

ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Elementos. La Ley 645 de 2001 estableció los parámetros legales que debían cumplir los departamentos para imponer tal tributo en sus jurisdicciones / ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Hecho generador. Lo constituyen las “actividades y operaciones” que se deban realizar en la jurisdicción del departamento, siempre que impliquen la realización de “actos” en los cuales intervengan funcionarios departamentales o municipales / ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Autonomía de las entidades territoriales. En virtud de este principio la especificación de los “actos” que son objeto de gravamen corresponde a las asambleas departamentales con sujeción a los parámetros de la Ley 645 de 2001, así como a las características del tributo de las estampillas

La Ley 645 de 2001, por medio de la cual se autorizó la emisión de la Estampilla Pro-hospitales Universitarios, estableció los parámetros legales que debían cumplir los departamentos para imponer el tributo en sus respectivas jurisdicciones: *“ARTÍCULO 1o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios para que ordenen la emisión de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos. (...) ARTÍCULO 3o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos para que determinen las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos. (...) ARTÍCULO 5o. Las obligaciones de adherir y anular las estampillas a que se refiere esta ley quedan a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos. (...) ARTÍCULO 7o. Los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales y las Tesorerías Municipales de acuerdo a las ordenanzas que los reglamenten y su control estará a cargo de las respectivas, Contralorías Departamentales.(...)”*. Al examinar la Ley 645 de 2001, la Corte Constitucional concluyó, en la sentencia C-227 de 2002, que allí se encontraban los elementos suficientes para garantizar el principio de legalidad, toda vez que *“no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen, pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo. 1) El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial. Este hecho se evidencia en el artículo 7º de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales. 2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3º, 5º y 6º, en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; 3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6º, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6º)”*. Lo anterior significa que el hecho generador del tributo denominado Estampilla Pro Hospitales Universitarios de que trata la Ley 645 de 2001, lo constituyen las “actividades y operaciones” que se deban realizar en la jurisdicción del departamento, siempre que impliquen la realización de “actos” en los cuales intervengan funcionarios departamentales o municipales. Según la Corte Constitucional, la especificación de los “actos” que son objeto de gravamen corresponderá a las asambleas departamentales en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales. La especificación del hecho generador por parte de las asambleas departamentales debe sujetarse a los mencionados parámetros legales, así como a las características del tributo de las estampillas,

siendo una de las principales que es un gravamen documental, cuyo hecho económico objeto de gravamen puede ser la circulación o transferencia de la riqueza, como también la obtención de un servicio a cargo del Estado.

FUENTE FORMAL: LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 1, ARTICULO 3, ARTICULO 5, ARTICULO 6, ARTICULO 7

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 0053 DE 2003 (24 DE DICIEMBRE) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE NORTE DE SANTANDER - ARTICULO 1 (PARCIAL) (Anulado)

ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Hecho generador. Elemento objetivo. Lo constituye la existencia de un “acto” documental que instrumente “actividades y operaciones” que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado / ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Hecho generador. Elemento subjetivo. Exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable / ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Hecho generador. Elemento espacial. Las “actividades y operaciones” deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

Para determinar el hecho generador del tributo se deben precisar los elementos que lo conforman, y que permiten identificar el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. El elemento objetivo hace referencia a los hechos en sí mismos considerados que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria; el subjetivo precisa las personas que participan en la realización del hecho imponible, y que por tanto, deben soportar alguna de las obligaciones derivadas de ello; y el elemento espacial establece las conexiones de los hechos gravados con un determinado lugar o territorio. Teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, lo dispuesto expresamente en la Ley 645 de 2001, así como lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-227 de 2002, puede concluirse que el hecho generador de la “*Estampilla Pro Hospitales Universitarios*” tiene como elemento objetivo la existencia de un “acto” documental que instrumente “*actividades y operaciones*” que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. El elemento subjetivo del tributo exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable. Y el elemento espacial se refiere a que las “*actividades y operaciones*” deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran. Los apartes demandados del artículo 1º de la Ordenanza No. 53 de 2003, disponen que la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz se genera en las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personería jurídica, y las renovaciones de matrícula mercantil emitidas por la Cámara de Comercio. Al verificarse el cumplimiento de los parámetros legales señalados en la Ley 645 de 2001, se encuentra que si bien el hecho generador recae sobre un documento, en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales.

FUENTE FORMAL: LEY 645 DE 2001

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 0053 DE 2003 (24 DE DICIEMBRE) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE NORTE DE SANTANDER - ARTICULO 1

(PARCIAL) (Anulado)

CAMARAS DE COMERCIO - Naturaleza jurídica. Si bien cumplen funciones públicas asignadas por la ley, en virtud de lo previsto en los artículos 123 y 210 de la Constitución Política, ello no cambia su carácter de entidades privadas ni sus empleados adquieren la calidad de servidores públicos

En efecto, de conformidad con el artículo 78 del Código de Comercio las Cámaras de Comercio son instituciones de orden legal con personería jurídica, creadas por el Gobierno Nacional, de oficio o a petición de los comerciantes del territorio donde hayan de operar. Siguiendo la definición transcrita, se concluye que la naturaleza jurídica de las Cámaras de Comercio es la de una entidad privada que realiza una función administrativa. Por consiguiente, no se trata de una entidad del orden departamental ni municipal, y sus empleados no ostentan la calidad de funcionarios públicos de las señaladas entidades territoriales. Las Cámaras de Comercio tienen unas precisas y determinadas funciones, dentro de las cuales, de conformidad con el artículo 86 del Código de Comercio, están las de llevar el registro, certificar sobre los actos y documentos en él inscritos y, en general, tal como lo prescribe el numeral 12 del artículo en mención, las demás que les atribuyan las leyes y el Gobierno Nacional. Si bien las Cámaras de Comercio cumplen funciones públicas que le han sido asignadas por la ley en virtud de lo previsto en los artículos 123 y 210 de la Constitución Política, lo cierto es que ello no cambia la naturaleza de entidad particular, ni sus empleados adquieren la calidad de servidores públicos.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 123, ARTICULO 210 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 78; ARTICULO 86 NUMERAL 12

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 0053 DE 2003 (24 DE DICIEMBRE) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE NORTE DE SANTANDER - ARTICULO 1 (PARCIAL) (Anulado)

ESTAMPILLA PRO-HOSPITALES UNIVERSITARIOS - Hecho generador. El tributo se causa respecto de las actividades y operaciones realizadas en el departamento con la intervención de los funcionarios departamentales, supuesto en el que no se enmarcan los actos y las operaciones de las Cámaras de Comercio, dada su naturaleza jurídica de entidades de carácter privado

Como está planteado el hecho generador en la Ley 645 de 2001, la Estampilla Pro-hospital Universitario se causa en las actividades y operaciones que se realizaran en el departamento con la intervención de los funcionarios departamentales. Por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria se genera por la prestación de un servicio a cargo del departamento, sobre los actos documentales gravados por el tributo. Independientemente de que las funciones de certificar la existencia y representación legal, y la renovación de matrícula mercantil hayan sido otorgadas por ley a las Cámaras de Comercio, esto no implica que las mencionadas entidades deban recaudar el tributo, y mucho menos adherir y anular las estampillas, por cuanto, según los artículos 5º y 7º de la Ley 645 de 2001, estas actividades debían desarrollarse por los funcionarios de las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales. Así las cosas, le correspondía a la Asamblea del Departamento de Norte de Santander establecer el hecho generador sobre las operaciones y actividades en las que intervinieran los funcionarios, y no en las que realizaran los particulares, aún cuando ejercieran funciones administrativas, porque dicha situación fáctica no fue prevista en la

norma para dar nacimiento a la obligación tributaria. La Administración no puede modificar el hecho generador del tributo alegando que la Cámara de Comercio ejerce funciones administrativas bajo la figura de descentralización de servicios, porque, se reitera, el hecho de que estas entidades realicen funciones administrativas, no desnaturaliza su carácter privado y, por eso, las operaciones y actos que realizan no generan el nacimiento de la obligación tributaria de la Estampilla Pro-hospital Erasmo Meoz. De las consideraciones expuestas se concluye que las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personas jurídicas, y las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas emitidas por la Cámara de Comercio, no pueden ser objeto de la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz porque en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales, como lo exige el hecho generador dispuesto en la Ley 645 de 2001.

FUENTE FORMAL: LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 5, ARTICULO 7

NORMA DEMANDADA: ORDENANZA 0053 DE 2003 (24 de DICIEMBRE) ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DE NORTE DE SANTANDER - ARTICULO 1 (PARCIAL) (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: WILLIAM GIRALDO GIRALDO

Bogotá D. C., siete (7) de noviembre de dos mil doce (2012)

Radicación número: 54001-23-31-000-2004-01158-01(18867)

Actor: CAMARA DE COMERCIO DE CUCUTA

Demandado: DEPARTAMENTO DE NORTE DE SANTANDER

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que declaró no probadas las excepciones propuestas por el Departamento de Norte de Santander, y la nulidad de los apartes del acto demandado. La sentencia dispuso:

“Primero: Declarar no probadas las excepciones propuestas por el Departamento de Norte de Santander.

Segundo: Declarar la nulidad de las expresiones “En todas las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal especiales de personas jurídicas emitidas por la Cámara de Comercio (...)” contenida en el artículo 1º de la Ordenanza No.

0053 el 24 de diciembre del 2003 que modificó el "Artículo 6º y 179 del párrafo 5º inciso 4º" y la expresión "En las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas de las Cámaras de Comercio" contenida en el mismo artículo de la citada ordenanza en el párrafo 6º último inciso, emitida por la Asamblea Departamental de Norte de Santander, conforme con lo expuesto en la demanda.

Tercero: Una vez en firme la presente providencia archívese el expediente, previas las anotaciones secretariales de rigor."

I) DEMANDA

La Cámara de Comercio de Cúcuta, en ejercicio de la acción prevista en el artículo 84 del C.C.A., demandó la nulidad de los apartes que se subrayan del artículo 1 de la Ordenanza No. 0053 del 24 de diciembre de 2003, expedida por la Asamblea del Departamento de Norte de Santander, cuyo texto es el siguiente:

"ORDENANZA 0053 DEL 2003 (24 de diciembre de 2003)

"Por medio de la cual se ordena la modificación de las Ordenanzas 049 de diciembre 18 de 2001 (Estampilla Hospital Erasmo Meoz) y 041 de diciembre 27 de 2002 (Estatuto de Rentas del Departamento)"

La Asamblea Departamental de Norte de Santander, en uso de sus atribuciones constitucionales y legales, en especial las que le confiere el artículo 300, numeral 4º de la Constitución Política y la Ley 645 del 19 de febrero de 2001.

ORDENA

Artículo 1º.- Ordénase la modificación de las Ordenanzas 049 de diciembre 18 de 2001, en sus artículos 5, 6 y 10; y la Ordenanza 041 de diciembre 27 de 2002 (Estatuto de Rentas del Departamento), en sus artículos 178, 179 y 183, los cuales quedarán así:

(...)

"Artículo 6º y 179. La Estampilla Pro-Empresa Social del Estado Hospital Erasmo Meoz de Cúcuta, será recaudada mediante el uso obligatorio de ésta sobre los siguientes actos y documentos:

(...)

Parágrafo 5. Se cobrará como tributo la suma de un cuarto $\frac{1}{4}$ de salario diario mínimo legal vigente, en los siguientes actos:

(...)

En todas las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personas jurídicas emitidas por las Cámaras de Comercio y entidades públicas autorizadas.

(...)

Parágrafo 6º. Se cobrará como tributo la suma de un tercio (1/3) de salario diario mínimo legal vigente, en los siguientes actos:

En las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas ante las Cámaras de Comercio".

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:

Violación de los artículos 287, 298, 299, 300-4 y 338 de la Constitución Política

Si bien la Ordenanza No. 53 de 2003 fue expedida con fundamento en la Ley 645 de 2001, por medio de la cual se autorizó la emisión de la Estampilla Pro-hospitales Universitarios, en ésta no se determinaron los elementos esenciales del tributo, ni se establecieron los parámetros que permitieran a las entidades territoriales determinarlos, con excepción del límite de la tarifa del impuesto.

Por el contrario, facultó a las asambleas para que determinaran las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla. Esta delegación no es procedente, toda vez que corresponde al Congreso establecer los elementos de la obligación tributaria.

Teniendo en cuenta que la Ley 645 de 2001 no indicó como hecho generador del tributo los certificados de existencia y representación legal de personas jurídicas, y los certificados especiales o la renovación anual de la correspondiente matrícula mercantil expedidos por la Cámara de Comercio, estos documentos no podían gravarse en la Ordenanza 53 de 2003.

Violación de los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001

Los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001 establecieron un límite a la autorización concedida a las asambleas departamentales para efecto de crear la estampilla, en el sentido de que su uso obligatorio solo podría imponerse a las actividades y operaciones que se realizaran en los departamentos y municipios. Por tanto, los funcionarios departamentales y municipales son los que tienen el deber de adherir y anular la estampilla, y el gravamen solo se causa en actividades u operaciones que se cumplan ante las administraciones públicas de los departamentos y los municipios, en los niveles central y descentralizado.

Teniendo en cuenta que el registro mercantil es una función pública del orden nacional, enteramente ajena a las funciones y competencias de los departamentos y municipios, que las Cámaras de Comercio no son entidades estatales ni forman parte de las administraciones municipales y

departamentales, y que los empleados de éstas no intervienen en ningún acto o trámite del departamento o de los municipios, es claro que esta entidad no se encuentra obligada a adherir y anular las estampillas.

Violación de los artículos 287, 300-4 de la Constitución Política, 62 ordinal 1º y 71 ordinal 5º del Decreto 1222 de 1986 (Código de Rentas Departamental), 45 y 93 numeral 1º del Código de Comercio, 3 de la Ley 645 de 2001 y 30 del Decreto 393 de 2002

El artículo 71 ordinal 5º del Decreto 1222 de 1986 prohíbe a las asambleas departamentales imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley, por lo que no les está permitido gravar hechos, actividades o servicios exceptuados en la ley.

Los actos propios del registro mercantil, como lo es la inscripción o certificación, causan emolumentos que constituyen tasas. A las asambleas departamentales les está prohibido imponer tributos sobre las tasas que se cobran en la prestación del servicio público a cargo de la Nación.

Violación de los artículos 287, 298, 300-4, 338 inciso 1º de la Constitución Política, 1 y 3 de la Ley 645 de 2001

La Ordenanza No. 53 de 2003 estableció como hecho generador del impuesto las renovaciones de matrículas mercantiles de personas naturales y jurídicas, y las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal ante la Cámara de Comercio, sin determinar los sujetos pasivos del tributo para esos eventos.

Por lo anterior, no es posible establecer si los sujetos pasivos son los usuarios del registro público mercantil o las Cámaras de Comercio, así como tampoco se puede determinar quién es el responsable del recaudo.

Violación de los artículos 287, 298, 300-4, 338 inciso 1º de la Constitución Política, y 6 de la Ley 645 de 2001

La tarifa establecida en la Ordenanza No. 53 de 2003 no consulta la base gravable como lo exige el artículo 6º de la Ley 645 de 2001, sino que está dada en términos generales, en un 1/3 por cada renovación de matrícula mercantil y en un 1/4 por cada certificado de existencia y representación legal, sin tener en cuenta el valor de los actos gravados; además, se está aplicando una tarifa que excede el límite máximo del 2% establecido en el artículo 6º *ibídem*.

La tarifa impuesta en la Ordenanza No. 53 de 2003 vulneró los principios de equidad y progresividad, puesto que no consulta el nivel de ingresos y la capacidad económica de los obligados, al imponer una mayor carga tributaria para los actos de menor valor.

II) OPOSICIÓN

El Departamento de Norte de Santander se opuso a las pretensiones de la actora con los siguientes argumentos:

Excepciones

Falta de identidad del acto acusado

El actor solicitó la declaratoria de nulidad del acto administrativo contenido en el artículo 1º de la Ordenanza No. 53 de 2003, afirmando de manera errónea que éste había modificado *la Ordenanza No. 053 de 2003*, cuando en realidad la modificación se produjo respecto de las Ordenanzas Nos. 049 de 2001 y 041 de 2002. Además, al identificar el acto acusado indicó *la Ordenanza No. 53 de 2002* no obstante que este acto fue proferido en el año 2003.

De lo anterior se advierte que no hay identidad del acto acusado; por tanto, debe proferirse un fallo inhibitorio.

Falta de integración del acto administrativo complejo

Teniendo en cuenta que la Ordenanza No. 49 de 2001 fue modificada por la Ordenanza No. 53 de 2003 y, posteriormente, por la No. 31 de 2004, es claro que el actor debió demandar éste último acto, pues en caso contrario, el acto demandado subsistiría jurídicamente por la modificación ulterior de que fue objeto.

Como argumentos de defensa presentó los siguientes:

De conformidad con los pronunciamientos emitidos por la Corte Constitucional, el artículo 338 de la Constitución Política no le otorgó al Congreso de la República la facultad exclusiva y excluyente para establecer los elementos de los tributos del orden departamental, distrital o municipal, pues en concordancia con el principio de autonomía de las entidades territoriales, éstas disponen de competencia tanto para determinar los elementos del tributo no fijados expresamente en la ley, como para establecer las condiciones específicas en que operará el tributo en sus jurisdicciones.

No le es dable al actor controvertir la constitucionalidad de la Ley 645 de 2001, toda vez que ésta fue declarada exequible por la Corte Constitucional mediante sentencia C- 227 de 2002.

La Ley 645 de 2001 autorizó a las asambleas departamentales, en cuyos territorios funcionen Hospitales Universitarios Públicos para determinar las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla en las actividades y operaciones que se deben realizar en los departamentos.

El gravamen no se causa en las actividades estatales, departamentales o municipales como lo sostiene la parte demandante, sino en todas las actividades y operaciones que realizan las personas en la jurisdicción del departamento.

III) INTEGRACIÓN DEL LITISCONSORCIO NECESARIO

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander mediante auto del 11 de agosto de 2005 ordenó la vinculación de la Empresa Social del Estado Hospital Erasmo Meoz, por tener un interés directo en el proceso¹. Sin embargo, esta entidad no presentó escrito de intervención².

¹ FI 47 c.p.

² Auto del 1º de febrero de 2007. FI 68 c.p.

IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Norte de Santander, mediante providencia del 31 de marzo de 2011, declaró no probadas las excepciones propuestas por el Departamento de Norte de Santander, y la nulidad de los apartes del artículo 1º de la Ordenanza No. 53 de 2003, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Si bien existió un error en la identificación del acto administrativo demandado, también lo es que en otros apartes de la demanda el actor, de manera correcta, señaló el acto acusado. Además, éste fue anexado a la demanda en copia auténtica.

Teniendo en cuenta que para la fecha de presentación de la demanda no había sido proferida la Ordenanza No. 31 de 2004, es claro que respecto a ésta la parte demandante no podía solicitar la declaratoria de nulidad. Por tanto, no prosperan las excepciones propuestas por la parte demandada.

La Asamblea Departamental de Norte de Santander estaba facultada para ordenar la emisión de la estampilla "Hospital Erasmo Meoz", toda vez que la Ley 645 de 2001, creó el tributo denominado Estampilla Pro-hospitales Universitarios y fijó los parámetros para determinar los elementos esenciales de este gravamen.

De acuerdo con lo dispuesto en la Ley 645 de 2001, y en la sentencia C-227 de 2002, que declaró la exequibilidad de la mencionada ley, para que proceda la imposición de la Estampilla Pro-hospitales Universitarios se requiere la intervención de funcionarios departamentales o municipales.

La Cámara de Comercio no es una entidad pública sino una de carácter privado que presta un servicio público, y como en la expedición de sus actos no interviene un funcionario público, es claro que el hecho generador dispuesto en el acto demandado no se ajusta a los parámetros establecidos en la Ley 645 de 2001.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada impugnó la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Excepción

Ausencia de vulneración del ordenamiento jurídico

La expedición de las certificaciones de personería jurídica, existencia y representación legal, y de renovación de matrícula mercantil, son funciones públicas realizadas por las Cámaras de Comercio por mandato de la ley, y en virtud de la descentralización por colaboración. Por tanto, no se requiere de la intervención de funcionarios públicos del orden departamental y municipal para su emisión.

El Departamento alegó que era pertinente establecer la emisión de la estampilla con la finalidad de obtener recursos económicos para financiar a la Empresa Social del Estado Hospital Universitario Erasmo Meoz.

Y presentó los siguientes argumentos:

El acto demandado se expidió con fundamento en la autorización legal contenida en el artículo 1º de la Ley 645 de 2001. Por tanto, la asamblea departamental estaba facultada para crear una estampilla destinada a la consecución de recursos económicos con destino a la Empresa Social del Estado Hospital Universitario Erasmo Meoz.

La Ley 645 de 2001 le otorgó a las asambleas la facultad de reglamentar la Estampilla Pro-hospital Universitario. Por tanto, esta corporación podía determinar los elementos de la obligación tributaria.

La Ordenanza No. 53 de 2003 fue expedida por la asamblea departamental, teniendo en cuenta que los recursos para el sector primario de la salud eran insuficientes, y a fin de asegurar los recursos necesarios para la financiación, inversión y mantenimiento de dicho sector.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte demandante no presentó alegatos de conclusión.

El Departamento de Norte de Santander no presentó alegatos de conclusión.

El Ministerio Público rindió concepto en los siguientes términos:

Como los empleados de las Cámaras de Comercio no son funcionarios del departamento, los actos expedidos por estos entes no son susceptibles de ser gravados con la Estampilla Pro-hospital Universitario, en la medida en que no cumplen con el requisito establecido en el artículo 5º de la Ley 645 de 2001, según el cual las obligaciones de adherir y anular las estampillas quedan a cargo de los funcionarios departamentales y municipales.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 31 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander, que declaró la nulidad de las expresiones “*en todas las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal especiales de personas jurídicas emitidas por las Cámaras de Comercio*” y “*en las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas de la Cámara de Comercio*” contenidas en el artículo 1º de la Ordenanza No. 00053 del 2003, por medio de la cual se modificaron las Ordenanzas 49 de 2001 (Estampilla Hospital Erasmo Meoz) y 41 de 2002 (Estatuto de Rentas del Departamento de Norte de Santander).

El Tribunal consideró que los hechos generadores contemplados en las mencionadas expresiones no se ajustan a los parámetros establecidos en la Ley 645 de 2001, toda vez en éstos no intervienen funcionarios departamentales o municipales.

El apelante presentó una excepción que denominó *ausencia de vulneración del ordenamiento jurídico*, con fundamento en la cual indicó que en la expedición de las certificaciones de personería jurídica, existencia y representación legal, y renovación de matrícula mercantil, no se requiere la intervención de funcionarios públicos del orden departamental y municipal, toda vez que estas funciones administrativas son realizadas por la Cámara de Comercio por mandato de la ley, y en virtud de la descentralización por colaboración.

Además afirmó que la Ley 645 de 2001 le otorgó al departamento la facultad para reglamentar la Estampilla Pro-hospital Universitario, y que la entidad territorial no puede prescindir de estos recursos por cuanto son necesarios para obtener recursos para la Empresa Social del Estado Hospital Universitario Erasmo Meoz.

A ese respecto, es importante precisar que la excepción presentada, fuera de oportunidad, por la parte demandada en el recurso de apelación, no es una *excepción de fondo*, sino de un argumento de defensa dirigido a controvertir la sentencia de primera instancia y a sustentar la actuación administrativa demandada. Por tanto, la Sala procederá a analizarlo con los demás argumentos que controvierten el fondo del asunto.

La Ley 645 de 2001, por medio de la cual se autorizó la emisión de la Estampilla Pro-hospitales Universitarios, estableció los parámetros legales que debían cumplir los departamentos para imponer el tributo en sus respectivas jurisdicciones:

“ARTÍCULO 1o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios para que ordenen la emisión de la estampilla Pro-Hospitales Universitarios Públicos.

(...)

*ARTÍCULO 3o. Autorízase a las Asambleas Departamentales en cuyo territorio funcionen Hospitales Universitarios Públicos para que determinen las características, tarifas y todos los demás asuntos referentes al uso obligatorio de la estampilla **en las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos.***

(...)

ARTÍCULO 5o. Las obligaciones de adherir y anular las estampillas a que se refiere esta ley quedan a cargo de los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos.

(...)

ARTÍCULO 7o. Los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales y las Tesorerías Municipales de acuerdo a las ordenanzas que los reglamenten y su control estará a cargo de las respectivas, Contralorías Departamentales.

(...)”

Al examinar la Ley 645 de 2001, la Corte Constitucional concluyó, en la sentencia C-227 de 2002, que allí se encontraban los elementos suficientes para garantizar el principio de legalidad, toda vez que *“no se encuentra ninguna dificultad para determinar e individualizar el gravamen, pues en su contenido hace referencia a los elementos constitucionales propios de un tributo. 1) **El sujeto activo es el departamento en su calidad de entidad territorial.** Este hecho se evidencia en el artículo 7º de la Ley 645 donde se establece que los recaudos por la venta de las estampillas estarán a cargo de las Secretarías de Hacienda Departamentales.*

2) El hecho gravable está indicado en los artículos 3º, 5º y 6º, en donde se dice que serán las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios de los mismos y que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales;

3) El sujeto pasivo tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; 4) la tarifa, según el artículo 6º, no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y 5) la base gravable será el valor de los hechos a gravar (art. 6º).”

Lo anterior significa que el hecho generador del tributo denominado Estampilla Pro Hospitales Universitarios de que trata la Ley 645 de 2001, lo constituyen las “*actividades y operaciones*” que se deban realizar en la jurisdicción del departamento, **siempre que impliquen la realización de “actos” en los cuales intervengan funcionarios departamentales o municipales.** Según la Corte Constitucional, la especificación de los “actos” que son objeto de gravamen corresponderá a las asambleas departamentales en virtud del principio de autonomía de las entidades territoriales³.

La especificación del hecho generador por parte de las asambleas departamentales debe sujetarse a los mencionados parámetros legales, así como a las características del tributo de las estampillas, siendo una de las principales que es un gravamen documental⁴, cuyo hecho económico objeto de gravamen puede ser la circulación o transferencia de la riqueza⁵, como también la obtención de un servicio a cargo del Estado.⁶

Para determinar el hecho generador del tributo se deben precisar los elementos que lo conforman, y que permiten identificar el objeto del tributo, esto es, las cosas, los bienes, las acciones, las actividades o los derechos a los que se les impone el gravamen. El elemento objetivo hace referencia a los hechos en sí mismos considerados que dan lugar al nacimiento de la obligación tributaria; el subjetivo precisa las personas que participan en la realización del hecho imponible, y que por tanto, deben soportar alguna de las obligaciones derivadas

³ En ese sentido se pronunció esta Sala en las sentencias del 4 de junio de 2009 y 18 de marzo de 2010, C.P. Dr. William Giraldo Giraldo, expedientes Nos. 16086 y 17420.

⁴ C-1097 de 2001

⁵ Villegas, Héctor Belisario. Curso de Finanzas y Derecho Tributario. 3ª edición. Ed. Depalma. 1984. P.107.

⁶ Sentencia del 5 de octubre de 2006, C.P. Dra. Ligia López Díaz, expediente No. 14527.

de ello; y el elemento espacial establece las conexiones de los hechos gravados con un determinado lugar o territorio⁷.

Teniendo en cuenta las características del tributo de estampillas, lo dispuesto expresamente en la Ley 645 de 2001, así como lo señalado por la Corte Constitucional en la Sentencia C-227 de 2002, puede concluirse que el hecho generador de la “*Estampilla Pro Hospitales Universitarios*” tiene como elemento objetivo **la existencia de un “acto” documental** que instrumente “*actividades y operaciones*” que impliquen la circulación de riqueza o la obtención de un servicio a cargo del Estado. El elemento subjetivo del tributo **exige la intervención de funcionarios departamentales o municipales**, y que el sujeto pasivo se relacione con los actos documentales señalados como hecho gravable. Y el elemento espacial se refiere a que las “*actividades y operaciones*” deben realizarse en la jurisdicción del departamento o de los municipios que lo integran.

Los apartes demandados del artículo 1º de la Ordenanza No. 53 de 2003, disponen que la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz se genera en las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personería jurídica, y las renovaciones de matrícula mercantil emitidas por la Cámara de Comercio.

Al verificarse el cumplimiento de los parámetros legales señalados en la Ley 645 de 2001, se encuentra que si bien el hecho generador recae sobre un documento, en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales.

En efecto, de conformidad con el artículo 78 del Código de Comercio las Cámaras de Comercio son instituciones de orden legal con personería jurídica, creadas por el Gobierno Nacional, de oficio o a petición de los comerciantes del territorio donde hayan de operar.

Siguiendo la definición transcrita, se concluye que la naturaleza jurídica de las Cámaras de Comercio es la de una entidad privada que realiza una función administrativa. Por consiguiente, no se trata de una entidad del orden

⁷ Julio Roberto Piza Rodríguez, Derecho Tributario, Procedimiento y Régimen Sancionatorio, Páginas 316-318, Universidad Externado de Colombia, 2010.

departamental ni municipal, y sus empleados no ostentan la calidad de funcionarios públicos de las señaladas entidades territoriales.

Las Cámaras de Comercio tienen unas precisas y determinadas funciones, dentro de las cuales, de conformidad con el artículo 86 del Código de Comercio, están las de llevar el registro, certificar sobre los actos y documentos en él inscritos y, en general, tal como lo prescribe el numeral 12 del artículo en mención, las demás que les atribuyan las leyes y el Gobierno Nacional.

Si bien las Cámaras de Comercio cumplen funciones públicas que le han sido asignadas por la ley en virtud de lo previsto en los artículos 123 y 210 de la Constitución Política⁸, lo cierto es que ello no cambia la naturaleza de entidad particular, ni sus empleados adquieren la calidad de servidores públicos⁹.

Como está planteado el hecho generador en la Ley 645 de 2001, la Estampilla Pro-hospital Universitario se causa en las actividades y operaciones que se realizaran en el departamento con la intervención de los funcionarios departamentales. Por tanto, el nacimiento de la obligación tributaria se genera por la prestación de un servicio a cargo del departamento, sobre los actos documentales gravados por el tributo.

Independientemente de que las funciones de certificar la existencia y representación legal, y la renovación de matrícula mercantil hayan sido otorgadas por ley a las Cámaras de Comercio, esto no implica que las mencionadas entidades deban recaudar el tributo, y mucho menos adherir y anular las estampillas, por cuanto, según los artículos 5º y 7º de la Ley 645 de 2001, estas actividades debían desarrollarse por los funcionarios de las Secretarías de Hacienda Departamentales y Municipales.

Así las cosas, le correspondía a la Asamblea del Departamento de Norte de Santander establecer el hecho generador sobre las operaciones y actividades en las que intervinieran los funcionarios, y no en las que realizaran los particulares,

⁸ Artículo 123. (...) La ley determinará el régimen aplicable a los particulares que temporalmente desempeñen funciones públicas y regulará su ejercicio.

Artículo 210. (...) Los particulares pueden cumplir funciones administrativas en las condiciones que señale la ley.

⁹ Sentencia C-144 de 1993

aún cuando ejercieran funciones administrativas, porque dicha situación fáctica no fue prevista en la norma para dar nacimiento a la obligación tributaria.

La Administración no puede modificar el hecho generador del tributo alegando que la Cámara de Comercio ejerce funciones administrativas bajo la figura de descentralización de servicios, porque, se reitera, el hecho de que estas entidades realicen funciones administrativas, no desnaturaliza su carácter privado y, por eso, las operaciones y actos que realizan no generan el nacimiento de la obligación tributaria de la Estampilla Pro-hospital Erasmo Meoz.

De las consideraciones expuestas se concluye que las certificaciones sobre personería jurídica, existencia y representación legal y especiales de personas jurídicas, y las renovaciones de matrícula mercantil de personas naturales y jurídicas emitidas por la Cámara de Comercio, no pueden ser objeto de la Estampilla Pro-hospital Universitario Erasmo Meoz porque en su expedición no intervienen funcionarios departamentales o municipales, como lo exige el hecho generador dispuesto en la Ley 645 de 2001.

Es importante precisar que el hecho de que el departamento destine los recursos obtenidos en las certificaciones emitidas por la Cámara de Comercio a la financiación del Hospital Universitario Erasmo Meoz, no implica que la entidad territorial pueda desconocer lo dispuesto en la Ley 645 de 2001, toda vez que el recaudo del tributo debe estar fundamentado en la ley.

[Las anteriores razones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.](#)

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

FALLA

CONFÍRMASE la sentencia del 31 de marzo de 2011, dictada por el Tribunal Administrativo de Norte de Santander.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

WILLIAM GIRALDO GIRALDO