

**ESTAMPILLA PRO HOSPITAL UNIVERSITARIO EN EL ATLANTICO - Son nulos los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza 000018 de 2006 que regulaban el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de ese tributo, por desconocer los límites fijados en la Ley 645 de 2001 y el Decreto ley 1222 de 1986 / ESTAMPILLA PRO HOSPITAL UNIVERSITARIO - No puede gravar la expedición de facturas, documentos equivalentes o cualquier documento que soporte ingresos porque son documentos privados en cuya elaboración no intervienen funcionarios del departamento / ESTAMPILLA PRO HOSPITAL UNIVERSITARIO - No puede gravar objetos o industrias gravados por la ley, como la expedición de facturas, documentos equivalentes o cualquier documento que soporte ingresos en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios, pues estas ya se encuentran gravadas con el impuesto de industria y comercio**

1.7. De la confrontación de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la ordenanza demandada con los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001, que en su orden señalan el objeto de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos y los encargados de adherir y anular las estampillas, es claro que la Asamblea Departamental del Atlántico desconoció los límites fijados por el legislador. 1.7.1. Mientras la Ley 645 determinó que el **hecho generador** de la estampilla son las “*actividades y operaciones*” que se determinen como gravadas, siempre que (i) impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales y (ii) se realicen en las respectivas jurisdicciones, en la ordenanza acusada la asamblea departamental estableció que el hecho generador del tributo lo constituye la expedición de “*las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico*”. 1.7.1.1. Es decir, de los condicionamientos señalados en la ley en la que debía fundarse la ordenanza acusada para fijar el hecho imponible de este tributo, tan solo se atendió el de carácter espacial. 1.7.1.2. Obsérvese que en la ordenanza demandada se prevé que el hecho que causa la estampilla es la expedición de la factura que soporte ingresos en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios. Expedición que no requiere de la intervención de funcionarios del orden departamental o municipal, toda vez que se trata de un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio, conforme lo señala el artículo 772 del Código de Comercio, modificado por el artículo 1 de la Ley 1231 de 2008. Entonces, se trata de un documento elaborado por particulares en ejercicio de sus actividades, en los que no interviene el funcionario público. 1.7.1.3. Igual razonamiento se hace respecto del documento soporte que reemplaza a la factura en las operaciones económicas realizadas con no obligados a facturar –documento equivalente- y en general en lo que tiene que ver con cualquier documento de carácter privado que al tenor de la norma demandada “*soporte ingresos*” de las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico. 1.7.1.4. En consecuencia, la Asamblea Departamental se extralimitó en sus facultades al fijar el hecho generador de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. por fuera del marco establecido en la ley de autorizaciones. 1.7.1.5. Adicionalmente, se incurrió en la prohibición señalada en el artículo 71 numeral 5 del Decreto Ley 1222 de 1986, toda vez que impuso el gravamen sobre objetos o industrias gravados por la ley, en este caso, gravados con el impuesto de industria y comercio (arts. 32 y 33 de la Ley 14 de 1983) [...] 1.7.3. En el caso concreto, es claro que el **sujeto pasivo** de la estampilla tendrá que estar relacionado con las

actividades y operaciones señaladas como hecho gravable, la **base gravable** será el valor de los hechos a gravar, es decir, las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios, que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales y la **causación** del tributo se surtirá con la realización del hecho generador. 1.7.4. Por lo tanto, si es ilegal establecer como hecho generador de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. la expedición de facturas, documentos equivalentes y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico (art. 3), la misma suerte deben correr los demás elementos del tributo señalados en los artículos 2 (sujeto pasivo), 4 (base gravable) y 6 (causación) de la ordenanza demandada

**FUENTE FORMAL:** DECRETO LEY 1222 DE 1986 - ARTICULO 71 NUMERAL 5 / LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 3 / LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 5 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 32 / LEY 14 DE 1983 - ARTICULO 33 / CODIGO DE COMERCIO - ARTICULO 772

**NORMA DEMANDADA:** ORDENANZA 000018 DE 2006 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL ATLANTICO - ARTICULO 2 (Anulado) / ORDENANZA 000018 DE 2006 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL ATLANTICO - ARTICULO 3 (Anulado) / ORDENANZA 000018 DE 2006 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL ATLANTICO - ARTICULO 4 (Anulado) / ORDENANZA 000018 DE 2006 ASAMBLEA DEPARTAMENTAL DEL ATLANTICO - ARTICULO 6 (Anulado)

**NOTA DE RELATORIA:** La **síntesis del asunto es la siguiente:** Se estudió la legalidad de los arts. 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza 000018 de 2006, por la que la Asamblea del Atlántico modificó el Estatuto de Rentas del Departamento, en cuanto al sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.P. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo del Atlántico que anuló esas normas, porque consideró que la Asamblea desconoció los límites fijados en la Ley 645 de 2001, que determinó los elementos esenciales del tributo, dado que estableció como hecho imponible la expedición de facturas y documentos equivalentes y, en general, de cualquier documento que soportara ingresos en desarrollo de actividades industriales, comerciales y de servicios, documentos que elaboran los particulares sin la intervención de funcionarios públicos del departamento, en contra de lo que prevé esa ley, que exige su intervención. Agregó que la ilegalidad del hecho generador de la estampilla hacía que también lo fueran los demás elementos de la misma, por lo que los anuló. Finalmente, señaló que las normas acusadas desconocieron la prohibición del numeral 5 del art. 71 del Decreto ley 1222 de 1986, al imponer el tributo sobre objetos o industrias gravados por la ley, en el caso con el ICA y sobre la misma base gravable de éste.

**AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / ASAMBLEAS DEPARTAMENTALES - Les está prohibido gravar objetos o industrias gravados por la ley / ESTAMPILLA PRO HOSPITAL UNIVERSITARIO - Creación. Elementos. Corresponde a las asambleas departamentales determinar las características y demás asuntos necesarios para establecer el tributo en su jurisdicción, a partir de los límites fijados por el legislador**

En materia tributaria, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política, a los entes territoriales les asiste la facultad de establecer los elementos

del tributo, eso sí, dentro de los límites y conforme con las pautas fijadas por la ley. Al respecto, ha dicho la Corte: "(...) si la ley crea un impuesto nacional, entonces la misma ley debe definir todos los elementos de la obligación tributaria. Pero en cambio, si se trata de un tributo territorial, y en especial si la ley se limita a autorizar el tributo, entonces pueden las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, proceder a desarrollar el tributo autorizado por la ley. Esto significa que en tales eventos, 'la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución'. Adicional a lo anterior, se debe tener en cuenta que las Asambleas Departamentales deben sujetarse a otras disposiciones de orden legal como es el Código de Régimen Departamental o Decreto Ley 1222 de 1986, que en su artículo 71 numeral 5º les prohíbe "Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley". La Ley 645 de 2001 autoriza a las asambleas departamentales en cuyo territorio funcionen hospitales universitarios para que "ordenen la emisión" de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos (art. 1) y las faculta 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" (art. 3) [...]. La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-227 de 2002, declaró exequible la Ley 645 de 2001, excepto el vocablo "exclusivamente" contenido en el artículo 6º de esta ley, el cual se declaró inexecutable. [...] 1.4.1. Para la Corte Constitucional, la Ley 645 de 2001 determinó los elementos esenciales del tributo, sin que haya lugar a equívoco respecto de los mismos. 1.4.2. Conforme con el razonamiento hecho por la Corte Constitucional, es claro que: el **hecho gravable** de la estampilla son las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; el **sujeto pasivo** tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; la **tarifa** no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y la **base gravable** será el valor de los hechos a gravar. 1.5. Entonces, a partir de los límites señalados por el legislador en la citada Ley 645, le corresponde a las asambleas departamentales determinar las características y los demás asuntos que resulten necesarios para establecer este tributo en la respectiva jurisdicción, a fin de cumplir con las funciones departamentales (art. 300-4 C.P.), debiendo en todo caso, observar de manera adicional lo previsto en el Decreto Ley 1222 de 1986.

**FUENTE FORMAL:** CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 338 / DECRETO LEY 1222 DE 1986 - ARTICULO 71 NUMERAL 5 / LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 1 / LEY 645 DE 2001 - ARTICULO 3

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la facultad impositiva de las entidades territoriales se cita la sentencia C-084 de 1995 de la Corte Constitucional.

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

**Consejero ponente: JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., veintisiete (27) de marzo de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 08001-23-31-000-2010-00990-02(20211)**

**Actor: ASOCIACION NACIONAL DE EMPRESARIOS DE COLOMBIA**

**Demandado: DEPARTAMENTO DEL ATLANTICO**

## **FALLO**

Conoce la Sala del recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia proferida el 28 de noviembre de 2012 por el Tribunal Administrativo del Atlántico, mediante la cual se declaró la nulidad de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006.

### **1. ANTECEDENTES**

#### **1.1 Demanda**

La Asociación Nacional de Empresarios de Colombia, ANDI, en ejercicio de la acción de nulidad prevista en el artículo 84 del C.C.A, solicita la nulidad de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006, por infringir las normas en las que deberían fundarse.

#### **1.2 Contenido del acto demandado**

Los artículos demandados son del siguiente tenor literal:

**DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO  
ORDENANZA N° 000018**

**“POR MEDIO DEL CUAL SE MODIFICA EL ESTATUTO TRIBUTARIO DEL  
DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO (DECRETO ORDENANZAL N° 000823 DE  
2003)”**

**LA HONORABLE ASAMBLEA DEL DEPARTAMENTO DEL ATLÁNTICO EN USO DE SUS  
FACULTADES CONSTITUCIONALES, LEGALES Y EN ESPECIAL LAS CONFERIDAS EN EL  
NUMERAL 4 DEL ARTÍCULO 300 DE LA CARTA POLÍTICA, EL ARTÍCULO 62, NUM. 1 DEL  
DECRETO 1222 DE 1986 Y LA LEY 645 DE 2001.**

**ORDENA:**

(...)

**ARTÍCULO SEGUNDO:** El artículo 173 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, el cual quedará así:

**“ARTÍCULO 173. SUJETO PASIVO.** Son sujetos pasivos de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas de conformidad al Estatuto Tributario Nacional y sus normas reglamentarias, que expidan factura, documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte ingresos obtenidos en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico”.

**ARTÍCULO TERCERO.** El artículo 174 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, modificado por el artículo 5º de la Ordenanza No. 017 de 2004, el cual quedará así:

**“ARTÍCULO 174. HECHO GENERADOR.** Constituyen el hecho generador de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.

**PARÁGRAFO PRIMERO.** Los tratamientos preferenciales tales como exclusiones, no sujeciones, exenciones, etc., contemplados en otros impuestos no son aplicables a la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E.

**PARÁGRAFO SEGUNDO.** La no expedición de facturas, documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte los ingresos del obligado en un período gravable determinado, no exime de la obligación de presentar la declaración de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E.”

**ARTÍCULO CUARTO.** El artículo 175 del Estatuto Tributario Departamental del Atlántico, el cual quedará así:

**“ARTÍCULO 175. BASE GRAVABLE.** Constituye base gravable de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, el monto total, antes del IVA, de la facturación o de los documentos equivalentes a las facturas y en general la sumatoria de los valores de los documentos que soporten los ingresos generados en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.

Para los obligados a la utilización de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, que simultáneamente sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio, se presume como base gravable mínima para efectos de la declaración y pago el valor que corresponda a los ingresos netos gravables declarados en dicho impuesto. Para los demás obligados se aplicará la regla general contemplada en el inciso anterior.”

(...)

**ARTÍCULO SEXTO:** El artículo 177 del Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico, el cual quedará así:

**“ARTÍCULO 177. CAUSACIÓN.** La Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., se causa al momento en que se expida la respectiva factura, los documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte los ingresos del obligado”.

### **1.3 Concepto de la violación**

#### **1.3.1 Violación de los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001**

Conforme con los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001, los únicos actos y operaciones susceptibles de ser gravados con la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos son aquellos en los que intervengan funcionarios departamentales y municipales.

Así lo expuso la Corte Constitucional en la sentencia C-227 de 2002, mediante la cual se declaró la exequibilidad de la ley que autorizó la emisión de dicha estampilla -Ley 645 de 2001-.

En los artículos 3 y 5 de la ordenanza demandada la Asamblea Departamental del Atlántico gravó los ingresos que constan en documentos privados, es decir, en documentos en los cuales no intervienen funcionarios departamentales o municipales, contrariando lo señalado en la norma superior.

### **1.3.2 Violación de los artículos 62 numeral 1 y 71 numerales 2 y 5 del Decreto Ley 1222 de 1986**

A las asambleas departamentales les está prohibido imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley, así como intervenir por medio de ordenanzas o resoluciones en asuntos que no sean de su competencia.

Las normas acusadas infringen los artículos 62 numeral 1 y 71 numerales 2 y 5 del Decreto Ley 1222 de 1986, porque gravan la sumatoria de los valores de los documentos que soportan los ingresos generados en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico; ingresos que ya están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Es tan evidente el doble gravamen –estampilla e impuesto de industria y comercio- que el inciso segundo del artículo cuarto de la ordenanza demandada establece que para los obligados a la utilización de la estampilla que simultáneamente sean contribuyentes del impuesto de industria y comercio, se presume como base gravable mínima –para la estampilla- el valor que corresponda a los ingresos netos gravables declarados en dicho impuesto.

### **1.3.3 Violación del artículo 300 numeral 4 de la Constitución Política**

Por lo expuesto en los cargos anteriores, la Asamblea del Departamento del Atlántico desbordó el marco definido por el legislador para este tipo de tributos, incurriendo en violación del numeral 4º del artículo 300 de la Constitución Política.

#### **1.3.4 Precedente jurisprudencial**

En varias oportunidades el Consejo de Estado se ha pronunciado respecto de ordenanzas que tienen un contenido similar a la demandada en este proceso.

Transcribe apartes de las sentencias del 4 de junio de 2009, radicados Nos. 16085 y 16086 y del 18 de marzo de 2010, radicado No. 17420.

#### **1.4 Suspensión provisional**

Esta Corporación, mediante la providencia del 13 de diciembre de 2011, dispuso estarse a lo resuelto en el auto de la misma fecha, el cual suspendió provisionalmente los efectos jurídicos de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 del 25 de julio de 2006 proferida por la Asamblea del Departamento del Atlántico<sup>1</sup>.

#### **1.5 Contestación de la demanda**

El Departamento del Atlántico contestó la demanda y solicitó que se desestimen las pretensiones de la parte demandante, por las razones que se exponen a continuación:

1.5.1 El hecho generador de la estampilla, conforme con lo previsto en la Ley 645 de 2001, son las actividades y operaciones que se verifiquen en la circunscripción territorial, es decir, se trata de actividades contempladas en el Código de Comercio y en el registro mercantil –industriales, comerciales y de servicios-.

1.5.2 La ordenanza demandada fue expedida en ejercicio de las facultades constitucionales atribuidas a las asambleas departamentales, en virtud de las cuales estas corporaciones tienen competencia para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

1.5.3 La ley de autorización -645 de 2001- dejó a cargo de las asambleas

---

<sup>1</sup> Expediente No. 080012331000-2009-00043-01 (18399), C.P. Dr. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

departamentales un amplio margen para la configuración de la estructura de la estampilla. Es más, de su contenido no se derivan restricciones directas para la definición del hecho generador o de la base gravable, salvo la exigencia de que se trate de actividades u operaciones realizadas en los departamentos o municipios.

1.5.4 La Corte Constitucional, en la sentencia que declaró exequible la Ley 645 de 2001, concluyó que la regulación de los elementos propios de la estampilla, definidos por el legislador, eran suficientes para garantizar el principio de legalidad.

1.5.5 La prohibición a la que se refiere el artículo 71-5 del Decreto Ley 1222 de 1986 no es aplicable en este caso porque la estampilla no grava artículos, objetos o industrias. Se trata de un tributo que gira entorno a determinados documentos – la expedición de facturas o la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio-.

No es cierto que se estén gravando actividades a las que la ley imponga impuestos como el IVA o el ICA, etc., porque los hechos generadores de estos impuestos son diferentes al de la estampilla.

Tampoco se configura la doble tributación porque no existe identidad entre el hecho generador del impuesto de industria y comercio y el de la estampilla en estudio.

Los artículos 5, 62-1 y 71-1-5 del Decreto Ley 1222 de 1986 deben ser interpretados restrictivamente por tener naturaleza prohibitiva.

1.5.6 La parte demandante confunde aspectos que son propios de la estructura de la obligación tributaria, con otros que sin ser menos importantes pertenecen al campo de las disposiciones tendientes a facilitar la administración y control del tributo –intervención de funcionarios públicos-.

1.5.7 La Estampilla Pro –Hospital Universitario de Barranquilla es un tributo de carácter territorial; por lo tanto, los privilegios o exenciones son privativos de la Asamblea Departamental y no del legislador.

1.5.8 Respecto de la facultad impositiva de los entes territoriales, transcribe apartes de varias sentencias de la Corte Constitucional –sin identificar- y de la sentencia C-413 de 1996.

## 1.6 Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006, con fundamento en las siguientes razones:

Resume los cargos de ilegalidad en los siguientes: (i) se gravan documentos privados –facturas y documentos equivalentes; (ii) se trata de documentos en los que no intervienen funcionarios departamentales y municipales; y (iii) se gravan los ingresos que las personas obtienen en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, que ya están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Transcribe apartes de las providencias del Consejo de Estado del 13 de diciembre de 2011, radicado No. 19029 y del 4 de junio de 2009, radicado No. 16085.

Con fundamento en estos pronunciamientos, adujo que los cargos de ilegalidad deben prosperar porque:

1.6.1 La Ley 645 de 2001 fijó el hecho generador de la obligación tributaria en la realización de “*actividades y operaciones*” en la jurisdicción de cada departamento, siempre que intervengan funcionarios departamentales y municipales.

No obstante lo anterior, en la ordenanza demandada se incluyó como hecho generador la factura o documento equivalente, en cuya expedición no se requiere la intervención de funcionarios del departamento o del municipio; por lo tanto, se trata de un documento privado.

En consecuencia, es evidente la nulidad de los artículos 2 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006 porque se fijan los elementos del tributo respecto de documentos privados.

1.6.2 Resulta evidente que existe correspondencia entre el hecho generador del impuesto de industria y comercio con el señalado en el artículo 4 de la ordenanza demandada.

La estampilla grava la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios dentro de la jurisdicción del Departamento del Atlántico porque señala como hecho generador del tributo la sumatoria de los valores de los documentos que soporten los ingresos generados en desarrollo del ejercicio de actividades de esa índole.

Esta circunstancia se evidencia en la presunción, respecto de la base gravable mínima señalada en el artículo cuarto de la ordenanza demandada.

En conclusión, la asamblea demandada impuso la estampilla sobre objetos o industrias ya gravados por los artículos 195 y 196 del Decreto 1333 de 1986, lo que trae consigo la violación de los artículos 300 de la Constitución Política y 71-5 del Decreto Ley 1222 de 1986, norma esta última, que junto con el artículo 62-1 *ibídem*, delimitan la facultad de establecer tributos.

### **1.7 Recurso de apelación**

La parte demandada interpuso recurso de apelación y solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

1.7.1 La Ley 645 de 2001 autorizó 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.

1.7.2 El hecho generador de la estampilla son las actividades y operaciones que se verifiquen en la circunscripción territorial, es decir, se trata de actividades contempladas en el Código de Comercio y en el registro mercantil –industriales, comerciales y de servicios-.

1.7.3 La base gravable del impuesto de industria y comercio es el ingreso bruto menos los descuentos y devoluciones generados en el período inmediatamente anterior al que se grava, en tanto que la estampilla tiene como base gravable los ingresos brutos y los ingresos operacionales, o los que se declaren para el impuesto de industria y comercio.

1.7.4 La Estampilla Pro Hospital Universitario de Barranquilla está fundamentada en norma de rango superior –Ley 645 de 2001-; por lo tanto, no es ilegal y no se configura doble tributación.

1.7.5 La ordenanza demandada fue expedida en ejercicio de las facultades constitucionales atribuidas a las asambleas departamentales, en virtud de las cuales estas corporaciones tienen competencia para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de las funciones departamentales.

1.7.6 La Ley 645 de 2001 constituye el principal referente legal a ser tenido en cuenta para la adopción de la estampilla en los diferentes entes territoriales. Norma de la que no se derivan restricciones directas para la definición del hecho generador y la base gravable, salvo la exigencia de que se trate de actividades u operaciones realizadas en los departamentos y municipios.

1.7.7 El Tribunal confunde aspectos que son propios de la estructura de la obligación tributaria –hecho generador- con otros que pertenecen al campo de las disposiciones tendientes a facilitar la administración y control del tributo –intervención de funcionarios departamentales o municipales-

1.7.8 La prohibición a la que se refiere el artículo 71-5 del Decreto Ley 1222 de 1986 no es aplicable en este caso porque la estampilla no grava artículos, objetos o industrias. Se trata de un tributo que gira entorno a determinados documentos – la expedición de facturas o la presentación de la declaración del impuesto de industria y comercio-.

1.7.9 Tampoco se configura la doble tributación porque no hay identidad entre el hecho generador del impuesto de industria y comercio –realización de actividades industriales, comerciales y de servicios- y el hecho generador de la estampilla en estudio.

1.7.10 Los artículos 62-1 y 71-1 y 5 del Decreto Ley 1222 de 1986 deben ser interpretados restrictivamente por tener naturaleza prohibitiva.

## **1.8 Alegatos de conclusión**

**La parte demandante** guardó silencio.

**La parte demandada** reitera los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

### **1.9 Concepto del Ministerio Público**

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, con fundamento en los argumentos que se exponen a continuación:

1.9.1 La facultad de las asambleas departamentales para establecer tributos en general, depende de que una ley los haya creado para que puedan ser adoptados, y que no se hayan señalado sus elementos, caso en el cual, las entidades territoriales pueden indicarlos dentro de las pautas consagradas en la ley.

La autonomía en materia de impuestos está supeditada a la ley por mandato del artículo 287 de la Constitución Política, respecto de las entidades territoriales en general, y del numeral 4 del artículo 300 *ibídem*, expresamente respecto de las atribuciones de las asambleas departamentales.

De manera que una asamblea departamental excede sus facultades si establece un tributo que no tiene creación legal o se aparta del marco de la ley creadora del mismo al señalar sus elementos o modificar los establecidos en la ley, sin previa autorización.

1.9.2 La principal característica de las estampillas es que se trata de un gravamen documental, lo que significa que el hecho generador es un documento o instrumento que produzca efectos jurídicos, 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<sup>2</sup>.

1.9.3 Al confrontar el contenido de los presupuestos demandados con lo dispuesto en la Ley 645 de 2001, es evidente que la Asamblea Departamental del Atlántico desbordó la facultad conferida en la ley de autorizaciones.

---

<sup>2</sup> Ver la sentencia de la Corte Constitucional C-1097 de 2001 y la sentencia del Consejo de Estado del 5 de octubre de 2006, radicado No. 14527.

El uso de la estampilla está referido a las actividades y operaciones en los departamentos –art. 3 Ley 645 de 2001-, no sobre todas las actividades, puesto que se debe interpretar en armonía con el artículo 5 de la citada ley que atribuyó la labor de adherirla o anularla a los funcionarios que intervienen en los actos objeto de esas actividades.

La asamblea demandada no estaba facultada para señalar los elementos de la estampilla en estudio. Si bien es cierto el artículo 300-4 de la Constitución Política la faculta para establecer los tributos, no es menos cierto que esta prerrogativa se debe ejercer conforme con la ley.

De manera que no pueden ser objeto de la estampilla aquellos documentos en los que no intervienen funcionarios del departamento o del municipio. Prever lo contrario, se aparta de lo expresamente señalado en la ley.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

#### **El problema jurídico**

Conforme con las razones de la apelación, debe la Sala determinar si el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.P, en los términos previstos en los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006 del Departamento del Atlántico, respectivamente, vulneran normas de rango superior.

1.1 En materia tributaria, de conformidad con el artículo 338 de la Constitución Política, a los entes territoriales les asiste la facultad de establecer los elementos del tributo, eso si, dentro de los límites y conforme con las pautas fijadas por la ley.

Al respecto, ha dicho la Corte:

*“(...) si la ley crea un impuesto nacional, entonces la misma ley debe definir todos los elementos de la obligación tributaria. Pero en cambio, si se trata de un tributo territorial, y en especial si la ley se limita a autorizar el tributo, entonces pueden las correspondientes corporaciones de representación popular, en el ámbito territorial, proceder a desarrollar el tributo autorizado por la ley. Esto significa que en tales eventos, la ley puede ser más general, siempre y cuando indique, de manera global, el marco dentro del cual las asambleas y los*

*concejos deben proceder a especificar los elementos concretos de la contribución*<sup>3</sup>.

1.2 Adicional a lo anterior, se debe tener en cuenta que las Asambleas Departamentales deben sujetarse a otras disposiciones de orden legal como es el Código de Régimen Departamental o Decreto Ley 1222 de 1986, que en su artículo 71 numeral 5º les prohíbe “*Imponer gravámenes sobre objetos o industrias gravados por la ley*”.

1.3 La Ley 645 de 2001 autoriza a las asambleas departamentales en cuyo territorio funcionen hospitales universitarios para que “*ordenen la emisión*” de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos (art. 1) y las faculta 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*” (art. 3).

1.3.1 Para el efecto, señala los siguientes lineamientos:

1.3.1.1 **Destinación del recaudo:** se destinará principalmente para las siguientes actividades:

- a) inversión y mantenimiento de planta física
- b) dotación, compra y mantenimiento de equipos requeridos y necesarios para desarrollar y cumplir adecuadamente con las funciones propias de las Instituciones;
- 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 (arts. 2 y 6).

1.3.1.2 **Objeto del gravamen:** las “*actividades y operaciones*” que se deban realizar en los departamentos y municipios (art. 3).

1.3.1.3 **Los encargados de adherir y anular las estampillas:** los funcionarios departamentales y municipales que intervengan en los actos –objeto del gravamen- (art. 5).

1.3.1.4 **La tarifa:** no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar (art. 6).

1.3.1.5 **Límite al recaudo de la estampilla:** será (i) hasta por la suma de seis

---

<sup>3</sup> C-084 de 1995.

mil millones de pesos moneda corriente (\$6.000.000.000.00) anuales por departamento y (ii) hasta por diez por ciento (10%) del valor del presupuesto del respectivo departamento en concordancia con el artículo 172 del Decreto 1222 de 1986 (art. 8).

1.3.1.6 Además de lo anterior, se consagra la modalidad de seguimiento de las decisiones adoptadas por las asambleas departamentales por parte del Gobierno Nacional, a través del Ministerio de Hacienda y Crédito Público (art. 4) y se indica que las secretarías de hacienda departamentales y las tesorerías municipales son las dependencias que tendrán a su cargo el recaudo por la venta de las estampillas, correspondiéndole a las contralorías departamentales el respectivo control (art. 7).

1.4 La Corte Constitucional, mediante la sentencia C-227 de 2002, declaró exequible la Ley 645 de 2001, excepto el vocablo "exclusivamente" contenido en el artículo 6º de esta ley, el cual se declaró inexecutable.

Respecto de los elementos del tributo, se expuso en esa oportunidad:

*"Como se observa, al evaluar la ley demandada 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.<sup>23</sup> 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;<sup>24</sup> 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).*

*La norma demandada incluso fue más allá de la determinación de los elementos del tributo al precisar, en el artículo 7º, la autoridad que ejercerá el control de los recaudos por la venta de las estampillas; fijar, en el artículo 8º, una suma tope para la emisión de las estampillas; y, para mantener la coherencia y unidad de la hacienda pública, ordenar en el artículo 4º el envío al Gobierno Nacional de las providencias que expidan las asambleas departamentales en desarrollo de la ley."*

1.4.1 Para la Corte Constitucional, la Ley 645 de 2001 determinó los elementos esenciales del tributo, sin que haya lugar a equívoco respecto de los mismos.

1.4.2 Conforme con el razonamiento hecho por la Corte Constitucional, es claro que: el **hecho gravable** de la estampilla son las actividades y operaciones que se

deban realizar en los departamentos y municipios que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales; el **sujeto pasivo** tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable; la **tarifa** no podrá exceder del dos por ciento (2%) del valor de los hechos a gravar; y la **base gravable** será el valor de los hechos a gravar.

1.5 Entonces, a partir de los límites señalados por el legislador en la citada Ley 645, le corresponde a las asambleas departamentales determinar las características y los demás asuntos que resulten necesarios para establecer este tributo en la respectiva jurisdicción, a fin de cumplir con las funciones departamentales (art. 300-4 C.P.), debiendo en todo caso, observar de manera adicional lo previsto en el Decreto Ley 1222 de 1986.

1.6 La Asamblea del Departamento del Atlántico, por medio de la Ordenanza No. 000018 de 2006, modificó el Estatuto Tributario de ese departamento – Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003-.

En los artículos demandados -2, 3, 4 y 6- por los cuales se modifican los artículos 173, 174, 175 y 177 del Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003, la asamblea departamental señaló el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E., respectivamente.

Los citados elementos del tributo se reseñaron en los siguientes términos:

1.6.1 **El sujeto pasivo:** son las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas de conformidad con el Estatuto Tributario Nacional y sus normas reglamentarias, que expidan factura, documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte ingresos obtenidos en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.

1.6.2 **El hecho generador:** lo constituyen las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de

servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico. La no expedición de estos documentos no exime de la obligación.

1.6.3 **La base gravable:** la constituye el monto total, antes del IVA, de la facturación o de los documentos equivalentes a las facturas y en general la sumatoria de los valores de los documentos que soporten los ingresos generados en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.

En el caso del contribuyente del impuesto de industria y comercio se presume como base gravable mínima para efectos de la declaración y pago de la estampilla, el valor que corresponda a los ingresos netos gravables declarados en dicho impuesto.

1.6.4 **Causación:** se causa al momento en que se expida la respectiva factura, los documentos equivalentes a las facturas y en general cualquier documento que soporte los ingresos del obligado.

1.7 De la confrontación de los artículos 2, 3, 4 y 6 de la ordenanza demandada con los artículos 3 y 5 de la Ley 645 de 2001, que en su orden señalan el objeto de la Estampilla Pro Hospitales Universitarios Públicos y los encargados de adherir y anular las estampillas, es claro que la Asamblea Departamental del Atlántico desconoció los límites fijados por el legislador.

1.7.1 Mientras la Ley 645 determinó que el **hecho generador** de la estampilla son las *“actividades y operaciones”* que se determinen como gravadas, siempre que (i) impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales y (ii) se realicen en las respectivas jurisdicciones, en la ordenanza acusada la asamblea departamental estableció que el hecho generador del tributo lo constituye la expedición de *“las facturas, los documentos equivalentes a las facturas y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico”*.

1.7.1.1 Es decir, de los condicionamientos señalados en la ley en la que debía fundarse la ordenanza acusada para fijar el hecho imponible de este tributo, tan solo se atendió el de carácter espacial.

1.7.1.2 Obsérvese que en la ordenanza demandada se prevé que el hecho que causa la estampilla es la expedición de la factura que soporte ingresos en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios. Expedición que no requiere de la intervención de funcionarios del orden departamental o municipal, toda vez que se trata de un título valor que el vendedor o prestador del servicio podrá librar y entregar o remitir al comprador o beneficiario del servicio, conforme lo señala el artículo 772 del Código de Comercio, modificado por el artículo 1 de la Ley 1231 de 2008.

Entonces, se trata de un documento elaborado por particulares en ejercicio de sus actividades, en los que no interviene el funcionario público.

1.7.1.3 Igual razonamiento se hace respecto del documento soporte que reemplaza a la factura en las operaciones económicas realizadas con no obligados a facturar –documento equivalente- y en general en lo que tiene que ver con cualquier documento de carácter privado que al tenor de la norma demandada “soporte ingresos” de las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico.

1.7.1.4 En consecuencia, la Asamblea Departamental se extralimitó en sus facultades al fijar el hecho generador de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. por fuera del marco establecido en la ley de autorizaciones.

1.7.1.5 Adicionalmente, se incurrió en la prohibición señalada en el artículo 71 numeral 5 del Decreto Ley 1222 de 1986, toda vez que impuso el gravamen sobre objetos o industrias gravados por la ley, en este caso, gravados con el impuesto de industria y comercio (arts. 32 y 33 de la Ley 14 de 1983).

Obsérvese que el hecho generador de la estampilla previsto en el artículo 3 de la ordenanza demandada lo constituye, en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales o jurídicas y sus asimiladas en “desarrollo del ejercicio de **actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios**” (se destaca) en la jurisdicción del departamento. Hecho imponible que guarda identidad con el previsto en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983 para el impuesto de industria y comercio, toda vez que éste recae “sobre todas las **actividades comerciales, industriales y de servicio** que ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por

*personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos.”* (Negrillas de la Sala).

Igual razonamiento se hace en relación con la base gravable, toda vez que en el impuesto de industria y comercio se gravan los **ingresos** propios del contribuyente<sup>4</sup> **derivados de la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios** en la respectiva jurisdicción (art. 33 Ley 14 de 1983)<sup>5</sup>; ingresos que también constituyen la base gravable de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, conforme con el artículo 4 de la ordenanza demandada.

1.7.2 Ahora bien, entendiendo el hecho generador o imponible como *“la situación de hecho, que es indicadora de una capacidad contributiva, y que la ley establece de manera abstracta como situación susceptible de generar la obligación tributaria, de suerte que si se realiza concretamente ese supuesto fáctico, entonces nace al mundo jurídico la correspondiente obligación fiscal”*<sup>6</sup> y reconociendo la importancia que éste tiene, es indudable que los demás elementos del tributo, fijados entorno al mismo, se ven afectados por las falencias, omisiones o errores en las que las asambleas departamentales o los concejos distritales o municipales hayan incurrido en el momento de establecer el tributo en su respectiva jurisdicción.

1.7.3 En el caso concreto, es claro que el **sujeto pasivo** de la estampilla tendrá que estar relacionado con las actividades y operaciones señaladas como hecho gravable, la **base gravable** será el valor de los hechos a gravar, es decir, las actividades y operaciones que se deban realizar en los departamentos y municipios, que impliquen la realización de actos en los cuales intervengan funcionarios departamentales y municipales y la **causación** del tributo se surtirá con la realización del hecho generador.

1.7.4 Por lo tanto, si es ilegal establecer como hecho generador de la Estampilla

---

<sup>4</sup> Ver la sentencia del 7 de junio de 2012, expediente No. 2006-03068-02 (17682), C.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia, en la que se cita la sentencia del 25 de abril de 1997, expediente No. 7829, C.P. Dr. Germán Ayala Mantilla.

<sup>5</sup> *“El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará sobre el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior, expresados en moneda nacional y obtenidos por las personas y sociedades de hecho indicadas en el artículo anterior, con exclusión de: Devoluciones ingresos proveniente de venta de activos fijos y de exportaciones, recaudo de impuestos de aquellos productos cuyo precio esté regulado por el Estado y percepción de subsidios.”*

<sup>6</sup> C-583 de 1996.

Pro Hospital Universitario CARI E.S.E. la expedición de facturas, documentos equivalentes y en general, cualquier documento que soporte ingresos, que expidan las personas naturales y jurídicas y sus asimiladas en desarrollo del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de prestación de servicios en jurisdicción del Departamento del Atlántico (art. 3), la misma suerte deben correr los demás elementos del tributo señalados en los artículos 2 (sujeto pasivo), 4 (base gravable) y 6 (causación) de la ordenanza demandada.

### **CONCLUSIÓN**

Teniendo en cuenta que en el presente caso se comprobó que el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la causación de la Estampilla Pro Hospital Universitario CARI E.S.E, elementos del tributo previstos en los artículos 2, 3, 4 y 6 de la Ordenanza No. 000018 de 2006, por la cual se modificó el Estatuto Tributario del Departamento del Atlántico –Decreto Ordenanzal No. 000823 de 2003- son nulos por desconocer normas de rango superior como lo son la Ley 645 de 2001 y el Decreto Ley 1222 de 1986, se confirmará la sentencia apelada.

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

### **FALLA**

**CONFÍRMASE** la sentencia del 28 de noviembre de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico.

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

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

*viene firmas*

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**