



**SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., veintitrés (23) de agosto de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD
Radicación: 54001-23-33-000-2012-00082-01 (21189)
Demandante: FERNANDO NUÑEZ AFRICANO Y OTRO
Demandado: DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER –
ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE NORTE DE
SANTANDER

Temas: Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en los tiquetes
de transporte por vía aérea

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 17 de abril de 2013¹, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que accedió a las pretensiones de la demanda, sin condena en costas.

¹ Fls. 165 a 172 c.p.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

«**PRIMERO: DECLÁRESE** la nulidad de las expresiones "**por vía aérea**" contenida en el inciso 2º del numeral 5º del artículo 215, y de la expresión "**y las aerolíneas**" introducida en el artículo 216, ambos apartes normativos incluidos en la Ordenanza 0014 del 19 de diciembre del 2008, emanada de la Asamblea Departamental de Norte de Santander, y "*por medio del cual se reforman, actualizan y regulan aspectos del Régimen sustancial, procedimental y sancionatorio de los tributos departamentales y de los monopolios rentísticos en el departamento de Norte de Santander y se implementa el manual de cobro coactivo, cuotas partes pensionales y demás tributos*".

SEGUNDO: Sin costas en el presente proceso. [...]»

NORMAS DEMANDADAS

ORDENANZA 014 19 DE DICIEMBRE DE 2008

"POR MEDIO DEL CUAL SE REFORMAN, ACTUALIZAN Y REGULAN ASPECTOS DEL RÉGIMEN SUSTANCIAL, PROCEDIMENTAL Y SANCIONATORIO DE LOS TRIBUTOS DEPARTAMENTALES Y DE LOS MONOPOLIOS RENTÍSTICOS EN EL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER Y SE IMPLEMENTA EL MANUAL DE COBRO COACTIVO, CUOTAS PARTES PENSIONALES Y DEMÁS TRIBUTOS"

LA HONORABLE ASAMBLEA DEL DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER, en uso de sus atribuciones constitucionales y legales,

ORDENA:

[...]

ESTAMPILLA PRODESARROLLO FRONTERIZO

[...]

ARTÍCULO 215. USO OBLIGATORIO Y TARIFAS. *Es obligatorio el uso de la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en todos los actos y operaciones que se lleven a cabo en el Departamento, así:*

[...]

- | | |
|--|------|
| 5. En los tiquetes de transporte público de pasajeros por vía terrestre
SDMLV | 1/12 |
| En los tiquetes de transporte <u>por vía aérea</u> que salgan del Departamento
SDMLV | 1/14 |

[...]

ARTÍCULO 216. RETENCIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO-DESARROLLO FRONTERIZO.

*(Ordenanza 010 de junio 13 de 2007). El secretario de Hacienda, mediante acto administrativo podrá establecer la obligación de liquidar, retener, declarar y pagar al Departamento la estampilla pro-desarrollo fronterizo, en cabeza de las empresas de transporte terrestre interdepartamental de pasajeros **y las aerolíneas** que presten sus servicios en el Departamento.»*

DEMANDA

Los señores FERNANDO NÚÑEZ AFRICANO y LUIS FRANCISCO RONDÓN GUTIÉRREZ², en ejercicio del medio de control de nulidad

² Reconocido por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander como coadyuvante del demandante, en virtud de lo consagrado por el artículo 223 del CPACA (Fl. 161 reverso c.p.).

previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, solicitaron:

«Única. Se declare la nulidad de las expresiones "por vía aérea" del numeral 5º del artículo 215 y "y las aerolíneas" de la parte final del artículo 216, ambas disposiciones contenidas en la Ordenanza 014 de diciembre 19 de 2008, expedida por la Asamblea del Departamento de Norte de Santander, por medio de la cual se compilan y adoptan las normas que constituyen el Estatuto Tributario o de Rentas del Departamento de Norte de Santander.»

El demandante invocó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 150 numeral [12], 151, 300 numeral [4], 338 y 363 de la Constitución Política
- Artículos 420, 421-1, 429 y 431 del Estatuto Tributario
- Artículos 62 y 71 del Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental)
- Artículo 49 de la Ley 191 de 1995

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

La Ley 191 de 1995 autorizó a las Asambleas de los Departamentos Fronterizos para que ordenaran la emisión de estampillas «pro-desarrollo fronterizo», hasta por la suma de cien mil millones de pesos cada una, para los fines previstos en el artículo 49 de dicha normativa.

En desarrollo de esa facultad legal, la Asamblea Departamental de Norte de Santander expidió la Ordenanza N° 014 de 19 de diciembre de 2008, que en los artículos 215 y 2016 estableció el uso obligatorio de la estampilla en todos los actos y operaciones que se lleven a cabo en el Departamento, entre ellos, en *«los tiquetes de transporte por vía aérea que salgan del Departamento»*, y facultó al Secretario de Hacienda para establecer la retención del tributo *«en cabeza de las aerolíneas que presenten sus servicios en el Departamento»*.

Los actores manifestaron que los apartes demandados violan normas de rango superior al incluir un hecho generador en la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo que se encuentra gravado con el impuesto sobre las ventas.

Indicaron que conformidad con el Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental), está prohibido establecer impuestos de carácter departamental a artículos, bienes o servicios que se encuentren gravados con tributos nacionales sin tener autorización previa, lo cual fue desconocido por el ente demandado al imponer, en los artículos 215 y 216 de la Ordenanza 014 de 2008, la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo respecto de los tiquetes de transporte por vía aérea que salgan del Departamento de Norte de Santander.

Adujeron que es ilegal la norma en comento, por cuanto los tiquetes de transporte aéreo de pasajeros nacional e internacional están gravados con IVA, en virtud de lo dispuesto por los artículos 420 literal b) y 421-1 del Estatuto Tributario, en concordancia con los artículos 429 y 431 *ibídem*, los cuales establecen el momento de causación del gravamen.

Señalaron que el artículo 49 de la Ley 191 de 1995 (Ley de fronteras), al facultar a las asambleas departamentales la emisión de estampillas "Pro-Desarrollo Fronterizo", no autorizó la imposición de ese tributo de manera simultánea a los bienes y servicios gravados con impuestos nacionales.

Resaltaron que la posición del Consejo de Estado ha sido reiterada en señalar que imponer la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo a la expedición de tiquetes aéreos, actividad que está gravada con IVA, desconoce la prohibición establecida en el numeral 1º del artículo 62 de Código de Régimen Departamental.

Destacaron que los apartes de las normas demandadas también violan lo dispuesto por el artículo 71 numeral 5 del Código de Régimen Departamental, que consagra una prohibición general para imponer tributos de cualquier naturaleza sobre objetos o industrias gravados por ley, como es la prestación del servicio de transporte aéreo, o la utilización de los tiquetes en el territorio nacional, en virtud de los artículos 420 literal b) y 421-1 del E.T.

Por otra parte, señalaron que la expresión “y las aerolíneas” contenida en el artículo 216 de la Ordenanza 014 de 2008, la cual otorga la facultad al Secretario de Hacienda para establecer mediante acto administrativo la obligación de liquidar, retener, declarar y pagar al Departamento de Norte de Santander la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en cabeza de las aerolíneas que presenten sus servicios en esa jurisdicción, también viola la prohibición consagrada en los artículos 62 numeral 1º y 71 numeral 5 del Código de Régimen Político Departamental, en razón a que tal servicio ya se encuentra gravado con IVA, motivo por el cual, advirtieron que la nulidad que se decreta al uso obligatorio de la estampilla a los tiquetes aéreos (artículo 215 demandado) trae como consecuencia la declaratoria de ilegalidad de esta norma.

Agregaron que la Asamblea Departamental de Norte de Santander, en los apartes de los artículos demandados, desbordó las competencias otorgadas por los artículos 150 numeral 12, 151, 300 numeral 4, 338 y 363 de la Constitución Política, así como el artículo 49 de la Ley 191 de 1995, al gravar con una estampilla una actividad en la que no interviene ningún funcionario del departamento, que no reviste el ejercicio de una función pública y que constituye un impuesto indirecto no contemplado en la ley.

Indicaron que la Corte Constitucional autorizó, en forma general, la expedición de leyes que crean estampillas, sin definir los elementos sustanciales del dicho tributo, por lo que existe limitación del

ejercicio del poder impositivo de los entes territoriales, criterio que coincide con el expuesto por el Consejo de Estado³.

Señalaron que las expresiones demandadas, al gravar con la estampilla el valor de los tiquetes de transporte aéreo, crean un impuesto indirecto sobre el consumo, específicamente sobre la prestación del servicio de transporte aéreo nacional e internacional, lo cual contradice la naturaleza de tasa parafiscal que le atribuyó la jurisprudencia del Consejo de Estado en sentencia del 5 de octubre de 2006, Exp. 14527.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Departamento de Norte de Santander, a través de apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que de conformidad con el artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política, la Ley 191 de 1995 y la jurisprudencia, la Asamblea Departamental de un ente sometido al régimen de fronteras tenía plenas facultades para crear la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, y su recaudo es destinado a planes de inversión social en la zona.

³ Al efecto, citaron el concepto del 6 de octubre de 2006, Exp. 1678 de 2005, de la Sala de Servicio y Consulta Civil.

Advirtió que la inclusión en los artículos 215 y 216 de la Ordenanza 014 de 2008, del cobro obligatorio de la estampilla en todos los actos y operaciones que se llevan a cabo en el departamento, entre estos, los relacionados con tiquetes de transporte por vía aérea, y las empresas que prestan tal servicio, está ajustado a los parámetros legales establecidos por el artículo 49 de la Ley 191 de 1995, de tal forma que no se trata del ejercicio autónomo de una competencia, sino de la facultad derivada otorgada por una ley previa expedida por el Congreso de la República.

AUDIENCIA INICIAL Y DE FALLO

El 17 de abril de 2013, se llevó a cabo la audiencia inicial de que trata el artículo 180 de la Ley 1437 de 2011, en la cual se profirió el fallo⁴. En dicha diligencia se precisó que no se presentaron irregularidades procesales, nulidades y no se formularon excepciones previas. Frente a la solicitud de suspensión provisional de las normas demandadas, el *a quo* negó la medida mediante auto de 15 de noviembre de 2012⁵, decisión que fue recurrida en reposición por el demandante, y confirmada por el Tribunal por auto de 18 de diciembre del 2012⁶, por lo cual, al encontrarse saneado el proceso, se decretaron las pruebas pertinentes y se dio traslado a las partes para alegar de conclusión. El litigio se concretó en el examen de legalidad de la Ordenanza N° 014 de 19 de diciembre de

⁴ Fls. 161 a 172 c.p.

⁵ Fls. 98 a 100 c.p.

⁶ Fls. 126 y 127 c.p.

2008 (las expresiones “por vía aérea” y “las aerolíneas” de los artículos 215 y 216), por las cuales la Asamblea Departamental de Norte de Santander estableció la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en su jurisdicción.

En la misma audiencia e integrada la Sala del Tribunal, con fundamento en los artículos 179 y 187 del CPACA, se procedió a dictar sentencia.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander declaró la nulidad de las expresiones demandadas, con fundamento en lo siguiente:

En cuanto la nulidad de la expresión «*por vía aérea*» contenida en el artículo 215, numeral 5 de la Ordenanza 014 de 2008, señaló el *a quo* que la Asamblea Departamental de Norte de Santander incurrió en la prohibición establecida por el Decreto 1222 de 1986, por cuanto el servicio de transporte aéreo de pasajeros formalizado a través del respectivo tiquete aéreo, se encuentra gravado por el impuesto a las ventas -IVA- en virtud de lo consagrado por el artículo 468-1 del ET (adicionado por el artículo 44 de la Ley 488 de 1998), de manera que gravó doblemente un mismo hecho económico.

Frente a la expresión «*y las aerolíneas*» dispuesta en el artículo 216 de la Ordenanza 014 de 2008, concluyó que como consecuencia de la declaratoria de nulidad de la expresión «*por vía aérea*» de la referida norma, queda sin soporte jurídico la potestad facultativa

otorgada al secretario de hacienda del Departamento de Norte de Santander, referente a que pudiera establecer, liquidar, retener, declarar y pagar al ente territorial la estampilla en mención, en cabeza de las aerolíneas que prestaran sus servicios en esa jurisdicción.

En cuanto a los efectos de la providencia, expresó el *a quo* que son «*ex nunc*, es decir, hacia el futuro».

El Magistrado Edgar Enrique Bernal Jauregui salvó el voto, al considerar que las asambleas de los departamentos fronterizos están autorizadas por el artículo 49 de la ley 191 de 1995 para ordenar la emisión de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, por la utilización del tiquete para salir del Departamento de Norte de Santander por sus aeropuertos, sin que se trate de doble tributación.

RECURSO DE APELACIÓN

El **Departamento de Norte de Santander**, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Aseguró que si bien el artículo 71 del Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental), establece la prohibición a las Asambleas de imponer tributos sobre objetos o industrias gravados

por la ley, y que su autonomía en materia tributaria es restringida, el fallo recurrido pasó por alto que la Ley 191 de 1995, creó un régimen especial para los entes territoriales fronterizos con el fin de promover y facilitar su desarrollo económico, social, científico, tecnológico y cultural, en el cual autorizó la emisión de la Estampilla «Pro-Desarrollo Fronterizo», destinada a financiar el plan de inversiones en materia de infraestructura de transporte, dotación en educación básica, media técnica y superior, preservación del medio ambiente, investigación y estudios en asuntos que tengan que ver con la materia.

Adujo que la Corte Constitucional en Sentencia C-303 de 2012, ratificó que la finalidad de la Ley 191 de 1995, era desarrollar los mandatos establecidos por los artículos 289, 300 numeral [2] y 337 de la Constitución Política, respecto de la acción del Estado en los territorios fronterizos, con el fin de fortalecer los procesos de integración y eliminación de los obstáculos y barreras artificiales que impiden la interacción natural de las comunidades que hacen parte de estas zonas, de manera que la asamblea departamental actuó amparada en tal precepto para expedir la norma acusada.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El señor **Luis Francisco Rondón Gutiérrez**, actuando como coadyuvante⁷, pidió que se confirmara el fallo recurrido, para lo cual reiteró los argumentos del demandante, y agregó que los apartes de las normas demandadas desconocen la prohibición de establecer impuestos territoriales sobre bienes o servicios gravados con impuestos nacionales, como es la expedición de tiquetes de transporte aéreo de pasajeros en el territorio nacional y la utilización de estos expedidos en otros países para ser utilizados desde Colombia, que constituyen el hecho generador del IVA, consagrado en los artículos 420 literal b) y 421-1 del E.T.

Acotó que el hecho generador de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo es el mismo del impuesto sobre las ventas, y no existe autorización legal para gravar con un tributo territorial la expedición de tiquetes aéreos, motivo por el cual el ente demandado incurrió en la prohibición de que trata el numeral primero del artículo 62 del Código de Régimen Departamental.

Señaló que la norma acusada contraría el artículo 71 numeral [5] del Código de Régimen Departamental, debido a que este también prohíbe de manera general la imposición de tributos de cualquier naturaleza sobre objetos e industrias gravados por ley, tal como ocurre con la emisión de tiquetes aéreos o la utilización de los mismos en el territorio nacional, que reiteró, está gravada con el IVA.

⁷ Reconocido como tal en audiencia inicial, de conformidad con el artículo 223 del CPACA. (Fl. 161 reverso C.P.)

Afirmó que la expresión “de transporte aéreo” contenida en el numeral 5º del artículo 215 de la Ordenanza 014 de 2008, al gravar con la estampilla referida el valor de los tiquetes de transporte aéreo de vuelos que se originen en el Departamento de Norte de Santander, se constituye como un impuesto indirecto sobre el consumo de este tipo de servicios.

Adujo que con la expedición de las normas acusadas, el ente demandado excedió la competencia otorgada por la Ley 191 de 1995, al establecer un hecho generador ajeno a la naturaleza jurídica de la estampilla, pues no interviene ningún funcionario departamental, ni se ejerce ninguna actividad administrativa, de tal manera que no se trata de gravar la expedición de documentos que impliquen el ejercicio de una función pública, por lo que no cumple con la finalidad para la que fue autorizada la creación de dicho tributo.

La **demandada** no intervino en esta etapa del proceso.

El **Ministerio Público** solicitó que se confirmara el fallo apelado, y expresó que el pago de la estampilla en cuestión recae sobre quien adquiere el tiquete para transportarse, esto es, el usuario de ese servicio, lo cual no equivale a una actividad u operación respecto de las cuales puede imponerse su uso obligatorio, conforme lo dispuso la ley que la autorizó.

Consideró que el cobro de la estampilla establecido por la norma acusada vulnera el principio de legalidad, porque grava un hecho

diferente al autorizado por la ley, pues la facultad otorgada a las asambleas departamentales está referida a que el uso obligatorio de la estampilla se de en actividades y operaciones en el departamento, lo cual no se acompasa con gravar la compra o el uso de un tiquete aéreo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de las expresiones «*por vía aérea*» y, «*y las aerolíneas*», contenidas en los artículos 215 y 216 la Ordenanza N° 014 del 19 de diciembre de 2008, expedida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, cuya nulidad fue declarada en la sentencia apelada.

En los términos del recurso de apelación, se debe establecer si al gravar con la «Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo» los tiquetes de transporte por vía aérea que salgan del Departamento de Norte de Santander, y la delegación al Secretario de Hacienda para establecer la obligación de liquidar, retener, declarar y pagar el tributo en cabeza de las aerolíneas que presten sus servicios en el mencionado departamento, se desconoció la prohibición contenida en los artículos 62 numeral [1] y 71 numeral [5] del Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental), normas de rango superior.

La Ordenanza N° 014 de 19 de diciembre de 2008, en sus artículos 215 y 216 estableció el uso obligatorio y el método de recaudo de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo, así:

«[...]

CAPITULO IV

ESTAMPILLA PRODESARROLLO FRONTERIZO

[...]

ARTÍCULO 215. USO OBLIGATORIO Y TARIFAS. *Es obligatorio el uso de la estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en todos los actos y operaciones que se lleven a cabo en el Departamento, así:*

ACTO O DOCUMENTO

TARIFA

[...]

5. [...]

*En los tiquetes de transporte **por vía aérea** que salgan del Departamento*

1/4 SDMLV

[...]

ARTÍCULO 216. RETENCIÓN DE LA ESTAMPILLA PRO-DESARROLLO FRONTERIZO. *(Ordenanza 010 de junio 13 de 2007). El Secretario de Hacienda, mediante acto administrativo podrá establecer la obligación de liquidar, retener, declarar y pagar al Departamento la estampilla pro-desarrollo fronterizo, en cabeza de las empresas de transporte terrestre interdepartamental de pasajeros «y las aerolíneas» que presten sus servicios en el Departamento.»*

Autorización a las Asambleas de los Departamentos de frontera para que ordenen la emisión de estampillas “Pro desarrollo fronterizo”.

En relación con la **facultad impositiva de las entidades territoriales** (reiteración jurisprudencial)⁸, se observa lo siguiente:

De acuerdo con los artículos 287, 300-4 y 313-4 de la Constitución Política, las entidades territoriales gozan de autonomía para gestionar sus intereses, dentro de los límites de la Constitución y la ley y, en virtud de esa autonomía, tanto las asambleas departamentales como los concejos municipales pueden decretar tributos y gastos locales.

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, 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.

⁸ Ver entre otras, sentencias de 9 de julio de 2009, Exp. 16544, C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 24 de noviembre de 2016 Exp. 21120 y de 17 de julio de 2017, Exp. 20302, C.P. Dra. Stella Jeannette Carvajal Basto, de 22 de marzo de 2012, Exp.18842, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, de 29 de octubre de 2014, Exp. 19514, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y de 12 de diciembre de 2014. Exp. 19037, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

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.» (Subraya la Sala)

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 tributos⁹.

Ahora bien, la «Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo» fue autorizada por el artículo 49 de la Ley 191 de 1995¹⁰, para que las Asambleas

⁹ 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 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.

El principio de certeza tiene la finalidad de garantizar que todos los elementos del vínculo impositivo entre los administrados y el Estado estén establecidos 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 tarifa. (Corte Constitucional, Sentencia C-891 de 2012)

¹⁰ **Ley 191 de 1995.**

«[...]

ARTÍCULO 49. *Autorízase a las Asambleas de los Departamentos Fronterizos para que ordenen la emisión de estampillas "Pro-desarrollo fronterizo", hasta por la suma de cien mil millones de pesos cada una, cuyo producido se destinará a financiar el plan de inversiones en las Zonas de Frontera de los respectivos departamentos en materia de infraestructura de transporte; infraestructura y dotación en educación básica, media técnica y superior; preservación del medio ambiente; investigación y estudios en asuntos fronterizos; agua potable y saneamiento básico, bibliotecas departamentales; proyectos derivados de los convenios de cooperación e integración y desarrollo del sector agropecuario.*

PARÁGRAFO 1o. *Las Asambleas Departamentales podrán autorizar la sustitución de la estampilla física por otro sistema de recaudo del gravamen que permita cumplir con seguridad y eficacia el objeto de esta Ley; determinarán las características y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de las estampillas en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento y en los municipios del mismo, de lo cual se dará información al Ministerio de Hacienda y Crédito Público.*

de los Departamentos Fronterizos ordenaran su emisión, con el fin de destinar su recaudo a los planes, proyectos, estudios y actividades que allí se señalan, permitiéndoles, además, establecer todas las características y asuntos relacionados con su uso obligatorio en las actividades y operaciones realizadas en el departamento y en los municipios del mismo.

Conforme con lo expresado por la Corte Constitucional en sentencia C-413 de 1996, al estudiar la exequibilidad del artículo 49 de la Ley 191 de 1995, se entiende que la «Estampilla Pro-desarrollo Fronterizo», como todas las de su género, es un gravamen territorial aplicable en los departamentos, distritos y municipios de acuerdo con las particularidades de cada uno de ellos. Ese elemento espacial de aplicación visto a la luz del principio de autonomía de las entidades territoriales, guarda correspondencia con la facultad conferida por la ley a las Asambleas Departamentales para determinar sus características y demás asuntos relacionados con su uso obligatorio en las actividades y operaciones realizadas en el departamento fronterizo y en los municipios que comprende.

Como se observa, el legislador estableció las estampillas pro-desarrollo fronterizo, y autorizó a las asambleas departamentales

PARÁGRAFO 2o. *Facúltanse a los Concejos Municipales de los Departamentos Fronterizos para que previa autorización de la Asamblea del Departamento, hagan obligatorio el uso de la estampilla "Pro-desarrollo fronterizo" que por esta Ley se autoriza.*

PARÁGRAFO 3o. *No se podrá gravar con la presente estampilla, los licores producidos en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo respectivas, ni las cervezas de producción nacional consumidas en las Unidades Especiales de Desarrollo Fronterizo".*

para que, en ejercicio de su autonomía (Arts. 287-3¹¹ y 338¹² de la Constitución Política), definieran la forma de recaudo, las características y todos los demás aspectos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se realicen en el departamento.

Teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, puede señalarse que el hecho generador tiene como elemento objetivo la existencia de un «acto» documental que instrumente «actividades y operaciones» que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. Así mismo, el elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales. El elemento espacial se refiere a que las «actividades y operaciones» deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

En ese sentido, la normativa aplicable que autoriza a las asambleas para ordenar la emisión de estampillas (como las de Prodesarrollo Departamental y Pro-Electrificación Rural) establece como obligatoria la intervención del funcionario departamental en el acto que se pretende gravar¹³. No basta con determinar como hecho imponible «el uso de la estampilla en los tiquetes aéreos», sin

¹¹ **Artículo 287.** Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...)

3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones.

¹² **Artículo 338.** En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. (...)"

¹³ Art. 175 en concordancia con los arts. 170 a 174 del D.L. 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental)

prever que la adhesión del documento está a cargo del funcionario competente.

En armonía con lo anterior, el artículo 49 de la Ley 191 de 1995 dispone que el hecho generador de la Estampilla Pro Desarrollo Fronterizo lo constituyen las «*actividades y operaciones*» que se efectúen en la jurisdicción del ente territorial, teniendo en cuenta que ello apareja la realización de «*actos*» en los que intervengan funcionarios departamentales o municipales.

De manera que, si bien es cierto la determinación de los «*actos*» a los que se refiere la citada ley es de competencia de las asambleas departamentales en virtud del principio de autonomía, también lo es que esa labor se debe realizar dentro de los términos fijados por el legislador, es decir, que debe tratarse de actos en los que intervengan funcionarios del ente territorial. Lo anterior, conforme con el criterio de la Sala expuesto en sentencia del 6 de marzo de 2014, Exp. 19069¹⁴.

Por su parte, el artículo 62 [1] del Decreto 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental¹⁵, dispone que las asambleas departamentales pueden establecer y organizar los tributos necesarios para atender los gastos de la administración, pero sin

¹⁴ C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁵ **Decreto 1222 de 1986.**

ARTICULO 62.-Son funciones de las asambleas:

1. Establecer y organizar los impuestos que se necesiten para atender a los gastos de la administración pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley.

gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les otorgue facultad expresa por la ley.

A su vez, el artículo 71 [5]¹⁶ ibídem dispone que está prohibido a las asambleas departamentales imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley.

Es decir, estos órganos no pueden gravar bienes y servicios que sean materia de impuestos de la Nación, salvo que medie facultad legal expresa, como tampoco pueden gravar objetos o industrias gravados previamente por la ley.

El Estatuto Tributario regula lo relativo al impuesto sobre las ventas, y en su artículo 420 literal b)¹⁷, establece como uno de los hechos generadores, *«la prestación de los servicios en el territorio nacional»*, que no hayan sido excluidos expresamente.

El artículo 421-1 del E.T., dispone que se causará el IVA *«para los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior»*.

También estarán sujetos al gravamen del IVA los tiquetes aéreos internacionales adquiridos en el exterior para ser utilizados originando el viaje en el territorio nacional».

¹⁶ **ARTICULO 71. D. 1222 de 1986.** Es prohibido a las Asambleas Departamentales:
[..]

5. Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley.

¹⁷ Norma vigente para el momento de la expedición de los apartes de los artículos demandados.

Y, «corresponderá a la compañía aérea, al momento de su utilización, liquidar y efectuar el recaudo del impuesto sobre la tarifa vigente en Colombia para la ruta indicada en el tiquete».

Adicionalmente, los artículos 429 y 431, establecen el momento de causación del impuesto, en casos como el de la expedición de tiquetes aéreos, «en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior»¹⁸. Y para el servicio de transporte aéreo de pasajeros, «el impuesto se causa en el momento de la expedición de la orden de cambio, o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, y se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso»¹⁹.

En relación con las prohibiciones consagradas en el Código de Régimen Departamental (Arts. 61 [1] y 71 [5]), la Sala ha precisado²⁰:

« [...] la facultad impositiva de las entidades territoriales se encuentra limitada por la Constitución y la ley, y **no puede ejercerse para**

¹⁸ **Art. 429. E.T.** Momento de causación.

El impuesto se causa:

[...]

c. En las prestaciones de servicios, en la fecha de emisión de la factura o documento equivalente, o en la fecha de terminación de los servicios o del pago o abono en cuenta, la que fuere anterior.

¹⁹ **Art. 431. E.T.** Causación en el servicio de transporte aéreo o marítimo.

En el caso del servicio de transporte internacional de pasajeros de que trata el artículo 476 numeral 6, el impuesto se causa en el momento de la expedición de la orden de cambio, o del conocimiento por parte del responsable de la emisión del tiquete, y se liquidará, sobre el valor total del tiquete u orden de cambio cuando éstos se expidan de una vía solamente y sobre el cincuenta por ciento (50%) de su valor cuando se expidan de ida y regreso.

²⁰ Sentencia del 7 de diciembre de 2000, Exp. 11208., C.P. Dr. Daniel Manrique Guzmán.

gravar productos que previamente por disposición 'legal' han sido gravados e igualmente sobre los mismos se ha establecido prohibición expresa de imponer nuevos gravámenes, salvo que medie 'autorización legal expresa', según lo prevé el artículo 62 del Decreto Ley 1222 de 1986.

El legislador no derogó expresamente las prohibiciones contenidas en las normas anteriormente transcritas, razón por la cual la competencia otorgada a la Asamblea debe entenderse conforme lo consagra el numeral 4° del artículo 300 de la Constitución Nacional, es decir dentro de las condiciones y límites fijados por la ley, entendida ésta no de manera aislada, sino de forma integral y armónica y dentro del contexto general de las normas que rigen los tributos y prohibiciones con el fin de encuadrar en dicho marco legal la autorización otorgada.

Considera la Sala que la autorización otorgada por la Ley 440 de 1998 no faculta a la Asamblea Departamental del Quindío para imponer el tributo sobre hechos económicos o actividades sobre los cuales existe prohibición expresa de gravarlos, como se explicó anteriormente, pues ello implica un exceso en el ejercicio de la facultad otorgada por la citada Ley al ente territorial.

*Además el Decreto Extraordinario 1222 de 1986 (Código de Régimen Departamental) **prohíbe a las Asambleas Departamentales (artículos 62 numeral 1° y 71 numeral 5°) imponer gravámenes a los productos que se encuentran gravados por la ley. [...]»***

Posteriormente, en sentencia del 6 de marzo de 2014, Exp. 19069²¹, la Sala expresó que:

« [...] En efecto, las asambleas departamentales deben sujetarse a disposiciones de orden legal como es el Código de Régimen Departamental –Decreto Ley 1222 de 1986–, norma señalada por la parte demandante.

2.5.1 Este código dispone que una de las funciones de las asambleas es "Establecer y organizar los impuestos que se necesiten para atender a los gastos de la administración pública, con arreglo al sistema tributario nacional, pero sin gravar artículos que sean materia de impuestos de la Nación, a menos que para hacerlo se les dé facultad expresa por la ley" (art. 62-1).

²¹ C.P. Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

2.5.2 Además de lo anterior, se prohíbe a las asambleas "Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley" (art. 71-5).

2.5.3 Es decir, **estos órganos no pueden gravar servicios que sean materia de impuestos de la Nación**, salvo que medie facultad legal expresa, como tampoco pueden gravar objetos o industrias gravados previamente por la ley.»

[...]

«Revisados los artículos 50 a 53 de la ordenanza acusada, se advierte que el Departamento demandado no atendió los límites fijados por el Decreto Ley 1222 de 1989 y la Ley 645 de 2001, porque al establecer la causación, sujetos pasivos o responsables, base gravable y tarifas de la estampilla, partió del hecho generador del tributo –art. 49-, lo que trajo consigo que se determinaran estos elementos de la siguiente manera:

Causación: (i) al momento de presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio y (ii) cuando se facturen los servicios sujetos al gravamen; **sujeto pasivo:** (i) Las personas naturales o jurídicas declarantes del impuesto de industria y comercio y (ii) los usuarios del servicio público de gas natural y del servicio de telefonía móvil y fija; **base gravable:** los ingresos brutos contenidos en la declaración del impuesto de industria y comercio y (ii) el valor facturado de los servicios de los usuarios de gas natural, telefonía móvil y fija; y **tarifa:** según se trate de (i) la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios, permanentes o transitorias, con establecimientos de comercio o sin ellos, en jurisdicción del Departamento de Bolívar y (ii) respecto del cargo básico y consumo por los servicios de gas natural domiciliario, telefonía fija y telefonía celular.

2.8 En los términos en que se fijaron estos elementos, se contraviene el numeral 5º del artículo 71 del Decreto Ley 1222 de 1986, por determinarlos respecto de gravámenes que recaen sobre objetos o industrias gravados por la ley, como es el impuesto de industria y comercio (Ley 14 de 1983).

2.9 Además, se desconoce lo previsto en la Ley 645 de 2001, porque se fijaron en relación con un hecho generador que recae sobre actos en los que no intervienen funcionarios del ente territorial. [...]

Ahora bien, en un caso similar al que se estudia, el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, en sentencia del 28 de

septiembre de 2012, declaró la nulidad de la expresión «por vía aérea» que hacía parte del artículo 203 del Decreto 0640 de 27 de septiembre de 2007, proferido por el Gobernador del Departamento de Norte de Santander. Decisión que fue confirmada por esta Corporación en sentencia de 25 de junio de 2015, Exp. 20109²².

En dicha decisión, se expresó:

« [...] que tal expresión contenida en el artículo 203 del Decreto 0640 del 27 de septiembre de 2007, contraría el ordenamiento legal porque los servicios gravados con un impuesto nacional no pueden ser gravados con uno territorial, salvo que exista autorización legal para ello.

*La Ley 191 de 1995 autorizó a las asambleas departamentales para emitir la estampilla Pro Desarrollo Fronterizo, lo cual fue objeto de control por parte de la Corte Constitucional en la sentencia C-413 de 1996; sin embargo, el **servicio de transporte aéreo, por estar sometido a un tributo del orden nacional, como lo es el impuesto sobre las ventas, no puede ser gravado por la estampilla, lo que, por demás, no cuenta con autorización legal.**»*

Así mismo, con base en la suspensión provisional decretada por la Sala en Auto de 28 de febrero de 2008²³, dentro del proceso con Radicado N° 2007-00325, Exp. 16929²⁴, el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca, en sentencia del 31 de agosto de 2011²⁵, declaró la nulidad del literal F del artículo 2 de la Ordenanza 218 de 20 de diciembre de 2004, en el cual se dispuso el cobro de la Estampilla Pro-Cultura para los tiquetes nacionales e internacionales.

²² C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Fl. 33 c.p.

²⁴ C.P. Dra. María Inés Ortiz Barbosa.

²⁵ Fl. 40 c.p.

En la referida decisión, se expresó:

« [...] que al cobrarse un valor de 0.5% para los tiquetes nacionales y el 1% para los tiquetes internacionales, la asamblea departamental, gravó la expedición de tiquetes. Este hecho generador, es una actividad de carácter nacional que venía cobijada mediante ley, Estatuto Tributario, Decreto 624 de 1989, que en su artículo 420, lo configuró bajo el impuesto a las ventas.

En este orden de ideas se contrasta también con lo preconizado por el Art. 71 del Código de Régimen Departamental, Decreto 1222 de 1986, que en forma expresa prohíbe a las Asambleas Departamentales, imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravadas por ley, como las ventas de pasajes aéreos nacionales e internacionales, afectados por el impuesto al valor agregado.

A la anterior conclusión arribó el H. Consejo de Estado, al momento de revisar el recurso interpuesto por el accionado, y por consiguiente, la disposición departamental, quebranta la jerarquía y las competencias en materia impositiva.»

El anterior fallo no fue apelado y, en consecuencia, quedó en firme.

La parte demandante consideró que deben anularse los apartes de las normas demandadas, por cuanto violan directamente el Código de Régimen Político Departamental - norma de rango superior - al imponer el uso de la estampilla a una actividad que está gravada con IVA, tal como lo establecen los artículos artículos 420 (literal b), 421-1, 429 y 431 del Estatuto Tributario.

Por su parte, la entidad recurrente señaló que el Tribunal desconoce la finalidad de la Ley 191 de 1995, la cual creó un régimen especial para los departamentos fronterizos, conforme con el cual se expidieron las normas acusadas, con el fin de promover y facilitar el

desarrollo económico, social, científico, tecnológico y cultural de la región.

Destacó que la Asamblea Departamental de Norte de Santander actuó amparada en las potestades otorgadas por el artículo 300 [numeral 4] de la Constitución Política, para decretar los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones del ente territorial, facultad concretada con la expedición de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo.

De acuerdo con el referido marco normativo y jurisprudencial, se advierte que el servicio de transporte por vía aérea de personas, tanto nacional como internacional, está gravado con IVA (Artículos 420 literal b) y 421-1 del E.T.), con la excepción que contempla el numeral 20 del artículo 476 *ibídem*²⁶, lo cual no ocurre en este caso.

Así las cosas, considera la Sala que la autorización otorgada por la Ley 191 de 1995 no faculta a la Asamblea Departamental de Norte de Santander para imponer la estampilla sobre hechos económicos o actividades sobre los cuales existe prohibición expresa de gravarlos, en tanto ello implica un exceso en el ejercicio de la facultad otorgada por la ley.

²⁶ «El transporte aéreo nacional de pasajeros con destino o procedencia de rutas nacionales donde no exista transporte terrestre organizado.»

En efecto, de conformidad con lo establecido por el Decreto 1222 de 1986 (artículos 62 numeral [1] y 71 numeral [5]) las Asambleas Departamentales tienen prohibido imponer gravámenes a artículos, objetos o industrias que sean materia de impuestos de la Nación, tal como ocurre en este caso, en el cual se ordenó en el artículo 215 de la Ordenanza 014 de 2008, «el uso obligatorio de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en los tiquetes de transporte por vía aérea que salgan del Departamento», sin tener en cuenta que se trata de un servicio gravado con el impuesto sobre las ventas, que es de carácter nacional.

En consecuencia, la expresión «**por vía aérea**» contenida en la norma demandada proferida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander debe anularse, por desconocer las invocadas normas superiores.

Ahora bien, en relación con la expresión «**y las aerolíneas**» de que trata el artículo 216 de la Ordenanza 014 de 2008, de acuerdo con el cual la Asamblea Departamental de Norte de Santander le otorgó la facultad al secretario de hacienda para que estableciera el recaudo de la estampilla, en calidad de agente retenedor, a *las aerolíneas* que presenten sus servicios en el departamento, advierte la Sala que su nulidad deviene como consecuencia de la declaratoria de nulidad del aparte de la norma antes referida, por cuanto pierde efectos jurídicos la obligación de recaudar un tributo que será retirado del ordenamiento jurídico, como es «el uso

obligatorio de la Estampilla Pro-Desarrollo Fronterizo en los tiquetes de transporte por **vía aérea**».

Igualmente la Sala advierte que, a pesar de que las estampillas son un tributo de carácter documental²⁷ y, en la norma demandada se fijó como hecho *generador* «el uso de la estampilla en los tiquetes de transporte por vía aérea», en la realización de tales «actos» no se cumple con el citado requisito de intervención de funcionarios del ente territorial para la causación del gravamen en estudio.

Teniendo en cuenta que el *a quo* expresó que los «efectos de la providencia son ex nunc, es decir, hacia el futuro», la Sala precisa y reitera que la nulidad de los actos generales decretada por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo tiene efectos inmediatos frente a situaciones jurídicas no consolidadas, que son aquéllas que se debatían o son susceptibles de debatirse ante las autoridades administrativas o judiciales, al momento de proferirse el fallo²⁸.

Por las razones expuestas, la Sala confirmará la sentencia apelada.

²⁷ En la sentencia C-1097/01 se define la estampilla atendiendo el rol en la relación económica: «Como extremo impositivo la estampilla es un gravamen que se causa a cargo de una persona por la prestación de un servicio, con arreglo a lo previsto en la ley y en las reglas territoriales sobre sujetos activos y pasivos, hechos generadores, bases gravables, tarifas, exenciones y destino de su recaudo. Como medio de comprobación la estampilla es documento idóneo para acreditar el pago del servicio recibido o del impuesto causado, al igual que el cumplimiento de una prestación de hacer en materia de impuestos. Y en cualquier caso, la estampilla puede crearse con una cobertura de rango nacional o territorial, debiendo adherirse al respectivo documento o bien».

²⁸ Sentencias de 23 de julio de 2009, Exp. 16404, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; de 11 de marzo de 2010, Exp. 17617, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y de 16 de junio de 2011, Exp. 17922, C.P. William Giraldo Giraldo.

Conforme con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA, no procede condena en costas.

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,

FALLA

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia del 17 de abril de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

SEGUNDO: No se condena en costas, en virtud de lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

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

La presente providencia se aprobó en sesión de la fecha.

MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ **JORGE OCTAVIO RAMÍREZ**
RAMÍREZ

