



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA**  
**SALA PLENA**

Magistrado ponente: **ISRAEL SOLER PEDROZA**

Bogotá, D.C., nueve (9) de noviembre de dos mil veinte (2020)

**AUTORIDAD:** GOBERNACIÓN DE CUNDINAMARCA  
**RADICACIÓN:** 25000-23-15-000-2020-01047-00  
**OBJETO DE CONTROL:** Decreto 208 del 20 de abril de 2020

**TEMA:** Control inmediato de legalidad. Decreto estado emergencia. **Reducción tarifa de actos y documentos gravados con las estampillas departamentales.**

**I. ASUNTO**

Procede la Sala a ejercer el control inmediato de legalidad del **Decreto 208 del 20 de abril de 2020**, expedido por el Gobernador de Cundinamarca, proyecto que fue radicado para la Sala Plena del día 6 de julio de 2020, y decidido el día 9 de noviembre del mismo año.

**II. CONTENIDO DEL DECRETO OBJETO DE CONTROL**

**“DECRETO No. 208 DE 20 ABRIL 2020**

***“Por el cual se adoptan medidas tributarias con relación a la tarifa de estampillas departamentales para los actos o contratos suscritos con recursos de donaciones en el marco de la Emergencia Sanitaria.***

**EL GOBERNADOR DE CUNDINAMARCA**

*En ejercicio de las facultades que le confiere el artículo 2° del Decreto 461 del 22 de marzo de 2020 expedido por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, y*

**C O N S I D E R A N D O**

*Que el 11 de marzo de 2020 la Organización Mundial de la Salud declaró que el brote del nuevo coronavirus COVID-19 es una pandemia, esencialmente por la velocidad en su propagación, por lo que instó a los Estados a tomar acciones urgentes y decididas para la identificación, confirmación, aislamiento, monitoreo de los posibles casos, el tratamiento de los casos confirmados, así como la divulgación de las medidas preventivas, lo anterior para redundar en la mitigación del contagio.*

*Que el Ministerio de Salud y Protección Social expidió la Resolución 385 del 12 de marzo de 2020, "Por la cual se declara la emergencia sanitaria por causa del coronavirus COVID-19 se adoptan medidas para hacer frente al virus", en la cual se establecieron medidas destinadas a la prevención y contención del riesgo epidemiológico asociado al nuevo coronavirus COVID-19.*

Que mediante Decreto No. 140 del 16 de marzo de 2020 el Gobernador del departamento de Cundinamarca "declara la situación de calamidad pública en el departamento de Cundinamarca y se dictan otras disposiciones", el cual establece además adelantar acciones en fase de preparativos para dar respuesta y recuperación frente al brote del nuevo coronavirus (COVID-19) como lo es el plan de acción específico.

Que los párrafos primero y segundo del artículo segundo del Decreto Departamental No. 140 del 16 de marzo de 2020, consagran que:

"(...)

*PARÁGRAFO PRIMERO: El Plan de Acción Específico, integrará las acciones requeridas, las fuentes de recursos y las entidades responsables de su ejecución para atender en sus diferentes fases de manera efectiva la emergencia de salud pública. Lo anterior en armonía con el concepto de seguridad territorial.*

*PARAGRAFO SEGUNDO: El seguimiento control del plan de acción específico estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial para la Gestión de Riesgo de Desastres UAEGRD-*

(...)"

Que considerando lo establecido en el artículo 215 de la Constitución Política y la situación global generada a causa del COVID-19, el Presidente de la República mediante Decreto No. 417 del 17 de marzo de 2020 "declara un Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio Nacional", dentro del cual decreta que el Gobierno Nacional ejercerá las facultades a las cuales se refiere el artículo 215 de la Constitución Política, las propias del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica y las demás disposiciones que requiera para conjurar la crisis y señala además que el Gobierno Nacional adoptará mediante decretos legislativos, todas aquellas medidas adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, disponiendo las operaciones presupuestales necesarias para llevarlas a cabo.

Que mediante Decreto No. 156 del 20 de marzo de 2020 el Gobernador del departamento de Cundinamarca "declara la urgencia manifiesta en el departamento de Cundinamarca y se dictan otras disposiciones, con el fin de atender la situación de calamidad pública generada por la pandemia coronavirus COVID-19 y como consecuencia, permitir a los delegatarios de la Contratación y Ordenación del Gasto del nivel central del departamento de Cundinamarca, así como a los Directores de las Entidades Administrativas Especiales y Gerentes y Directores de las Entidades Descentralizadas, acudir a la figura de la Urgencia Manifiesta, para contratar únicamente obras, bienes y servicios necesarios para atender y superar situaciones directamente relacionadas con la respuesta, manejo y control de la pandemia coronavirus COVID-19, además se decreta que con el fin de atender las necesidades y gastos propios de la urgencia manifiesta se podrán realizar los traslados presupuestales internos que se requieran.

Que en ejercicio de las facultades excepcionales el Presidente de la República expidió el Decreto No. 461 del 22 de marzo de 2020 "Por medio del cual se autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas, la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 41 de 2020".

Que el Decreto No. 461 del 22 de marzo de 2020, estableció en su artículo 2 facultades excepcionales para Gobernadores y Alcaldes, así:

**Artículo 2. Facultad de los gobernadores v alcaldes en materia de tarifas de impuestos territoriales. Facúltese a los gobernadores y' alcaldes para que puedan reducir las tarifas de los impuestos de sus entidades territoriales".**

Que el artículo 3º del Decreto No. 461 del 22 de marzo de 2020, estableció la temporalidad para el ejercicio de las facultades extraordinarias de Gobernadores y Alcaldes anteriormente señaladas, así:

**Artículo 3. Temporalidad de las facultades. Las facultades otorgadas a los gobernadores y alcaldes en el presente Decreto solo podrán ejercerse durante el término que dure la emergencia sanitaria.**

(Negrillas y subrayado ibera del texto)

Que con ocasión de la Emergencia Sanitaria y a las repercusiones que del aislamiento decretado por el Gobierno Nacional, se produce una desestabilización del equilibrio económico, social y ambiental en el Departamento de Cundinamarca, desencadenando una afectación a los bienes jurídicos de la comunidad, presentando un menoscabo en sus derechos fundamentales, económicos, sociales y patrimoniales esenciales, así como se pueden ver

afectados la vida, integridad personal, subsistencia digna y la prestación de los servicios públicos esenciales.

Que por tal razón se hace necesario tomar medidas extraordinarias de carácter presupuestal en el entendido que deberán apropiarse los recursos para coadyuvar a los ciento dieciséis (116) municipios del Departamento, para garantizar la entrada y salida de productos del sector agropecuario, medios de subsistencia, para coadyuvar a los núcleos familiares que cuyo mínimo vital depende de la informalidad o diario de su actividad la cual se ha visto afectada por la citada calamidad y emergencia, para que puedan tener un auxilio para su abastecimiento y subsistencia en el lapso del aislamiento.

Que los efectos negativos generados por las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables además de generar mayores índices de desempleo debido a la alteración de las diferentes actividades económicas, por esta razón y con el fin de contar con fuentes de recursos adicionales del Departamento puso en marcha la estrategia "Cundinamarca te apoYA", cuyo objetivo consiste en incentivar las donaciones para apoyar a la población más afectada por la pandemia, así como mitigar sus impactos negativos.

Que en el Plan de Acción Departamental de Calamidad Pública se estableció como una de las actividades a desarrollar la denominada "Gestionar recursos técnicos y financieros de cooperación nacional e internacional para apalancar actividades propuestas por las diferente Secretarías o entidades Descentralizadas del Departamento".

En este orden de ideas la Secretaría de Hacienda de la Gobernación de Cundinamarca realizó la apertura de la cuenta de ahorros No 008600817244 denominada "Cundinamarca te apoYA" del banco Davivienda con el fin de recibir las donaciones, recursos que serán registrados dentro de la Clase 1 Activo, Grupo 11 Efectivo y equivalente al efectivo. Cuenta 1110 Depósitos en instituciones financieras, 111006 Cuentas de ahorro, más la cuenta auxiliar creada por la Dirección de Contaduría de la Secretaría de Hacienda denominada "Cundinamarca te apoYA y con una contra partida en la Clase 4 Ingresos Grupo 44. Transferencias y subvenciones 4428 Otras Transferencias 442808 Donaciones más el auxiliar contable denominado "Cundinamarca te apoYA".

Que en relación con los recursos objeto de donación y su destinación a la emergencia es importante precisar que la Ley 1523 de 2012 "Por la cual se adopta la política nacional de gestión del riesgo de desastres y se establece el Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres y se dictan otras disposiciones", establece:

*Artículo 3 Numeral 15 - Principio de oportuna información: "Para todos los efectos de esta ley es obligación de las autoridades del Sistema Nacional de Gestión del Riesgo de Desastres, mantener debidamente informadas a todas las personas naturales y jurídicas sobre: Posibilidades de riesgo, gestión de desastres, acciones de rehabilitación y construcción, así como también sobre las donaciones recibidas, las donaciones administradas y las donaciones entregadas".*

*Artículo 65. - Régimen normativo. "Declaradas situaciones de desastre o calamidad pública. Conforme a lo dispuesto en el Capítulo 17 de esta ley, en la misma norma se determinará el régimen especial aplicable de acuerdo con los antecedentes, la naturaleza, la magnitud de los efectos del desastre o calamidad pública. Las normas versarán entre otras materias sobre contratación del Estado. Empréstitos, Control fiscal de recursos: ocupación. Adquisición. Expropiación. demolición de inmuebles e imposición de servidumbres: reubicación de asentamientos, solución de conflictos, moratoria o refinanciación de deudas, suspensión de juicios ejecutivos, créditos para afectados, incentivos para la rehabilitación, reconstrucción y el desarrollo sostenible: administración y destinación de **donaciones** y otras medidas tendientes a garantizar el regreso a la normalidad".*

*Artículo 89. - Destinación y administración de donaciones. "Los bienes de cualquier naturaleza donados a entidades públicas, privadas o comunitarias para atender una situación de desastre o calamidad pública declarada se destinarán con orden a lo dispuesto en el plan de acción específico. (...)"*

Que en cuanto a la normatividad que aplica para los recursos de donaciones en el departamento de Cundinamarca, el artículo 41 numeral 2 del Decreto Ordenanza No. 265 de 2016 dispone que hacen parte de los recursos del Fondo de la Gestión del Riesgo

del Departamento de Cundinamarca "Los aportes y recursos públicos o privados que se reciban a cualquier título"

Que el artículo 43 *ibídem* preceptúa que la Junta Administradora del Fondo será el órgano máximo de coordinación, definiendo sus integrantes, estableciendo en sus artículos 45 y 46 que la administración del Fondo estará a cargo de la Unidad Administrativa Especial para la Gestión del Riesgo de Desastres.

Que la Ordenanza 0110 de 2019, con la cual se adoptó el presupuesto del año 2020 para el Departamento de Cundinamarca. Preceptúa:

"ARTICULO 12 - RENTAS CON DESTINACIÓN ESPECIFICA: Los órganos y entidades que conforman el Presupuesto General del Departamento. que tengan, financiadas sus apropiaciones con fuentes de destinación específica, incluidas las del sistema general de participaciones, sistema general de regalías, explotación de canteras, **donaciones** y créditos de la banca multilateral, bilateral o de fomento, deben efectuar un control presupuestal, contable y de tesorería acorde con las normas que regulan la materia.

Que para efecto de las donaciones en dinero o especie, la Ordenanza 066 de 2018 en su artículo 46 que modifica el Estatuto de Rentas del Departamento de Cundinamarca, establece que serán recursos para el Fondo entre otros, los establecidos en los siguientes numerales:

"Numeral 3. Los aportes y recursos públicos o privados que reciba a cualquier título.

Numeral 4. Los recursos provenientes de entidades públicas o privadas nacionales o internacionales.

Numeral 8. De recursos de cooperación o instituciones internacionales. Numeral

9. Los demás recursos que obtenga o se le asignen a cualquier título"

Que el parágrafo del artículo 125-5 del Estatuto Tributario indica que: "las donaciones efectuadas a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 de este Estatuto, seguirán las reglas establecidas en el artículo 25 del Estatuto Tributario.

Que el Fondo Departamental de Riesgo de Desastres se encuentra facultado para recibir todas aquellas donaciones en dinero o especie que le permita de una manera ágil, eficiente, eficaz, pertinente y oportuna para atender las necesidades y generar respuesta en torno a la crisis actual de cara a enfrentar la pandemia COVID-19.

Que mediante Resolución No. 028 del 02 de abril de 2020 el Gobernador del departamento de Cundinamarca "reglamenta la gestión de donaciones que reciba el Departamento de Cundinamarca para atender la emergencia generada por la pandemia del coronavirus COVID-19

Que en la Resolución 028 de 2020 se establece la gestión de donaciones así "2.1. Gestión de las donaciones: La Secretaría de Cooperación y Enlace Institucional será la dependencia encargada de recibir, canalizar y consolidar todas las manifestaciones de interés de donación, así como de hacer la gestión ante diversas empresas de solicitud de donación, según la orientación y las necesidades manifestadas desde la Unidad Administrativa Especial para la Gestión del Riesgo de Desastres (UAEGRD)".

Que la Resolución 028 de 2020 **orienta** el dinero recibido en calidad de donación para fortalecer y complementar las acciones dirigidas a la atención de la pandemia generada por el coronavirus COVID-19.

Que con el fin de apoyar a la administración departamental, como instancia de seguimiento, control y supervisión a la adecuada inversión y destinación de los recursos provenientes de donaciones, la mencionada Resolución conforma el Comité de Donaciones, que entre sus funciones tendrá las de:

1. Efectuar si lo considera necesario las recomendaciones pertinentes sobre el manejo de las donaciones, con destino a la atención de la pandemia generada por el coronavirus COVID-19.

2. Actuar como instancia de control y seguimiento a la asignación y destinación final de las donaciones.

3. Hacer seguimiento al cumplimiento de los procesos establecidos para la gestión, administración, asignación, y' destinación final de las donaciones: así como a los procedimientos de selección y focalización de beneficiarios y de control y verificación.
4. Evaluar los informes que le sean presentados y formular las recomendaciones que estime pertinentes.
5. Poner en conocimiento del Gobernador las inconsistencias o irregularidades que pudieran ser evidenciadas en el manejo de las donaciones.
6. Las que adicionalmente pueda definir el Gobernador de Cundinamarca".

Que considerando que la Unidad Administrativa Especial para la Gestión del Riesgo de Desastres de Cundinamarca, adelantará los procesos contractuales para ejecutar los recursos objeto de donación y considerando que el Estatuto Tributario no realiza exclusiones de la aplicación de los impuestos departamentales como lo son las estampillas para este tipo de contratos, se determina la necesidad de aplicar lo establecido en el Decreto 461 de 2020 en el sentido de ajustar las tarifas de los impuestos que se apliquen a los contratos que tenga como fuente de financiación donación.

Que es necesario precisar que los impuestos que se aplican a los contratos suscritos por la entidades del departamento de Cundinamarca son los adoptados mediante el artículo 270 de la Ordenanza 216 de 2014: Estampilla Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura, Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (1 'DEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor.

Que a su vez el artículo 271 constituye como hecho generador de las estampillas departamentales la expedición y suscripción de actos y documentos gravados, en los cuales participen o intervengan las dependencias o entidades del departamento de Cundinamarca. Es decir, el sector central de la administración pública del departamento de Cundinamarca, las entidades pertenecientes al nivel descentralizado del departamento de Cundinamarca, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del nivel departamental, las unidades administrativas especiales y los establecimientos públicos del nivel Departamental, la Contraloría Cundinamarca la, Asamblea de Cundinamarca y la Universidad de Cundinamarca.

Que los artículos 284, 291 y subsiguientes *ibídem*, establecen las tarifas de todos los actos y documentos con o sin cuantía gravados con las estampillas Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura. Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor.

Que en Sentencia C-221 19, la Corte Constitucional estableció la Naturaleza de la Estampilla como impuesto, así:

*"(...) En segundo lugar, las disposiciones demandadas regulan un "impuesto" con destinación específica, tal como lo asume el demandante en su primer cargo y lo apoyaron o lo dieron por supuesto varios de los intervinientes, pues se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano".*

53. El tributo que regulan las disposiciones demandadas se hace exigible cuando se realiza el hecho generador previamente descrito. **Esta circunstancia determina el carácter general del impuesto, pues grava la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones que realicen ciertas personas y entes con entidades del orden nacional, con independencia del lugar del territorio nacional en el que se ejecuten, sin que la pertenencia a un grupo social, profesional o económico sea un factor determinante para delimitar los sujetos pasivos de aquel.** En efecto, la calidad de persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que asuman los contratistas (sujetos pasivos del tributo) en los negocios jurídicos que constituyen el hecho generador (artículo 6 de la Ley 1697 de 2013) es independiente de un factor aglutinador común. El único elemento común es la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones con entidades del orden nacional, sin que el elemento preponderante sea una determinada calidad subjetiva de aquellos.

54. Si bien, se ha considerado que una de las características definitorias de los impuestos es su generalidad, esto es, que se cobran de manera indiscriminada a todos los ciudadanos, la Constitución admite como una de sus excepciones aquellos que tengan como "destinación específica" la "inversión social" (numeral 2 del artículo

359 de la Constitución). Esta misma excepción constitucional justifica que los ingresos que se reciban por tal concepto no hagan parte del monto global del presupuesto nacional, sino que su administración y distribución pueda corresponder a una determinada autoridad, como en este caso se atribuye al Ministerio de Educación Nacional, que tiene la competencia para distribuir los recursos que se recaudan por medio de la "estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", de conformidad con lo dispuesto por el literal c) del artículo 11 de la Ley 1697 de 2013.

55. La indebida nominación de un tributo por el Legislador, como ocurre en el presente caso, no es un asunto de relevancia constitucional. No lo es, pues la labor del Juez Constitucional es valorar la adscripción material del tributo a las disposiciones constitucionales, más que su mero estudio a partir de la nominación hecha por aquel.

56. **En este caso, por las razones que anteceden, el carácter de "contribución parafiscal" no corresponde al carácter o naturaleza jurídica del tributo que estatuye, pues corresponde a un impuesto. (...)** (Subrayado y negrilla fuera de texto).

Que en este orden de ideas, es preciso adoptar medidas excepcionales, como la propuesta por el decreto 461 del 22 de marzo de 2020, que contribuyan a financiar acciones para enfrentar y mitigar las consecuencias económicas y sociales adversas, así como brindar apoyo a la población más desprotegida, dado que la reducción de la carga tributaria a los actos o contratos que se celebren con el fin de prevenir y mitigar los efectos de la pandemia, permitiría, tener una mayor eficiencia en el gasto y por ende mayor cobertura en la atención de afectados.

Que considerando lo anterior conforme a lo estipulado en el Decreto 461 del 22 de marzo de 2020 expedido por el Ministerio de hacienda y Crédito Público, se pueden reducir las tarifas de impuestos territoriales, categoría que le aplica a las estampillas, sin la autorización de la Asamblea Departamental, con el fin de llevar a cabo acciones necesarias para contrarrestar las causas que motivaron la declaratoria de Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Que es así que se requiere tomar medidas de carácter tributario, reduciendo la tarifa para los actos o contratos celebrados o suscritos por las dependencias o entidades del Departamento gravados con las estampillas Pro Desarrollo Departamental. Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura, Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor, con ocasión de donaciones o cualquier otro acto que implica la transferencia del dominio a título gratuito que estén orientadas a superar o mitigar la crisis y cuya fuente de recursos son donaciones.

Que, en mérito de lo expuesto,

#### **DECRETA:**

**ARTÍCULO PRIMERO. Tarifa de los actos y documentos gravados con las estampillas departamentales.** Establecer la tarifa en 0.0 en las estampillas Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-Cultura, Estampilla Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar Adulto Mayor, para los actos o contratos celebrados o suscritos por las dependencias del nivel central o entidades del nivel descentralizado del Departamento, financiados con recursos provenientes de donaciones, y se destinen única y exclusivamente para prevenir y conjurar las causas que dieron lugar a la declaratoria de Emergencia Sanitaria.

**ARTÍCULO SEGUNDO.** Duración: La tarifa establecida en el artículo primero de este Decreto, tendrá aplicación por el término de duración de la Emergencia Sanitaria.

**ARTÍCULO TERCERO.** Vigencia. El presente Decreto rige a partir de la fecha de su expedición".

**COMUNÍQUESE, PUBLÍQUESE Y CÚMPLASE**  
Dado en Bogotá D.C., a los 20 (sic) de abril de 2020

**NICOLÁS GARCÍA BUSTOS**  
Gobernador

**ERIKA ELIZABETH SABOGAL CASTRO**  
Secretaria de Hacienda”

### III. INTERVENCIONES

- La **Directora de Defensa Judicial y Extrajudicial del Departamento de Cundinamarca**, considera que el Decreto se ajusta al ordenamiento jurídico, para lo cual indicó, que la entidad territorial ha tenido que adoptar estrategias para contar con mayores ingresos, como la denominada “*Cundinamarca te apoYA*”, que consiste en una fuente de donaciones cuyo propósito es canalizar recursos de personas naturales, jurídicas y privadas, para apoyar la crisis generada por el Covid-19. En ese sentido, señaló, que por medio de la Resolución 028 del 2 de abril de 2020, el Gobernador reglamentó la gestión de las donaciones que se reciban, para atender la emergencia.

Puso de presente, que por virtud del **artículo 2º del Decreto Legislativo 461 del 22 de marzo de 2020**, el Gobierno Nacional facultó a los Alcaldes y a los Gobernadores para **reducir tarifas de impuestos de sus entidades territoriales**, y que por tal motivo, el Gobernador tomó la decisión de reducir la tarifa de las estampillas a 0.0, con miras a eximir del pago de ese concepto a los contratos que se financien con las donaciones que reciba el Departamento, decisión que tiene la finalidad de luchar de manera más eficaz contra de la pandemia. Además, precisó, que según la Corte Constitucional, las estampillas tienen carácter de **impuesto** y por lo tanto era factible realizar dicha reducción.

Agregó, que el Ministerio de Hacienda y Crédito Público se pronunció respecto de esta reducción, y dejó en claro, que es una medida que se puede efectuar, según lo dispone en el artículo 2º del Decreto 461 de 2020 emitido por el Gobierno. , pero respetando los topes legales mínimos que se establecen para cada una de las estampillas y puso como ejemplo la estampilla *Pro-Cultura*, respecto de la cual la Ley impuso un tope mínimo del 0,5%.

Por lo tanto, la funcionaria considera que el decreto se expidió cumpliendo los requisitos legales, buscando que los recursos de las donaciones sean efectivamente invertidos en la atención de la emergencia sanitaria causada por el COVID-19.

- La **Contraloría General de la República**, hizo una exposición de las normas constitucionales y legales referentes al control fiscal, y considera que en el presente asunto resulta improcedente un pronunciamiento de fondo por parte de la entidad, porque al tratarse de un decreto de orden departamental, le corresponde a la Contraloría Departamental de Cundinamarca realizar el control, sin que se

encuentre configurada alguna causal que desplace la competencia del ente de control territorial.

#### **IV. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El representante del Ministerio Público, considera que el acto administrativo **se ajusta al ordenamiento jurídico**, porque i) fue proferido por el funcionario competente y con la debida motivación, en tanto que la reducción de la tarifa de las estampillas decretada por el Gobernador, va encaminada a eximir de dicho cargo a los contratos que se celebren con recursos provenientes de las donaciones y que tengan como finalidad conjurar las causas que dieron origen a la declaratoria de la emergencia sanitaria ; ii) no suspende o afecta ningún derecho fundamental y no interrumpe el funcionamiento normal de las ramas del poder público; iii) guarda conexidad con los hechos por los cuales se declaró el estado de emergencia en el territorio nacional, así como con el Decreto 461 del 22 de marzo de 2020, que otorgó la facultad a los Alcaldes y Gobernadores para reducir tarifas de impuestos sin la autorización del Concejo y de la Asamblea, para atender las dificultades que pueda generar el COVID-19; y iv) es factible realizar la reducción de la tarifa de las estampillas, toda vez que como lo ha dicho la Corte Constitucional, éstas son una especie de *“tasas parafiscales”* y son de orden territorial, ya que se trata de un gravamen que se aplica a los actos o contratos suscritos por las dependencias del nivel central o descentralizado del Departamento y por lo tanto, el Gobernador podía reducir su tarifa, en ejercicio de las facultades que le fueron otorgadas en el Decreto 461 de 2020 expedido del Gobierno Central.

#### **V. CONSIDERACIONES DEL TRIBUNAL**

##### **1. Competencia.**

De conformidad con lo establecido en el artículo 20 de la Ley 137 de 1994 (Ley Estatutaria de los Estados de Excepción) y el artículo 136 de la Ley 1437 de 2011, las medidas de carácter general que sean dictadas por las autoridades de orden territorial en ejercicio de la función administrativa y como desarrollo de los decretos legislativos proferidos durante los Estados de Excepción, tendrán un control inmediato de legalidad, ejercido por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo con competencia en el lugar donde se expidan.

Esta regla tiene su concreción respecto a la competencia, en el numeral 14 del artículo 151 del CPACA, que indica que a nivel territorial, la competencia corresponde a los Tribunales Administrativos. Como el presente asunto trata de un Decreto proferido por el Gobernador de Cundinamarca, entidad que hace parte de la Jurisdicción de esta Corporación, el Tribunal es competente para su control.

## 2. El control inmediato de legalidad: Características.

El legislador instituyó la figura del **control inmediato de legalidad** (art. 20 Ley 137 de 1994 – Ley Estatutaria de Estados de Excepción LEEE, y arts. 136 y numeral 8 y 111 del CPACA), cuyos rasgos característicos fueron fijados por el Consejo de Estado en sentencia del 31 de mayo de 2011<sup>1</sup>. En dicho fallo se dijo que este control es i) jurisdiccional; ii) integral; iii) autónomo, automático e inmediato; iv) oficioso; v) hace tránsito a cosa juzgada relativa y vi) no es incompatible con los cauces procesales ordinarios que pueden usar los ciudadanos para cuestionar la legalidad de los actos administrativos.

Incluso, el H. Consejo de Estado ha indicado, que se puede efectuar, a pesar de que la Corte Constitucional no se haya pronunciado *“sobre la exequibilidad del decreto declaratorio del estado de excepción y de los decretos legislativos que lo desarrollan”*<sup>2</sup>.

Así pues, de conformidad con el artículo 136 de la Ley 1437 de 2011, **las medidas de carácter general** que sean dictadas por las autoridades de orden nacional y territorial, en ejercicio de la función administrativa y **como desarrollo de los decretos legislativos proferidos durante los Estados de Excepción**, tendrán un control inmediato de legalidad ejercido por la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo. De los actos de carácter nacional conocerá el consejo de Estado y de los territoriales, el Tribunal Administrativo del lugar donde se expidan. En ese orden de ideas, el legislador fue claro al expresar que este control solo puede efectuarse respecto de aquellos actos que cumplan con estas condiciones.

## 3. Declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

En criterio de la Sala, las autoridades nacionales y locales, de acuerdo con la regulación que haga el Presidente con la firma de los Ministros, con fundamento en el art. 215 de la Constitución Política, deben acatar la legislación que se expida en estados de excepción, cuando así lo determine el Gobierno.

Es así como en el marco del estado de emergencia generado por la propagación del COVID-19, el Gobierno ha proferido varios **decretos de carácter legislativo**, como el **Decreto 417 de 17 de marzo de 2020**, mediante el cual declaró el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, por el

<sup>1</sup> Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo. Sentencia del 31 de mayo de 2011, rad. No. 11001-03-15-000-2010-00388-00 (CA). CP Gerardo Arenas Monsalve.

<sup>2</sup> Consejo de Estado, Sala Plena de lo Contencioso Administrativo, Sentencia del 3 de mayo de 1999; Consejero Ponente: Ricardo Hoyos Duque; Radicación número: CA- 011.

término de 30 días calendario, donde además anunció que asumiría las medidas pertinentes para hacerle frente a la pandemia.

La parte Resolutiva del citado Decreto, señala:

*“Artículo 1. Declárese el Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica en todo el territorio nacional, por el término de treinta (30) días calendario, contados a partir de la vigencia de este decreto.*

*Artículo 2. El Gobierno nacional, ejercerá las facultades a las cuales se refiere el artículo 215 de la Constitución Política, el artículo 1 del presente decreto y las demás disposiciones que requiera para conjurar la crisis.*

*Artículo 3. El Gobierno nacional adoptará mediante decretos legislativos, además de las medidas anunciadas en la parte considerativa de este decreto, todas aquellas medidas adicionales necesarias para conjurar la crisis e impedir la extensión de sus efectos, así mismo dispondrá las operaciones presupuestales necesarias para llevarlas a cabo”.*

Para realizar esta declaración, el Gobierno Central tuvo en cuenta que el Ministerio de Salud y Protección Social, a través de la Resolución No. 385 del 12 de marzo de 2020, declaró la emergencia sanitaria en todo el territorio nacional y ordenó a los jefes y representantes de las entidades públicas, adoptar medidas de prevención contra el virus, indicando que se contagia por “*contacto directo por superficies inanimadas*” y “*aerosoles por microgotas*”, lo que demuestra que es una enfermedad altamente contagiosa y de fácil propagación, y que debido a la ausencia de medidas ordinarias, era necesaria la declaratoria del estado de excepción.

Igualmente, se pone de presente, que por medio de la Resolución No. 666 del 24 de abril de 2020, el Ministerio de Salud y Protección Social, adoptó un protocolo de bioseguridad para mitigar la propagación de esta enfermedad, ya que a pesar de los esfuerzos, se sigue propagando, y aún no se cuenta con medidas farmacológicas como la vacuna para su tratamiento. Sobre el carácter y la forma de propagación de esta enfermedad, precisó lo siguiente:

*“El coronavirus 2019 (COVID-19) es una enfermedad respiratoria causada por el virus SARS-CoV. Se ha propagado alrededor del mundo, generando un impacto en cada uno de ellos a nivel de mortalidad, morbilidad y en la capacidad de respuesta de los servicios de salud, así mismo (sic) pueden afectar todos los aspectos de la vida diaria y las actividades económicas y sociales, incluyendo los viajes, el comercio, el turismo, los suministros de alimentos, la cultura y los mercados financieros, entre otros. (...)*

*“La infección se produce cuando una persona enferma tose o estornuda y expulsa partículas del virus que entran en contacto con otras personas. El Coronavirus 2019 (COVID-19), tiene síntomas similares a los de la gripa común, alrededor del 80%, se recupera sin necesidad de un tratamiento especial. Otras personas, conocidas como casos asintomáticos, no han*

*experimentado ningún síntoma. (...)*". (Introducción Anexo Técnico de Protocolo de Bioseguridad para la Prevención de la Transmisión de COVID-19 fijado en la Resolución 666 de 2020).

A pesar de los esfuerzos realizados por todas las instituciones públicas, la propagación del virus continúa en el territorio nacional y ha generado consecuencias desfavorables en la economía y otros sectores, lo que llevó a que el Gobierno, por medio del **Decreto 637 de 2020, declarara un nuevo estado de emergencia económica, social y ecológica**, para que, con ejercicio de facultades extraordinarias, se pueda hacer frente a la crisis, de manera ágil y eficaz, a través de la expedición de decretos legislativos, regulando distintas materias con el fin de lograr tal finalidad.

### **SOLUCIÓN AL CASO CONCRETO.**

1.- Se decidirá que no es legal el Decreto 208 de 2020 proferido por el Gobernador de Cundinamarca, porque la medida decretada, no tiene coherencia clara y precisa con el fin perseguido con el estado de excepción, que es evitar la propagación del virus COVID-19 y sus efectos, y no se encuentra debidamente motivado.

Además, podía reducirse la tarifa del impuesto, en este caso del porcentaje que se debe cobrar por estampillas, pero no eliminarla.

2.- El Gobernador de Cundinamarca, con fundamento en la declaratoria del estado de emergencia, y en atención a las facultades que le fueron otorgadas en el **Decreto 461 de 2020** expedido por el Gobierno Central, expidió el **Decreto 208 del 20 de abril de 2020**, por medio del cual redujo a 0.0 la tarifa del impuesto en las estampillas Pro Desarrollo Departamental, Pro Electrificación Rural, Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Pro-Cultura, Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca y del Bienestar del Adulto Mayor, para los actos o contratos suscritos por las dependencias a nivel central o descentralizado del Departamento, financiados con recursos provenientes de donaciones, cuyo fin sea exclusivamente, prevenir y conjurar las causas que dieron origen a la declaratoria de emergencia sanitaria.

**3. La facultad concedida a los Alcaldes y a los Gobernadores para que reduzcan tarifas de impuestos territoriales en el marco del estado de excepción, comprende la reducción del porcentaje que cobra la Gobernación de Cundinamarca por estampillas.**

Respecto a este tema, el Gobierno Nacional, a través del **Decreto Legislativo 461 del 22 de marzo de 2020**<sup>3</sup>, proferido en ejercicio de la facultad prevista en el artículo 215 de la Constitución Política, consideró que **“los efectos económicos negativos generados por el nuevo coronavirus COVID-19 requieren de la atención y concurso de las entidades territoriales a través de la adopción de medidas extraordinarias que contribuyan a financiar las acciones para enfrentar las consecuencias adversas económicas y sociales generadas por esta pandemia”**. Agregó, que **“se han identificado limitaciones presupuestales en el orden territorial que impiden la asignación eficiente y urgente de los recursos que demandan las actuales circunstancias señaladas en el Decreto 417 de 2020, por lo que se hace necesaria una modificación normativa de orden temporal (...)”**. En ese sentido, puso de presente **“Que si bien las entidades territoriales se encuentran facultadas para disminuir las referidas tarifas, ante la inmediatez con la que se requiere afrontar el impacto económico negativo en los hogares más vulnerables, se hace necesario facultar temporalmente a los gobernadores y alcaldes para que, si lo consideran pertinente, reduzcan las tarifas fijadas sin necesidad de acudir a las asambleas departamentales y a los concejos distritales o municipales”**. (Resaltado no es del texto original).

Por lo tanto, con el objetivo de contar de manera rápida y eficiente con recursos para atender la situación de emergencia ocasionada por el COVID-19, otorgó a los Gobernadores y Alcaldes, la siguiente prerrogativa:

**“Artículo 2. Facultad de los gobernadores y alcaldes en materia de tarifas de impuestos territoriales. Facúltese a los gobernadores y alcaldes para que puedan reducir las tarifas de los impuestos de sus entidades territoriales”**.

**Artículo 3. Temporalidad de las facultades. Las facultades otorgadas a los gobernadores y alcaldes en el presente Decreto solo podrán ejercerse durante el término que dure la emergencia sanitaria”**. (Subraya la Sala).

Como se puede apreciar, este Decreto Legislativo faculta a los gobernadores y alcaldes, para reducir las tarifas de los impuestos territoriales, como una medida para ejecutar acciones, con el fin de conjurar la pandemia, en el marco de lo dispuesto en el Decreto 417 de 2020.

<sup>3</sup> “Por medio del cual se autoriza temporalmente a los gobernadores y alcaldes para la reorientación de rentas y la reducción de tarifas de impuestos territoriales, en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 417 de 2020”.

**Diferencia conceptual entre IMPUESTOS y TASAS. Concepto de TARIFA.**

En la sentencia C-545-94, con ponencia del Dr. Fabio Morón Díaz, se dice que la expresión “contribución” es genérica y comprende los conceptos de tasas e impuestos, entre otros, y en general, todas las cargas fiscales al patrimonio particular. Señala la sentencia:

**“b) La Materia**

*La decisión se ocupa de definir las posibilidades de la ley para fijar tasas o contribuciones, en circunstancias que permitan a las autoridades fijar las tarifas correspondientes, y si dentro de aquellas posibilidades se encuentra la norma contenida en el literal q) demandado.*

**Se utiliza la expresión contribución como genérica y comprensiva de los conceptos especiales de tributo, tasa, impuesto, gravamen u otras similares, recogiendo una tradición legislativa, que utilizaba la voz, del acto legislativo No. 3 de 1910, y contrariando el hábito de nuestros autores de derecho tributario que le otorgan mayor amplitud a las palabras tributo o impuesto que al vocablo "contribución".<sup>4</sup>**

*Resulta de la mayor importancia precisar el contenido especializado de varias voces de la nueva Carta en materia de tributación, tales como contribución, impuesto, tasa, fiscal, parafiscal, tarifa, que contienen elementos necesarios para comprender el alcance de la norma:*

**Contribución.** *Expresión que comprende todas las cargas fiscales al patrimonio particular, sustentadas en la potestad tributaria del Estado.*

**Impuesto.** *El contribuyente está obligado a pagar el impuesto sin recibir ninguna contraprestación por parte del Estado. No hay una relación de ut des, es decir, los impuestos representan la obligación para el contribuyente de hacer un pago, sin que exista una retribución particular por parte del Estado.*

**Tasa.** *La O.E.A. y el B.I.D., al diseñar un modelo de Código Tributario describen la tasa así: "Tasa es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente. Su producto no debe tener un destino ajeno al servicio que contribuye al presupuesto de la obligación."*

*El concepto del Ministerio Público cita opinión del profesor Abel Cruz Santos "...las tasas, también llamadas **derechos**, provienen de servicios públicos que no obligan a los asociados; sólo los pagan las personas que los utilizan. Se consideran como un **precio** que cobra el Estado por el servicio prestado. Contrariamente a lo ocurrido con el impuesto, que no supone para quien lo paga contraprestación de ninguna clase".*

**Contribución Especial.** *Es un pago por una inversión que beneficia a un grupo de personas, como es el caso de la valorización.*

**Tarifa.** *Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones.*

**Contribuciones Parafiscales.** *Son los pagos que deben realizar los usuarios de algunos organismos públicos, mixtos o privados, para asegurar el financiamiento de estas entidades de manera autónoma.*

*Se diferencian las tasas de los ingresos parafiscales, en que las primeras son una remuneración por servicios públicos administrativos prestados por organismos estatales, mientras que en las segundas los ingresos se*

<sup>4</sup>PALACIO RUDAS, Alfonso, El Congreso en la Constitución de 1991, pag. 160, edit. Tercer Mundo.

*establecen en provecho de organismos privados o públicos no encargados de la prestación de servicios públicos administrativos propiamente dichos. En Colombia se da como ejemplo de contribuciones parafiscales a la llamada retención cafetera, a cargo de los exportadores de café, y con cuyo producido se conforman los recursos del Fondo Nacional del Café.*

*A su vez, la tasa se diferencia del impuesto por dos aspectos: 1) En la tasa existe una contraprestación (el envío de la carta, el transporte por ferrocarril, el suministro de energía), mientras que en el impuesto, por definición, no se está pagando un servicio específico o retribuyendo una prestación determinada; y 2) La diferencia radica en el carácter voluntario del pago de la tasa y en el carácter obligatorio del pago del tributo. "Sin embargo, algunos autores, con razón han señalado que la segunda distinción no es muy exacta, puesto que cuando la tasa se está exigiendo como contraprestación de los servicios que de manera exclusiva o bajo la forma de monopolio suministra el Estado, le es muy difícil, si no imposible, al particular no utilizarlo. Por lo tanto el carácter de voluntariedad se desdibujaría en la tasa. Ante un monopolio del servicio postal la única manera de no pagar las tasas del envío de cartas sería no escribiendo cartas, lo cual resulta imposible en la vida moderna. De manera que "la verdadera distinción del impuesto y de la tasa reposa en la ausencia o en la existencia de una contrapartida proporcional y no en el carácter profesional obligatorio o no obligatorio".<sup>5</sup>*

*La Contribución fiscal comprende el impuesto propiamente dicho, la tasa y la contribución de carácter especial, como el impuesto de valorización, mientras que la parafiscalidad está constituida por una especie de "impuestos corporativos" que, en concepto del profesor Maurice Duverger, son los que se perciben en provecho de instituciones públicas o privadas que tienen el carácter de colectividades."*

De lo expuesto se debe resaltar, que en el **IMPUESTO**, "El contribuyente está obligado a pagar el impuesto **sin recibir ninguna contraprestación** por parte del Estado, mientras que la **TASA**, "tiene como hecho generador la prestación efectiva y potencial de un servicio público individualizado en el contribuyente" "sólo los pagan las personas que los utilizan". Finalmente, la **TARIFA**, es la "Tabla de impuestos, tasas u otras contribuciones."

Las estampillas, han sido consideradas por el H. Consejo de Estado, como **TASAS O CONTRIBUCIONES PARAFISCALES**, tesis que acogió la H. Corte Constitucional en el año 2010, no obstante lo anterior, en 2019 cambió su posición, y ahora considera que son **IMPUESTOS CON DESTINACIÓN ESPECÍFICA**, veamos.

La Corte Constitucional en la **Sentencia C-768 de 2010**, traída a colación por el representante del Ministerio Público, señaló, que las estampillas han sido definidas como tasas parafiscales, en los términos que siguen:

***"Las estampillas han sido definidas por la jurisprudencia del Consejo de Estado como tributos dentro de la especie de "tasas parafiscales", en la medida en que participan de la naturaleza de las contribuciones parafiscales, pues constituyen un gravamen cuyo pago obligatorio deben realizar los usuarios de algunas operaciones o actividades que se realizan frente a***

<sup>5</sup>RESTREPO, Juan Camilo. Hacienda Pública. Universidad Externado de Colombia, pag. 124, 1992.

*organismos de carácter público; son de carácter excepcional en cuanto al sujeto pasivo del tributo; los recursos se revierten en beneficio de un sector específico; y están destinados a sufragar gastos en que incurran las entidades que desarrollan o prestan un servicio público, como función propia del Estado. La "tasa" si bien puede corresponder a la prestación directa de un servicio público, del cual es usuario el contribuyente que se beneficia efectivamente, caso en el cual se definen como tasas administrativas, también puede corresponder al beneficio potencial por la utilización de servicios de aprovechamiento común, como la educación, la salud, el deporte, la cultura, es decir, que el gravamen se revierte en beneficio social, caso en el cual se definen como tasas parafiscales que son las percibidas en beneficio de organismos públicos o privados, pero no por la prestación de un servicio propiamente dicho, sino por contener un carácter social". (Negrillas agregadas por la Sala).*

En efecto, el Consejo de Estado, ha dicho que las estampillas, son una **contribución especial o parafiscal y no un impuesto** y al respecto, explica lo siguiente:

*"Luego de hacer un recuento normativo sobre la creación y regulación de la Estampilla Pro Universidad del Valle, concluye que este cobro surge de actos que crean ingresos para los entes territoriales, con una destinación específica a una entidad que presta el servicio público de educación superior, sobre la base de gravar algunas actuaciones ante la administración pública, por lo que no son generales ni consultan la capacidad contributiva de quienes la pagan".*

*"Con fundamento en doctrina nacional y extranjera y en pronunciamientos de la Corte Constitucional, las estampillas no pueden clasificarse como tasas o impuestos, sino como una **contribución especial o parafiscal**, como lo señaló el Consejo de Estado, en la medida en que su uso es obligatorio para ciertos usuarios de organismos públicos, los ingresos se han establecido en provecho de entidades públicas determinadas, para ser destinados exclusivamente a las actividades previstas por la ley que ordena su emisión"<sup>6</sup>. (Resalta la Sala).*

**Tal apreciación fue reiterada por dicha Corporación en el Concepto 2229 del 7 de diciembre de 2015<sup>7</sup>**, donde se dijo que las estampillas constituían una tasa parafiscal. Sin embargo, la Corte Constitucional en la **Sentencia C-221 de 2019** citada por la funcionaria de la Gobernación, dijo respecto a la "estampilla Pro Universidad Nacional de Colombia y demás universidades estatales de Colombia", que "(...) el carácter de "contribución parafiscal" no corresponde al carácter o naturaleza jurídica del tributo que estatuye, **pues corresponde a un impuesto con destinación específica (...)**". (Negrillas por fuera del texto). Al respecto, precisó lo siguiente:

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 27 de enero de 2011, rad. No. 25000-23-27-000-2007-00009-01 (18003). CP. Martha Teresa Briceño de Valencia.

<sup>7</sup> Consejo de Estado, Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto del 7 de diciembre de 2015. Rad. 11001-03-06-000-2014-00223-00 (2229). Conjuez ponente: Luis Fernando Álvarez Jaramillo. Al respecto dijo: Entonces, las "estampillas", dependiendo de si se imponen como medio de comprobación para acreditar el pago del servicio público recibido, tendrán el carácter de administrativas; o de parafiscales, si corresponden al cumplimiento de una prestación que se causa a favor de la entidad nacional o territorial como sujeto impositivo fiscal."

*“(…) las disposiciones demandadas regulan un “impuesto” con destinación específica, tal como lo asume el demandante en su primer cargo y lo apoyaron o lo dieron por supuesto varios de los intervinientes, pues se trata de una “imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano”<sup>8</sup>.*

*“El tributo que regulan las disposiciones demandadas se hace exigible cuando se realiza el hecho generador previamente descrito. Esta circunstancia determina el carácter general del impuesto, pues grava la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones que realicen ciertas personas y entes con entidades del orden nacional, con independencia del lugar del territorio nacional en el que se ejecuten, sin que la pertenencia a un grupo social, profesional o económico sea un factor determinante para delimitar los sujetos pasivos de aquel. En efecto, la calidad de persona natural, jurídica, consorcio o unión temporal que asuman los contratistas (sujetos pasivos del tributo) en los negocios jurídicos que constituyen el hecho generador (artículo 6 de la Ley 1697 de 2013) es independiente de un factor aglutinador común. El único elemento común es la suscripción de determinados tipos de contratos y adiciones con entidades del orden nacional, sin que el elemento preponderante sea una determinada calidad subjetiva de aquellos”<sup>9</sup>. (Negrillas no originales).*

La Sala acoge la conclusión a la cual llegó la Corte Constitucional, es decir, que las estampillas constituyen un impuesto con destinación específica, y no una tasa parafiscal, en esencia, porque además de estar incluida esta decisión en una sentencia de Constitucionalidad (argumento de autoridad), *“(…) se trata de una imposición obligatoria y definitiva que no guarda relación directa e inmediata con la prestación de un bien o un servicio por parte del Estado al ciudadano”*, como dice la sentencia de la Corte, teniendo en cuenta que la Ordenanza 216 de 2014, proferida por la Asamblea Departamental de Cundinamarca, mediante la cual se expide el Estatuto de Rentas del Departamento, regula la materia de la siguiente manera:

**“ARTÍCULO 270.- ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES.** *Adóptense para el Departamento de Cundinamarca las siguientes estampillas: Estampilla Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro-Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura, Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor; cuya regulación se encuentra definida en el presente Título.”*

<sup>8</sup> Cfr., las sentencias C-577 de 1995, C-444 de 1998, C-260 de 2015 y C-010 de 2018.

<sup>9</sup> El hecho imponible no está vinculado a una actuación estatal o a una consecuencia de esta, de la que pueda inferirse que el sujeto pasivo del tributo recibe una contraprestación, de allí que no pueda inferirse que las disposiciones demandadas regulan una tasa.

Del recaudo del tributo tampoco se deriva un beneficio directo para los sujetos pasivos. No satisface esta exigencia el hecho de que, tal como lo propusieron algunos intervinientes y se adujo en el proyecto de ley que dio fundamento a la norma demandada, aquellos pudieran beneficiarse de la ejecución de las obras públicas que pretendieran ejecutar las universidades estatales con posterioridad. No se trata, por tanto, de un “beneficio directo” sino de uno *meramente* plausible, pues se trata de una situación aleatoria que depende, entre otras cosas, de que el sujeto pasivo del tributo sea adjudicatario de alguno de los procedimientos de selección que realicen los citados entes autónomos. Finalmente, tampoco es posible considerar que los sujetos pasivos del tributo obtengan un “beneficio directo” por el servicio de educación superior al que ayudan a contribuir, pues este es un beneficio social y genérico, más que específico o particular para el grupo gravado.

En consecuencia, el ente territorial está facultado para **reducir** la tarifa de los impuestos, en este caso de las estampillas señaladas, porque el artículo 2 del Decreto Legislativo 461 de 2020, emitido por el Gobierno Central, señala:

**“Artículo 2. Facultad de los gobernadores y alcaldes en materia de tarifas de impuestos territoriales. Facúltese a los gobernadores y alcaldes para que puedan reducir las tarifas de los impuestos de sus entidades territoriales.”**

**4.- No obstante lo anterior, la medida decretada no tiene relación directa y específica, con el fin perseguido, ni se encuentra debidamente motivada.**

Se hacen estas afirmaciones, teniendo en cuenta lo siguiente: Según lo establece la **Ordenanza 216 de 2014, “POR LA CUAL SE EXPIDE EL ESTATUTO DE RENTAS DEL DEPARTAMENTO DE CUNDINAMARCA, SE CONCEDEN UNAS FACULTADES AL GOBERNADOR DEL DEPARTAMENTO Y SE DICTAN OTRAS DISPOSICIONES”**, los actos y contratos que celebren las entidades o dependencias de Cundinamarca, deben pagar el porcentaje pertinente establecido para las estampillas departamentales. Para efectos de claridad, se traen algunas de las normas de la mencionada Ordenanza que regulan la materia:

**“ARTÍCULO 270.- ESTAMPILLAS DEPARTAMENTALES.** Adóptense para el Departamento de Cundinamarca las siguientes estampillas: *Estampilla Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro- Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura, Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor; cuya regulación se encuentra definida en el presente Título.*

**ARTÍCULO 271.- HECHO GENERADOR.** *Constituye hecho generador de las estampillas departamentales la expedición o suscripción de actos y documentos gravados en los cuales participen o intervengan las dependencias o entidades del Departamento de Cundinamarca.*

*Para efectos de este artículo se entenderán como dependencias o entidades del Departamento de Cundinamarca las siguientes:*

- 1. El sector central de la administración pública del Departamento de Cundinamarca.*
- 2. Las entidades pertenecientes al nivel descentralizado del Departamento de Cundinamarca.*
- 3. Las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta del nivel Departamental.*

*(...)*

**ARTÍCULO 273.- SUJETO ACTIVO.** *El sujeto activo de las estampillas departamentales es el Departamento de Cundinamarca.*

**ARTÍCULO 274.- SUJETO PASIVO.** *Los sujetos pasivos de las estampillas departamentales son las personas naturales o jurídicas, uniones temporales, consorcios, patrimonios autónomos, sociedades de hecho, sucesiones*

*ilíquidas, de derecho privado, beneficiarias del acto o documento gravado con las estampillas.*

(...)

**ARTÍCULO 282.- BASE GRAVABLE.** *La base gravable de las estampillas está constituida por el valor establecido en cada acto o documento gravado; salvo los definidos como actos o documentos sin cuantía, cuya base gravable se determinará en los capítulos previstos para cada estampilla.*

(...)

**ARTÍCULO 283.- ACTOS GRAVADOS.** *Los actos y documentos gravados con las estampillas departamentales son los que se relacionan a continuación:*

*1. Para efectos de las estampillas, se consideran como actos con cuantía:*

(...)

**1.1. Actas de posesión de los empleados, trabajadores y miembros de las Juntas o Consejos Directivos del orden Departamental.**

**1.2. Contratos celebrados o suscritos por las dependencias o entidades del Departamento.**

En el artículo 283, también se señalan los actos con cuantía y sin cuantía gravados con las estampillas.

Respecto a la destinación de los recursos obtenidos con las estampillas, señala el Estatuto de Rentas citado:

**“ARTÍCULO 292.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas con la Estampilla Prodesarrollo Departamental se destinarán a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva en el Departamento de Cundinamarca.*

(...)

**ARTÍCULO 297.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas con la Estampilla Pro electrificación rural se destinarán exclusivamente a la financiación de la electrificación rural en el Departamento de Cundinamarca, entendiéndose por ello la instalación, mantenimiento, mejoras y ampliación del servicio.*

(...)

**ARTÍCULO 301.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas por concepto de la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios se destinarán a financiar a los Hospitales Universitarios del Departamento, específicamente para:*

*a. La inversión en mantenimiento de la planta física;*

*b. Dotación, compra y mantenimiento de equipos requeridos y necesarios para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de las instituciones Hospitalarias;*

*c. Compra y mantenimiento de equipos para poner en funcionamiento áreas de laboratorio, científicas, tecnológicas y otras que requieran para su cabal funcionamiento;*

d. *Inversión en personal especializado.*

*Lo anterior, de acuerdo con los planes, programas y proyectos presentados por los Hospitales a la Gobernación de Cundinamarca y a la Secretaría de Salud.*

**ARTÍCULO 306.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas con la Estampilla Pro-Cultura se destinarán a las siguientes acciones, actividades y proyectos:*

- 1. Acciones dirigidas a estimular y promocionar la creación, la actividad artística y cultural, la investigación y el fortalecimiento de las expresiones culturales de que trata el artículo 18 de la Ley 397 de 1997.*
- 2. Estimular la creación, funcionamiento y mejoramiento de espacios públicos, aptos para la realización de actividades culturales, participar en la dotación de los diferentes centros y casas culturales y, en general propiciar la infraestructura que las expresiones culturales requieran.*
- 3. Fomentar la formación y capacitación técnica y cultural del creador y del gestor cultural.*
- 4. Un diez por ciento (10%) para seguridad social del creador y del gestor cultural.*
- 5. Apoyar los diferentes programas de expresión cultural y artística, así como fomentar y difundir las artes en todas sus expresiones y las demás manifestaciones simbólicas expresivas de que trata el artículo 17 de la Ley 397 de 1997.*

**ESTAMPILLA PRO-DESARROLLO DE LA UNIVERSIDAD DE CUNDINAMARCA, UDEC.**

**ARTÍCULO 310.- AUTORIZACIÓN LEGAL.** *La emisión de la estampilla de pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) está autorizada por la Ley 1230 de 2008 y las demás normas que las modifiquen, aclaren o complementen.*

**ARTÍCULO 311.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas por concepto de la Estampilla se destinarán como sigue:*

- 1. El treinta por ciento (30%) para inversión en el mantenimiento, ampliación y modernización de su planta física, futuras ampliaciones y construcciones;*
- 2. El treinta por ciento (30%) para el desarrollo y modernización de la infraestructura tecnológica de la solución de tecnologías de información, plataforma virtual, comunicaciones, digitalización y educación virtual;*
- 3. el veinte por ciento (20%) en la investigación científica;*
- 4. el cinco por ciento (5%) modernización y dotación de los laboratorios;*
- 5. el cinco por ciento (5%) modernización y dotación de las bibliotecas y para el Fondo Editorial;*
- 6. el cinco por ciento (5%) en la modernización de un centro de archivo y documental;*
- 7. el cinco por ciento (5%) para un programa especial de becas académicas y estudiantiles.*

**ARTÍCULO 316.- DESTINACIÓN.** *Las rentas obtenidas por concepto de la Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor, se destinarán para contribuir a la construcción, instalación, adecuación, dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los Centro de Bienestar del Anciano*

*y Centros de Vida para la tercera edad. El producto de dichos recursos se destinará, como mínimo, en un 70% para la financiación de los Centros de Vida, de acuerdo con las definiciones de la Ley 1276 de 2009; y el 30% restante, a la dotación y funcionamiento de los Centros de Bienestar del Anciano o del adulto mayor, sin perjuicio de los recursos adicionales que puedan gestionarse a través del sector privado y la cooperación internacional.*

**PARÁGRAFO.** *El recaudo de la estampilla se distribuirá en los municipios de la jurisdicción del Departamento de Cundinamarca en proporción directa al número de Adultos Mayores de los niveles I y II del Sisbén que se atiendan en los Centros de Vida y en los Centros de Bienestar del Anciano o del adulto mayor, en los entes municipales.*

*Para tal efecto, la inversión se realizará de acuerdo a las políticas y programas del plan de desarrollo departamental.”*

Ahora, el Decreto 208 de 2020 “*Por el cual se adoptan medidas tributarias con relación a la tarifa de estampillas departamentales para los actos o contratos suscritos con recursos de donaciones en el marco de la Emergencia Sanitaria*”, proferido por la Gobernación de Cundinamarca, hace referencia a las donaciones, tema al cual nos referiremos a continuación.

### **Las donaciones como fuente de recursos para atender las necesidades del Covid-19.**

El acto señala, que con ocasión de la afectación económica que está generando la presencia del Covid-19 en los hogares más vulnerables, así como los efectos negativos que ha tenido sobre el empleo de la población, la Administración requiere de recursos adicionales para atender estas consecuencias adversas y por tal motivo, creó una estrategia para recaudar recursos productos de donaciones, así como una reglamentación para su debida administración, con miras a financiar y apoyar estas finalidades.

La finalidad del Decreto se puede resumir en lo siguiente:

A efectos de hacer frente a la pandemia, “*(...) mediante Decreto No. 140 del 16 de marzo de 2020 el Gobernador del departamento de Cundinamarca "declara la situación de calamidad pública (...)"*”; a través del Decreto No. 156 del 20 de marzo de 2020, el Gobernador del Departamento de Cundinamarca declaró la urgencia manifiesta, y dispuso que se hagan los traslados presupuestales internos que se requieran, con la misma finalidad; otro de los propósitos de ese Decreto, es “*coadyuvar a los núcleos familiares cuyo mínimo vital depende de la informalidad o diario de su actividad la cual se ha visto afectada por la citada calamidad y emergencia, para que puedan tener un auxilio para su abastecimiento y subsistencia en el lapso del aislamiento.*

Otras razones y finalidades incluidas en el Decreto, son:

Que los efectos negativos generados por las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el **derecho al mínimo vital** de los hogares más vulnerables además de generar mayores índices de desempleo debido a la alteración de las diferentes actividades económicas, por esta razón y con el fin de contar con fuentes de recursos adicionales del Departamento puso en marcha la estrategia "Cundinamarca te apoYA", cuyo objetivo consiste en incentivar las donaciones para apoyar a la población más afectada por la pandemia, así como mitigar sus impactos negativos.

Que en el Plan de Acción Departamental de Calamidad Pública se estableció como una de las actividades a desarrollar la denominada "**Gestionar recursos técnicos y financieros de cooperación nacional e internacional para apalancar actividades propuestas por las diferentes Secretarías o entidades Descentralizadas del Departamento**" (Negrillas no son originales).

Con el fin de recibir donaciones, quedó señalado que se abrió una cuenta bancaria en Davivienda.

En otros apartes señala el Decreto en comento:

*"Que el Fondo Departamental de Riesgo de Desastres se encuentra facultado para recibir todas aquellas donaciones en dinero o especie que le permita de una manera ágil, eficiente, eficaz, pertinente y oportuna para atender las necesidades y generar respuesta en torno a la crisis actual de cara a enfrentar la pandemia COVID-19.*

*Que mediante Resolución No. 028 del 02 de abril de 2020 el Gobernador del departamento de Cundinamarca "reglamenta la gestión de donaciones que reciba el Departamento de Cundinamarca para atender la emergencia generada por la pandemia del coronavirus COVIDD-19.*

(...)

*Que la Resolución 028 de 2020 **orienta** el dinero recibido en calidad de donación para fortalecer y complementar las acciones dirigidas a la atención de la pandemia generada por el coronavirus COV1D-19*

(...)

**Que en este orden de ideas, es preciso adoptar medidas excepcionales, como la propuesta por el decreto 461 del 22 de marzo de 2020, que contribuyan a financiar acciones para enfrentar y mitigar las consecuencias económicas y sociales adversas, así como brindar apoyo a la población más desprotegida, dado que la reducción de la carga tributaria a los actos o contratos que se celebren con el fin de prevenir y mitigar los efectos de la pandemia, permitiría, tener una mayor eficiencia en el gasto y por ende mayor cobertura en la atención de afectados.**

*Que considerando lo anterior conforme a lo estipulado en el Decreto 461 del 22 de marzo de 2020 expedido por el Ministerio de hacienda y Crédito Público, se pueden reducir las tarifas de impuestos territoriales, categoría que le aplica a las estampillas, sin la autorización de la Asamblea Departamental, con el fin de llevar a cabo acciones necesarias para contrarrestar las causas que motivaron la declaratoria de Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.*

(...)

**(...) tener una mayor eficiencia en el gasto y por ende mayor cobertura en la atención de afectados".** (Resalta la Sala).

En suma, según los fundamentos citados, con la reducción a 0.0 de las estampillas, se pretende **aumentar las donaciones; “Gestionar recursos técnicos y financieros de cooperación nacional e internacional”**; ayudar a las familias que ven comprometido el mínimo vital para sus miembros; **“adoptar medidas excepcionales, (...) que contribuyan a financiar acciones para enfrentar y mitigar las consecuencias económicas y sociales adversas, así como brindar apoyo a la población más desprotegida”, “permitiría, tener una mayor eficiencia en el gasto y por ende mayor cobertura en la atención de afectados”**,

No obstante lo anterior, el Decreto 461 de 2020, otorgó facultades a los mandatarios territoriales, con el objetivo de **“(…) financiar las acciones para enfrentar las consecuencias adversas económicas y sociales generadas por esta pandemia”**; y para esto indicó que les confería la potestad para que **“(…) reduzcan las tarifas fijadas sin necesidad de acudir a las asambleas departamentales y a los concejos distritales o municipales”**

En sus considerandos, el Decreto 461 consignó:

**“Que estos decretos deberán referirse a materias que tengan relación directa y específica con el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica, y podrán, en forma transitoria, establecer nuevos tributos o modificar los existentes.**

(...)

*Que los efectos que se derivan de las circunstancias que motivaron la declaratoria del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica afectan el derecho al mínimo vital de los hogares más vulnerables, lo que se requieren adoptar medidas excepcionales con el fin de brindar apoyos económicos a la población*

*Que, como consecuencia de la emergencia sanitaria se generará una afectación al empleo por la alteración de diferentes actividades económicas de los comerciantes y empresarios que afectarán los ingresos los habitantes y el cumplimiento de los compromisos previamente adquiridos, por lo que es necesario promover mecanismos que permitan la mitigación de los impactos económicos negativos.*

*Que si bien las entidades territoriales se encuentran facultadas para disminuir las referidas tarifas, ante la inmediatez con la que se requiere afrontar el impacto económico negativo en los hogares más vulnerables, se hace necesario facultar temporalmente directamente (sic) a los gobernadores y alcaldes para que, si lo consideran pertinente, reduzcan las tarifas fijadas sin necesidad de acudir a las asambleas departamentales y a los concejos distritales o municipales.” (Negrillas agregadas).*

De cara a lo expuesto, no se ve cómo el Gobernador puede contribuir a mitigar los efectos de la pandemia, aumentando las donaciones, gestionando recursos técnicos y financieros de cooperación nacional e internacional; ayudando a las familias que ven comprometido su mínimo vital, y brindando apoyo a la población

más desprotegida, como fines sobresalientes propuestos en el Decreto 028 de 2020, reduciendo a 0.0 el valor de las “*estampillas Pro Desarrollo Departamental, Estampilla Pro Electrificación Rural, Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, Estampilla Pro-cultura. Estampilla de Pro-desarrollo de la Universidad de Cundinamarca (UDEC) y Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor*”.

Lo anterior, teniendo en cuenta, que los recursos provenientes de las estampillas, básicamente estaban destinados a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva; electrificación rural; financiar a los Hospitales Universitarios del Departamento; estimular y promocionar actividades artísticas y culturales; mejoramiento de espacios públicos destinados a actividades culturales y dotación de centros y casas culturales, formación y capacitación técnica y cultural, y para el mejoramiento de la Universidad de Cundinamarca.

Adicionalmente, “(...) *para contribuir a la construcción, instalación, adecuación, dotación, funcionamiento y desarrollo de programas de prevención y promoción de los Centro de Bienestar del Anciano y Centros de Vida para la tercera edad*”, en el Departamento de Cundinamarca, entre otras de las finalidades perseguidas con esa decisión.

Lo que se infiere de lo dicho, es que la reducción del porcentaje de las estampillas a cero, no incentiva de manera determinante las donaciones, y por ende, no va a tener recursos importantes de las donaciones que espera se realicen, para controlar la pandemia y para ayudar a las familias más necesitadas, y tampoco ayuda eficazmente a las empresas o a los trabajadores, ya que solamente beneficia a quienes suscriban contratos que tengan esas finalidades, o a quienes deban realizar los actos por los cuales se debe pagar la estampilla, y de esta manera, la decisión de reducir el porcentaje de las estampillas a cero, no guarda coherencia lógica y estrecha con la finalidad última propuesta, que es contribuir a reducir los efectos de la pandemia generada por el COVID-19.

Se infiere de lo expuesto, que las medidas adoptadas en el Decreto proferido por el Gobernador, no se refieren “(...) **a materias que tengan relación directa y específica con el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica** (...), como lo indicó el Decreto 461 de 2020 proferido por el Gobierno Central, sino que su beneficio está circunscrito a unas personas específicas, sin que el Gobernador haya brindado motivos que explique el beneficio que traería esta medida para hacerle frente a las consecuencias que está generando el COVID-19.

**En este orden de ideas, tampoco se encuentra debida y suficientemente motivado el Decreto objeto de análisis.**

En efecto, de conformidad con la jurisprudencia del Consejo de Estado, la motivación de los actos administrativos, es un elemento indispensable. Al respecto, el Alto Tribunal se pronunció de la siguiente manera:

*“La motivación de los actos administrativos es una carga que el derecho constitucional y administrativo contemporáneo impone a la administración, según la cual ésta se encuentra obligada a exponer las razones de hecho y de derecho que determinan su actuar en determinado sentido. Así, el deber de motivar los actos administrativos, salvo excepciones precisas, se revela como un límite a la discrecionalidad de la administración”.*

*“En este orden de ideas, los motivos del acto administrativo, comúnmente llamados "considerandos", **deberán dar cuenta de las razones de hecho, precisamente circunstanciadas, y de derecho, que sustenten de manera suficiente la adopción de determinada decisión por parte de la administración pública, así como el razonamiento causal entre las razones expuestas y la decisión adoptada**”.*

*“(...)”.*

***Así las cosas, salvo excepciones previstas en el ordenamiento, un acto administrativo sin motivación alguna o con una motivación manifiestamente insuficiente, carece de validez constitucional y legal, al no expresar las causas tácticas y jurídicas que determinan su adopción.***

*“(...)”.*

*“La falta de motivación del acto administrativo es un requisito de fondo que no sólo conlleva la declaratoria de nulidad del acto administrativo, sino la violación del derecho " fundamental al debido proceso, entre otras normas constitucionales”<sup>10</sup> (Negrillas agregadas).*

Y en otra providencia se precisa sobre esta materia:

*“La motivación de un acto implica que la manifestación de la administración tiene una causa que la justifica y debe **obedecer a criterios de legalidad, certeza de los hechos**, debida calificación jurídica y apreciación razonable; los motivos en que se instituye el acto deben ser ciertos, claros y objetivos. Los motivos del acto administrativo deben ser de tal índole, que determinen no sólo la expedición de un acto administrativo sino su contenido y alcance; la motivación debe ser clara, puntual y suficiente, hasta tal punto que justifique la expedición de los actos y que suministre al destinatario las razones de hecho y de derecho que inspiraron la producción de los mismos”<sup>11</sup>. (Resalta la Sala).*

En tal sentido, como lo exponen las sentencias citadas, los actos administrativos deben contener razones de hecho y de derecho que sustenten suficientemente la decisión, aspectos que, en sentir de la Sala, no se encuentran en el Decreto del Gobernador, ya que la decisión de rebajar las tarifas de las estampillas departamentales a 0.0, no fue justificada de manera clara y suficiente.

<sup>10</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Segunda, Subsección “A”. Sentencia del 5 de julio de 2018. Rad. No. 110010325000201000064 00 (0685-2010). CP. Gabriel Valbuena Hernández.

<sup>11</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta. Sentencia del 26 de julio de 2017. Rad. No. 11001-03-27-000-2018-00006-00 (22326). CP. Milton Chaves García.

Para ahondar en razones, la Sala trae a colación y a título de ejemplo, la motivación que expuso el Gobierno Nacional, para exonerar del IVA algunos productos, que consideramos constituye un buen ejemplo de motivación, independientemente de si en la práctica la medida efectivamente contribuye a lograr fines, como contribuir al empleo, reducir costo de ciertos productos para las personas con menores recursos, y reactivar la economía, **sin aumentar el riesgo de contagio por el COVID-19.**

En la exposición de motivos del **Decreto Legislativo 682 de 2020**, “*Por el cual se establece la exención especial del impuesto sobre las ventas para el año 2020 y se dictan otras disposiciones con el propósito de promover la reactivación de la economía colombiana en el marco del Estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica decretado por el Decreto 637 de 2020*”, se expuso lo siguiente:

*“Que la Organización Internacional del Trabajo, en el comunicado de fecha de 18 de marzo de 2020 sobre el «El COVID-19 y el mundo del trabajo: Repercusiones y respuestas», afirma que «[ ...] **El Covid-19 tendrá una amplia repercusión en el mercado laboral. Más allá de la inquietud que provoca a corto plazo para la salud de los trabajadores y de sus familias, el virus y la consiguiente crisis económica repercutirán adversamente en el mundo del trabajo en tres aspectos fundamentales, a saber: 1) la cantidad de empleo (tanto en materia de desempleo como de subempleo); 2) la calidad del trabajo (con respecto a los salarios y el acceso a protección social); y 3) los efectos en los grupos específicos más vulnerables frente a las consecuencias adversas en el mercado laboral [ ... ].»**”.* (Resalta la Sala).

“(...)”.

*“Que la Organización Internacional del Trabajo -OIT, en el citado comunicado, insta a los Estados a adoptar medidas urgentes para (i) **proteger a los trabajadores y empleadores y sus familias de los riesgos para la salud generadas por el coronavirus COVID-19;** (ii) **proteger a los trabajadores en el lugar de trabajo;** (iii) **estimular la economía y el empleo,** y (iv) **sostener los puestos de trabajo y los ingresos, con el propósito de respetar los derechos laborales, mitigar los impactos negativos y lograr una recuperación rápida y sostenida**”.* (Resalta la Sala).

“(...)”.

*“Que de conformidad con la declaración conjunta del 27 de marzo de 2020 del presidente del Comité Monetario y Financiero Internacional y la directora gerente del Fondo Monetario Internacional, mencionan: «Estamos en una situación sin precedentes en la que una pandemia mundial se ha convertido en una crisis económica y financiera. Dada la interrupción repentina de la actividad económica, el producto mundial se contraerá en 2020. Los países miembros ya han tomado medidas extraordinarias para salvar vidas y salvaguardar la actividad económica. Pero es necesario hacer más. **Se debe dar prioridad al apoyo fiscal focalizado para los hogares y las empresas vulnerables a fin de acelerar y afianzar la recuperación en 2021.**»* (Resalta la Sala).

“(...)”.

**“Que con el fin de reactivar la economía y estimular el consumo se propone crear una nueva norma con el fin de establecer una exención especial del impuesto sobre las ventas -IVA una serie de bienes dentro de las siguientes categorías: (i) vestuario y complemento de vestuario de una persona con el fin de satisfacer las necesidades básicas de los individuos y atender el desarrollo de las actividades cotidianas; (ii) electrodomésticos, computadores y equipos de comunicaciones y gasodomésticos, teniendo en cuenta que estos bienes son necesarios para desarrollar el trabajo en casa, las clases virtuales para niños y jóvenes estudiantes, las labores domésticas cotidianas, y el entretenimiento, entre otras actividades, así como los gasodomésticos, entendido por tales los bienes descritos en esta categoría que utilizan el gas natural para su funcionamiento; (iii) elementos deportivos, que son elementos para coadyuvar al mejoramiento del estado de salud de la población dada la utilidad de los mismos. En ellos se incluyen las bicicletas, bicicletas eléctricas, patinetas y patinetas eléctricas con el fin de promover la utilización de estos bienes para el desplazamiento de las personas a los sitios de trabajo y hogares sin mayor riesgo de contagio de la pandemia; (iv) juguetes y juegos para promocionar el entretenimiento de la población que adquiera los respectivos bienes, lo cual resulta de particular utilidad en las condiciones de confinamiento; (v) útiles escolares necesarios para el desarrollo e intelectual educativo de los estudiantes; (vi) bienes e insumos para el sector agropecuario, con el fin de reactivar este sector, el cual, según informe titulado "Propuesta sectorial de aislamiento inteligente: Balance entre riesgo de salud e importancia económica" elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público Dirección General de Política **Macroeconómica**, **corresponde al 7.4% del PIB aportando la mayor generación de empleo con un 15.8% del total de empleos a nivel nacional, así como el abastecimiento de alimentos para toda la población**”.** (Resalta la Sala).

“(…)”.

Que para estos efectos se establecen los días en los cuales será aplicable la exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA y los montos de los bienes y operaciones cubiertas con dicha exención, **con el propósito de promover la reactivación de la economía de sectores que se han visto afectados por los efectos del nuevo coronavirus COVID -19**. De igual manera, se establece que la obligación de expedir factura o documento equivalente debe cumplirse mediante los sistemas de facturación vigentes. Lo anterior teniendo en cuenta los cronogramas de implementación de la factura electrónica de venta. (Resalta la Sala).

“(…)”.

Que para efectos que la exención especial en el impuesto sobre las ventas -IVA y promueva la reactivación de la economía beneficie al consumidor final se exige que los vendedores de los respectivos bienes deben disminuir del valor de venta al público el valor del impuesto sobre las ventas -IVA a la tarifa que les sea aplicable.

“(…)”.

Como se puede observar, el Gobierno Nacional, para decretar la exención del impuesto del IVA a ciertos productos en unas fechas determinadas, explicó que esa medida era necesaria, toda vez que permitiría la reactivación de la economía de los sectores afectados por la presencia del Covid-19, así como la posibilidad de generar empleos a nivel nacional, y agregó, que una reducción en los precios de

los productos, a partir de la exención del IVA, hace que las personas acudan a comprar, generando beneficios recíprocos entre consumidor y comprador, logrando de contera, que la economía tenga un movimiento significativo, así como brindando empleo a quienes laboren en los establecimientos de comercio que ofrezcan los productos exentos.

Así pues, como se ha expuesto en esta providencia, el decreto proferido por el Gobernador, no contiene una clara y suficiente exposición de los motivos legales y de hecho con fundamento en los cuales se adoptó la decisión, y no se encuentra que **“tengan relación directa y específica con el estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica”** como lo indicó el Decreto 4161 de 2020, expedido por el Gobierno Central.

**5. Finalmente, el Decreto 461 de 2020, autorizó a los mandatarios territoriales, para disminuir la tarifa de los impuestos, pero no para eliminarla.**

El Ministerio de Hacienda emitió concepto favorable para que las entidades territoriales reduzcan a 0.0 las tarifas de las estampillas, pero precisó que para ejercer esta facultad, se debían respetar los tope mínimos que legalmente le han sido establecidos. Dijo lo siguiente:

*“Ahora bien, es necesario precisar que **la reducción de las tarifas deberá efectuarse dentro los rangos que eventualmente haya establecido la ley que autoriza la emisión de la respectiva estampilla.** De esta manera, será necesario que en cada caso se verifique la existencia de tales rangos, pues de existir la tarifa reducida no podrá ser inferior al mínimo señalado en la ley; contrario sensu, de no existir tales rangos la reducción será de decisión del gobernador o alcalde”.*

En este caso, la **Estampilla Pro Desarrollo Departamental** tiene un tope máximo, fijado por el artículo 170 del Decreto Extraordinario 1222 de 1986<sup>12</sup> del 2%. Y en efecto, en la Ordenanza 216 del 2014, en su artículo 294, se fijó esa tarifa (2%) para los actos con cuantía que se indican en el numeral 1º del artículo

---

<sup>12</sup> **ARTICULO 170.** Autorízase a las Asambleas para ordenar la emisión de estampillas “Prodesarrollo Departamental”, cuyo producido se destinará a la construcción de infraestructura educativa, sanitaria y deportiva.

*Las ordenanzas que dispongan cada emisión determinarán su monto, que no podrá ser superior a la cuarta parte del correspondiente presupuesto departamental; la tarifa que no podrá exceder el dos por ciento (2%) del valor del documento o instrumento gravado; las exenciones a que hubiere lugar; las características de las estampillas; y todo lo demás que se considere necesario para garantizar su recaudo y adecuada inversión”.*

283<sup>13</sup>. Igualmente, en el artículo 295 se establecieron las tarifas para los actos sin cuantía que se enuncian en dicho Estatuto.

A título de ejemplo, se destaca que se impuso tarifa de 1 UVT a *las actas de posesión de funcionarios de cualquier otro orden que deba pensionarse en propiedad o en interinidad ante la autoridad Departamental*, y de 0.5 UVT a las *matrículas de vehículos públicos, particulares y oficiales*, así como a las *matrículas de motocicletas y similares*. Igual ocurre con la **Estampilla Pro Cultura**, que según lo dispone el artículo 2º de la Ley 666 de 2001, modificatorio del 38-3 de la Ley 397 de 1997, esta tiene un **tope mínimo del 0,5%**<sup>14</sup>. De hecho, este es uno de los ejemplos que indicó el funcionario del Ministerio de Hacienda, cuando puso de presente que al ejercer las facultades del **Decreto Legislativo 461 de 2020**, no se podían desconocer los topes mínimos establecidos legalmente. El citado concepto, claramente señala:

*“Por vía de ejemplo, se hace referencia a la estampilla Pro-Cultura autorizada en la Ley 397 de 1997, norma que en su artículo 38, establece que “La tarifa con que se graven los diferentes sujetos a la estampilla “Procultura” no podrá ser inferior al cero punto cinco por ciento (0.5%), ni exceder el dos por ciento (2%) del valor del hecho sujeto al gravamen lo que en el contexto señalado arriba significaría que la tarifa reducida no podría ser inferior al 0,5% señalado como tarifa mínima en la ley”.*

En efecto, la Ordenanza 216 de 2014 reguló la tarifa de la estampilla en los artículos 308 y 309, de la siguiente manera:

*“ARTÍCULO 308.- TARIFA PARA LOS ACTOS CON CUANTÍA. A todos los actos y documentos con cuantía gravados con la Estampilla Pro-Cultura, que corresponden a los enunciados en el numeral 1 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa del uno por ciento (1%).*

*ARTÍCULO 309.- TARIFAS DE LOS ACTOS SIN CUANTÍA. A todos los actos considerados sin cuantía, enunciados en el numeral 2 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa de 0.15 UVT”.*

De la misma forma, para la **Estampilla Para el Bienestar del Adulto Mayor**, según lo dispuesto en el artículo 2º de la Ley 687 de 2001, modificado por el artículo 4º de la Ley 1276 de 2009, **le fueron establecidos unos porcentajes mínimos a recaudar** por la emisión de la estampilla, de los contratos que se celebren y de sus adicione. <sup>15</sup> Particularmente, para los Departamentos y

<sup>13</sup>ARTÍCULO 294.- TARIFA PARA LOS ACTOS CON CUANTÍA. A todos los actos y documentos con cuantía gravados con la Estampilla Pro-Desarrollo Departamental, que corresponden a los enunciados en el numeral 1 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa del dos por ciento (2%).

<sup>14</sup> **Artículo 38-3.** *La tarifa con que se graven los diferentes actos sujetos a la estampilla “Procultura” no podrá ser inferior al cero punto cinco por ciento (0.5%), ni exceder el dos por ciento (2%) del valor del hecho sujeto al gravamen.*

<sup>15</sup> **ARTÍCULO 2o.** *<Artículo modificado por el artículo 2 de la Ley 1276 de 2009. El nuevo texto es el siguiente:> El valor anual a recaudar, por la emisión de la estampilla a la cual se refiere el artículo anterior, será como mínimo, en los siguientes porcentajes, de acuerdo con la categoría de la entidad territorial: Departamentos y Municipios de Categoría Especial y categoría 1o 2% del valor de todos los contratos y sus adiciones.*

Municipios de Categoría Especial, se fijó que ese porcentaje sería el 2% del valor de los contratos y sus adiciones, tarifa que acogió el Departamento, según lo establece el artículo 318 Ordenanza 216 de 2014<sup>16</sup>. Finalmente, debe decirse respecto de las **Estampillas Pro Electrificación Rural, Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca y Pro Desarrollo de la Universidad de Cundinamarca**, que la Ley no fijó topes mínimos.<sup>17</sup>

Se precisa que la tarifa de la **Estampilla Pro Electrificación Rural**, se estableció en el artículo 299 de la Ordenanza en 0.10 UVT<sup>18</sup> para los actos con y sin cuantía; el porcentaje de la estampilla **Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca** se encuentra regulada en el artículo 303<sup>19</sup>, fijado en un 2% para los actos con cuantía. El artículo 304<sup>20</sup> excluyó a los que no tienen cuantía, y el porcentaje de la **Estampilla Pro Desarrollo de la Universidad de Cundinamarca** fue establecido en el artículo 313<sup>21</sup> en un 0,5% para los actos con cuantía y así mismo, fijó una tarifa en UVT para algunos actos sin cuantía, en el artículo 314.

En ese sentido, debe atenderse la regulación normativa expedida en el estado de excepción, y por ende debe decirse, que el artículo 2 del Decreto 461 de 2020, facultó a las entidades territoriales, para **reducir la tarifa, pero no para eliminarla**. La norma es del siguiente tenor literal.

**“Artículo 2. Facultad de los gobernadores y alcaldes en materia de tarifas de impuestos territoriales. Facúltese a los gobernadores y alcaldes para que puedan reducir las tarifas de los impuestos de sus entidades territoriales.”** (Subrayas agregadas).

El diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, trae como sinónimos de “reducir”, los siguientes: **disminuir o aminorar**.

El Gobernador lo que hizo fue, establecer la tarifa de las estampillas que se han venido mencionando, en 0.0, lo que equivale no a reducirla, sino a eliminarla,

---

*Departamentos y Municipios de 2a y 3a Categorías: 3% del valor de todos los contratos y sus adiciones.*

*Departamentos Municipios de 4a, 5a, y 6a, Categorías: 4% del valor de todos los contratos y sus adiciones.*

<sup>16</sup> ARTÍCULO 318.- TARIFA PARA LOS ACTOS CON CUANTÍA. A todos los actos y documentos con cuantía gravados con la Estampilla para el Bienestar del Adulto Mayor que corresponden a los enunciados en el numeral 1.2 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa del dos por ciento (2%).

<sup>17</sup> La Estampilla Pro Electrificación Rural no tiene tope mínimo según lo establecido en la Ley 1059 de 2006, en la cual no se fijaron topes máximos ni mínimos. Igual ocurre con la Estampilla Pro Hospitales Universitarios de Cundinamarca, que según la regulación de la Ley 645 de 2001, se estableció un **tope máximo** para esta estampilla del 2%. Y para la Estampilla Pro Desarrollo de la Universidad de Cundinamarca, la Ley en el párrafo del artículo 8º de la ley 1230 de 2008 fijó un **tope máximo** del 3%.

<sup>18</sup> ARTÍCULO 299.- TARIFA. A todos los actos y documentos gravados, bien sean considerados sin cuantía y con cuantía, gravados con la Estampilla Pro-Electrificación Rural, que corresponden a los enunciados en los numerales 1 y 2 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa de 0.10 UVT.

<sup>19</sup> ARTÍCULO 303.- TARIFA PARA LOS ACTOS CON CUANTÍA. A todos los actos y documentos con cuantía gravados con la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios de Cundinamarca, que corresponden a los enunciados en el numeral 1 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa del dos por ciento (2%).

<sup>20</sup> ARTÍCULO 304.- EXCLUSIÓN DE LOS ACTOS SIN CUANTÍA. Los actos considerados como sin cuantía, previstos en el numeral 2 del artículo 283 se encuentran excluidos de la Estampilla Pro-Hospitales Universitarios de Cundinamarca.

<sup>21</sup> ARTÍCULO 313.- TARIFA PARA LOS ACTOS CON CUANTÍA. A todos los actos y documentos con cuantía gravados con la Estampilla Pro-Desarrollo de la Universidad de Cundinamarca, que corresponden a los enunciados en el numeral 1 del artículo 283 del capítulo I del presente Título, se les aplicará la tarifa del 0.5%.

facultad que no le confiere el Decreto Gubernamental que le sirvió de fundamento, lo cual se constituye en otra razón para concluir que el decreto no se ajusta a la legalidad.

Por lo expuesto, esta Sala **declarará la nulidad del acto objeto de este control de legalidad.**

Finalmente, según decisión adoptada por la Sala Plena Extraordinaria de este Tribunal, realizada los días 30 y 31 de marzo del año en curso, esta sentencia será suscrita únicamente la señora Presidenta de la Corporación y por el magistrado ponente.

En mérito de lo expuesto, la Sala Plena del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Administrando Justicia, en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

### RESUELVE

**PRIMERO: DECLARAR LA NULIDAD del Decreto 208 del 20 de abril de 2020,** proferido por el Gobernador de Cundinamarca, por las razones indicadas en esta providencia.

**SEGUNDO: Notificar** esta providencia al Gobernador de Cundinamarca, al Agente Delegado del Ministerio Público, y a la Agencia Nacional de Defensa Jurídica del Estado, a través las respectivas direcciones electrónicas correspondientes.

**TERCERO:** Publicar esta providencia en la página [www.ramajudicial.gov.co](http://www.ramajudicial.gov.co), en la sección "Medidas COVID-19".



**ISRAEL SOLER PEDROZA**  
Magistrado



**LUIS GILBERTO ORTEGON ORTEGON**  
Presidente (E)