutar programas y políticas en relación con el medio ambiente y los recursos naturales renovables.

Que en desarrollo de esas normas, en la Ordenanza 035 de 1980 se creó el Fondo Departamental de Reforestación para el Departamento de Santander y estableció como recursos e ingresos para la constitución del fondo, el 1% del valor de los contratos que superaran la cuantía mínima. Luego, mediante el Decreto 0314 de 1993, el Gobernador de Santander autorizó el funcionamiento de una cuenta denominada Fondo Departamental de Reforestación, y decretó un sistema de manejo de los recursos e ingresos por concepto del 1% del valor de los contratos. Por su parte, con la Ordenanza 027 de 2005 se modificó el Fondo Departamental de Reforestación en cuanto a la destinación de los recursos. Y, mediante la Ordenanza 077 del 23 de diciembre de 2014, se expidió el Estatuto Tributario del Departamento de Santander, que en sus artículos 260 a 264, contemplaba lo relacionado con el Fondo Departamental de Reforestación.

Finalmente, con la Ordenanza 035 de 2016, en numeral 2º aquí demandado, se modificaron las Ordenanzas 035 de 1980 y 027 de 2005, en lo relacionado con el Fondo Departamental de Reforestación y el recaudo de los ingresos constitutivos.

Dijo que debe darse primacía al interés general sobre el particular, en tanto el Fondo Departamental de Reforestación es la principal fuente de financiación para proyectos de reforestación y conservación de fuentes hídricas del Departamento.

Advirtió que la parte actora hace una interpretación equivocada de la naturaleza del Fondo Departamental de Reforestación, asimilándolo a una estampilla, con fundamento en que el Decreto 391 de 2017, que establece el Presupuesto General de Ingresos y Gastos del Departamento de Santander para la vigencia fiscal 2018, lo ubica dentro del ítem “*otras estampillas*”, pero en realidad es un “*fondo cuenta*”.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad parcial del acto demandado, y no condenó en costas a la demandante, con fundamento en las siguientes consideraciones (fls. 147 a 151 c.1):

Sostuvo que analizado el acto demandado, encuentra que el valor correspondiente al 1% que paga el contratista por cada contrato superior a la mínima cuantía que celebra con la administración departamental, se asimila al concepto de tributo, en la medida que contribuye al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado a nivel Departamental, en este caso en particular, al Fondo Departamental de Reforestación creado mediante la Ordenanza 035 de 1980.



Precisó que el artículo 300 de la Constitución Política debe interpretarse en concordancia con el artículo 338 *ibídem*, en el sentido de que en virtud del principio de reserva de ley en materia tributaria, la facultad impositiva de las entidades territoriales debe desarrollarse dentro de los límites de la Constitución y de la Ley.

A partir de lo anterior, sostuvo que no existe una ley que autorizará a la Asamblea Departamental a crear y cobrar el tributo destinado a la financiación del Fondo Departamental de Reforestación.

Por esa razón, ordenó declarar parcialmente nula la Ordenanza 035 de 2016, en el artículo 2, numeral 1º.

Finalmente, no condenó en costas teniendo en cuenta que se trataba de un asunto de interés público.

Recurso de apelación

La parte **demandada** apeló la sentencia de primera instancia y reiteró los argumentos de la contestación de la demanda (fls. 164 a 176 c.1), y puntualizó lo siguiente:

Afirmó que la norma demandada es un acto expedido por la Asamblea Departamental, en ejercicio de la facultad que le otorga el artículo 300 de la Constitución Política, con la finalidad de ofrecer un apoyo financiero al medio ambiente, por lo que el recurso establecido en la misma no integra los elementos necesarios para considerarse un tributo. Reiteró que el apoyo financiero en pro del medio ambiente tiene sustento en los artículos 79, 80, 286, 287, 298, 299, 300 *ibídem*, y además, guarda consonancia con el deber de cuidado que tiene el Estado Colombiano para con la naturaleza del territorio.

Discutió que no evidenció en la sentencia un estudio de las diferencias que se deben tener en cuenta entre impuestos, tasas y contribuciones, para establecer con rigor objetivo la naturaleza del contenido del acto demandado, sino que de plano se enjuició el recaudo establecido en el acto demandado, como impuesto sin realmente serlo.

Aseveró que el *a quo* está ignorando las disposiciones del Decreto 2811 de 1974 respecto de la conservación y cuidado del medio ambiente, y la importancia del recaudo para el bienestar general.

Solicitud de unificación de jurisprudencia

Mediante escrito del 13 de abril de 2021 (Samai, índice 11 fls 1 a 4), la demandante presentó solicitud de unificación jurisprudencial en materia de estampillas y autonomía tributaria de las entidades territoriales, teniendo en cuenta la trascendencia económica de este caso, en el cual se cobra un tributo sin la existencia de una ley que autorice al Departamento de Santander para su emisión y cobro.

Señaló que en sede de unificación jurisprudencial no existe un precedente judicial aplicable en materia de estampillas y autonomía tributaria de las entidades territoriales, y que el presente asunto es solo uno de los 60 casos a nivel nacional



reportados en un estudio realizado en el libro “*autonomía tributaria y tributos municipales, en la crisis de los impuestos locales: el caso del ICA, alumbrado y estampillas*” del autor “E.Buitrago” y editado por la Universidad del Rosario.

Alegatos de conclusión

Las partes reiteraron, sus argumentos presentados en la demanda, la contestación de la demanda y la apelación, respectivamente (Samai, índices 22 y 24).

La demandada, además, señaló que mediante Sentencia T-411 de 1992, M.P. Alejandro Martínez Caballero, se indicó que de la lectura sistemática, axiológica y finalista de ciertas normas de la Constitución Política, surgía el concepto de Constitución Ecológica.

Explicó que conforme con la Constitución Ecológica no solo existe el derecho a un ambiente sano, sino que es obligación del Estado proteger la diversidad e integridad del ambiente, y que tal deber imponía la planificación en el manejo y aprovechamiento de los recursos naturales, y la garantía del desarrollo sostenible; y advirtió que con fundamento en ese deber se creó el Fondo Departamental de Reforestación de Santander.

Agregó que los numerales 2 y 4 del artículo 300 de la Constitución facultan al ente territorial a expedir disposiciones de apoyo financiero y contribuciones para el desarrollo del territorio.

Concepto del Ministerio Público

El Procurador delegado solicitó confirmar la sentencia de primera instancia (Samai, índice 23) puntualizando lo siguiente:

Resaltó que los tributos han sido definidos por la Corte Constitucional como aquellas prestaciones que se establecen por el Estado en virtud de la ley, destinados a contribuir con el financiamiento de sus gastos e inversiones en desarrollo de los conceptos de justicia, solidaridad y equidad. Y, aclaró que para el caso puntual no incumbe la caracterización entre impuesto, tasa o contribución, ya que la discusión versó en establecer si es o no un tributo.

Con fundamento en lo anterior, afirmó que el recurso establecido en la norma demandada se trata de un tributo que no tiene sustento legal, en la medida que cumple con sus características elementales, que corresponden a: i) sujeto activo (el departamento), ii) sujeto pasivo (los contratistas), iii) hecho generador (la celebración de contratos con la administración departamental o sus institutos descentralizados que superen la mínima cuantía), iv) base gravable (valor total del contrato) y, v) una tarifa (1%).

Finalmente, señaló que aun cuando el objetivo del recaudo tenía buenas intenciones no suplía las exigencias legales para la creación de un nuevo tributo, por tanto debía confirmarse el fallo señalado por el Tribunal.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa. solicitud de unificación de jurisprudencia



La Sala advierte que no se ha emitido pronunciamiento sobre la solicitud de unificación de jurisprudencia presentada por la parte demandante, por lo que procede realizarlo en esta providencia.

La parte demandante solicitó que el Consejo de Estado, con fundamento en el artículo 271 del Código de lo Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, modificado por el artículo 79 de la Ley 2080 de 2021, asuma el conocimiento del presente asunto, en razón de su importancia jurídica y trascendencia económica, dado que no existe un precedente jurisprudencial aplicable en materia de estampillas, y con el tributo impuesto de manera ilegal en la norma demandada se recauda un promedio de cinco mil millones de pesos.

Conforme con el citado artículo 271, modificado por el artículo 79 de la Ley 2080 de 2021 *“Por razones de importancia jurídica, trascendencia económica o social o necesidad de sentar o unificar jurisprudencia o precisar su alcance o resolver las divergencias en su interpretación y aplicación que ameriten la expedición de una sentencia o auto de unificación jurisprudencial, el Consejo de Estado podrá asumir conocimiento de los asuntos pendientes de fallo o de decisión interlocutoria”*.

La Sala considera que la petición presentada no reúne los anteriores requisitos, toda vez que no está demostrado que sobre el tema discutido puedan existir diferentes interpretaciones jurídicas que hagan necesario unificar o sentar jurisprudencia.

A más de no existir precedente jurisprudencial sobre el mismo asunto -fondo de reforestación departamental creado por el Departamento de Santander-, se advierte que es pacífica la posición del Consejo de Estado frente a la naturaleza de los tributos y la facultad impositiva de las entidades territoriales, que son las inconformidades que deben resolverse en este caso frente a la norma demandada.

Importante considerar que la Sala (Providencia del 14 de agosto de 2013, exp. 19901, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez) ha precisado que este mecanismo no solo fue instituido para analizar casos similares, sino para decidir de forma unificada un supuesto fáctico que afecta en forma global a la sociedad, o un conflicto superior para la vida colectiva que tenga trascendencia en el funcionamiento del ordenamiento jurídico, o para preservar la armonía y la paz entre los administrados mediante la aplicación del principio de confianza legítima, situaciones que como se explicó no se presentan en este caso.

En esas condiciones, no procede la solicitud formulada por la parte demandante.

2. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el ámbito de competencia del *ad quem*, corresponde establecer la legalidad del numeral 1 del artículo 2 de la Ordenanza 035 de 2016 expedida por el Departamento de Santander; para lo cual se deberá determinar i) si el pago señalado en la norma acusada tiene naturaleza de un tributo y, en caso de serlo ii) si el mismo respeta el principio de reserva de ley en materia tributaria.



3. Naturaleza tributaria del pago exigido en la norma demandada

El apelante sostiene que el valor que los contratistas pagan al Departamento en virtud de la norma acusada, no corresponde a un tributo, sino a un pago que contribuye a financiar el fondo departamental de reforestación.

De acuerdo con la disposición demandada el Fondo Departamental de Reforestación está constituido por el 1% del valor de los contratos que celebre la Administración departamental que superen la mínima cuantía.

En esa medida, el Departamento impone la obligación de pagar una suma de dinero a cargo de los contratistas, por los contratos que celebren con la entidad territorial en determinada cuantía, y que está destinada a conformar un fondo que financia y apoya la realización de planes y programas en materia de reforestación².

Todos estos elementos denotan la naturaleza tributaria del pago exigido en la norma, dado que los tributos se caracterizan por i) ser prestaciones pecuniarias y ii) estar destinadas a la contribución del financiamiento de gastos e inversiones de una entidad estatal. Al respecto, ha precisado la Corte Constitucional en la sentencia C-278 de 2019:

“El concepto de tributo constituye el eje fundamental del análisis de constitucionalidad de la norma acusada, propuesto en la demanda de la referencia. En ese sentido, para Fernando SAINZ DE BUJANDA el tributo es: “... una obligación de realizar una prestación pecuniaria a favor de un ente público para subvenir a las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente de la realización de ciertos hechos que ella misma establece.”

(...)

No existe en la Constitución una definición precisa del concepto de tributo, al que en ocasiones se denomina de manera general contribución, impuesto, entre otras..”

(...)

En conclusión, el concepto de tributo en la Constitución y como ha sido entendido por la Corte, comprende: i) un sentido amplio y genérico, pues en su definición están contenidos los impuestos, tasas y contribuciones; ii) constituye un ingreso público destinado al financiamiento de la satisfacción de las necesidades por parte del Estado a través del gasto; iii) tiene origen en la ley como expresión de la “potestad tributaria” (...), además de ser una manifestación del principio de representación popular; y iv) su naturaleza es coactiva”.

Aplicando esas definiciones al caso concreto, se encuentra que la norma demandada establece un tributo, porque constituye un ingreso del departamento que consiste en una prestación pecuniaria exigida a los contratistas, por la suscripción de un contrato de determinada cuantía, y tiene por destinación el financiamiento de programas ambientales de la entidad territorial.

² Ordenanza 035 de 2016. Artículo 1.- Modifíquese el artículo 1 de la Ordenanza 035 de 1998 referido al objeto, el cual quedará así: **OBJETO:** el Fondo departamental de Reforestación – FONDER, estará destinado a financiar, fomentar y apoyar la asociatividad forestal, cofinanciar planes, programas, estrategias, proyectos y acciones orientadas a la gestión integral del recurso hídrico, cambio climático, desarrollo forestal, la conservación manejo y uso sostenible de la biodiversidad, conservación y manejo de las cuencas.



Así, independientemente que estos recursos conformen un fondo con fines ambientales, la naturaleza tributaria se desprende de las características de la obligación impuesta en la norma demandada.

Adicionalmente, se pone de presente que el Departamento en la contestación de la demanda, reconoce que el recurso se ubica en el presupuesto general del departamento del 2018 como una estampilla, lo que se ratifica en el presupuesto del año 2020, en el que también se incluyeron los rubros por el fondo de reforestación en esa categoría del tributo³; situación que denota que en la entidad territorial el manejo interno del recurso era de un ingreso de carácter tributario.

De conformidad con lo expuesto, es claro, que contrario a lo señalado por la demandada, el pago contemplado en el numeral 1 del artículo 2 de la Ordenanza 035 de 2016 sí corresponde a un pago de naturaleza tributaria.

Aclarada la naturaleza tributaria del pago exigido en la norma demandada, procede la Sala a verificar si el Departamento de Santander lo estableció de acuerdo con las facultades impositivas que le otorga la Constitución Política y la ley.

4. **Facultad impositiva de las entidades territoriales. Ilegalidad de la norma demandada**

De conformidad con lo establecido en el numeral 4 del artículo 300 de la Constitución Política, le corresponde a las Asambleas Departamentales por medio de ordenanzas decretar de conformidad con la ley, los tributos y contribuciones necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales, por ello la Sala advierte que el gravamen establecido en la norma demandada no tiene sustento en una ley, toda vez que fue establecido directamente por la asamblea departamental.

Lo anterior, se constata además, en los considerandos de la Ordenanza 035 de 2016 en la que no se relaciona ninguna ley que ordenara la creación del tributo sobre la celebración de contratos con el departamento que superen la mínima cuantía.

En relación con la autonomía tributaria de las entidades territoriales, la Sala ha mantenido una línea jurisprudencial construida a partir de la sentencia del 9 de julio de 2009 (Exp. 16544, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia), en la que ha señalado que **la facultad creadora de los tributos está atribuida al Congreso**, y que a partir del establecimiento legal del impuesto, los entes territoriales, de conformidad con las pautas dadas por la ley, pueden

³ Ordenanza 039 de 2019. **"Ingresos tributarios. (...)10. Estampillas.** Las estampillas son gravámenes con naturaleza de tasa parafiscal que constituyen un pago de carácter obligatorio que deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a organismos de carácter público. (...)

- **Fondo Pro Reforestación (Fondo Departamental de Reforestación).** El Fondo Departamental de Reforestación está establecido como un sistema de cuenta de cobro del presupuesto general del Departamento, sin personería jurídica, adscrito a la Secretaría de Agricultura de conformidad con la Ordenanza 035 de 1980, Ordenanza 077 de 2014 y demás normas que la modifiquen, aclaren o complementen:

A la cuenta del Fondo de Reforestación se consignarán los recursos obtenidos por el uno (1%) por ciento del valor de todos los contratos incluidos los contratos interadministrativos, convenios de asociación y los contratos de concesión, que se celebren con el departamento y sus entidades descentralizadas. (...)"

https://asambleadesantander.gov.co/mdocs-posts/ordenanza-no-039-de-2019-presupuesto-2020_compressed/



establecer los elementos de la obligación tributaria cuando aquella no los hubiere fijado directamente.

Esa posición jurisprudencial se mantiene en la actualidad, como se verifica en la Sentencia del 6 de noviembre de 2019 (Exp. 23836, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez), reiterada en sentencia del 29 de abril de 2020 (Exp. 23273, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto) que señala:

“La adopción de impuestos locales por parte de las entidades territoriales requiere de la preexistencia de una ley que autorice el tributo (ley de autorización)⁴.

Aunque los entes territoriales cuentan con autonomía para el ejercicio de potestades normativas en materia tributaria, están sometidos a la Constitución y a la ley de creación o autorización del tributo⁵.

Los parámetros mínimos que los entes territoriales deben tener en cuenta para establecer, en el marco de su competencia, los elementos del tributo, son dos: (i) la autorización del gravamen por el legislador y (ii) la delimitación del hecho gravado con el mismo”. (Resaltado fuera del texto original)

Esta conclusión es aplicable a cualquier tipo de tributo, llámese impuesto, tasa o contribución, respetando, naturalmente, las especificidades que para cada uno de ellos ha dispuesto la Constitución Política.

Debe observarse que en el presente caso, tal y como lo resalta el Tribunal, el Fondo Departamental de Reforestación fue creado por la Ordenanza 035 de 1980, y su objeto fue modificado mediante la ordenanza 027 de 2005. Posteriormente, la Ordenanza 077 de 2014, señaló que continuaba vigente el Fondo y mediante la Ordenanza 035 de 2016, la Asamblea aclaró que el mismo estaría constituido, entre otros, por el 1% del valor de los contratos que celebre la Administración Departamental o sus diferentes institutos descentralizados que superen la mínima cuantía.

En esa medida no existe una ley que preceda la creación del tributo, sino unas normas de orden departamental. Tampoco puede considerarse que las normas constitucionales que regulan el medio ambiente, ni los fines y destinación del recurso en materia ambiental, autoricen al departamento a la creación del tributo, pues se repite, el establecimiento de un gravamen por parte de las entidades territoriales debe fundamentarse en una ley que ordene su creación.

De lo anterior, se concluye que no existe una ley expedida por el Congreso de la República que permita o autorice el cobro del tributo en cabeza del Departamento de Santander. Por tanto, al establecerlo, la entidad territorial se atribuyó funciones propias del legislador.

En consecuencia, la Sala confirmará la sentencia apelada, que denegó las pretensiones de la demanda y no condenó en costas al demandante.

⁴ Sentencias del 6 de agosto de 2014, 7 de junio de 2011, 11 de marzo de 2010 y 6 de agosto de 2009, Exp. 20678, 17623, 16667 y 16315, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, Martha Teresa Briceño de Valencia y Hugo Fernando Bastidas Bárcenas (2), respectivamente.

⁵ Sentencias del 8 de octubre de 2015, Exp. 19552, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, del 24 de octubre de 2013, Exp. 18808, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, de 6 de diciembre de 2012, Exp. 19085, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y de 5 de diciembre de 2011, Exp. 18542, C.P. William Giraldo, entre otras.



No habrá condena en costas o expensas del proceso en esta instancia, porque conforme con el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, la misma no procede en procesos en que se ventile un interés público, como el presente medio de control de nulidad.

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 del 14 de mayo de 2020, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander.
2. No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. **Cumplase.**

La presente providencia se aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ