



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, D.C., Diecisiete (17) de septiembre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 05001233100002008182 01
No. Interno: 18767
Demandante: COOPERATIVA COLANTA LTDA.
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN
ICA 2004

F A L L O

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la Cooperativa Colanta Ltda. contra la sentencia del 12 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda que más adelante se transcriben.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 29 de abril de 2005, la demandante presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año 2004
- El 18 de septiembre de 2006, la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín profirió la Resolución No. 27480, mediante la que practicó liquidación oficial de revisión sobre el denuncia privado del impuesto de industria y comercio presentado por la demandante por el año 2004.
- El 26 de septiembre de 2007, previa interposición del recurso de reconsideración, mediante la Resolución SH 17-237, la Secretaría de Hacienda de Medellín confirmó la Resolución No. 27480 del 18 de septiembre de 2006.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA¹

La Cooperativa Colanta LTDA.², mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

PRIMERA.

*Que son nulas las resoluciones: **Liquidación de Revisión No. 27480 de 18 de septiembre de 2006 y la Resolución SH-237 de 26 de Septiembre de 2007**, por contrariar el orden jurídico vigente en materia Constitucional, Legal y Municipal con respecto al Impuesto de Industria y Comercio y Complementario de Avisos y Tableros.*

SEGUNDA.

¹ La demanda fue adicionada el 8 de abril de 2008. Folios 70 al 73 del C.P.

² En adelante Colanta.

Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se retiren del tráfico jurídico las Resoluciones: **Liquidación de Revisión No. 27480 de 18 de de septiembre de 2006 y la Resolución SH-237 de 26 de Septiembre de 2007**, proferidas contra la **COOPERATIVA "COLANTA LTDA" NIT 890.904.478-6**, se **DECLARE** la modificación del Impuesto de Industria y Comercio y complementario de Avisos y Tableros y se restablezca en su derecho a la Cooperativa COLANTA LTDA., ordenando que:

1. Por el año base de 2004 y gravable 2005, el Impuesto de Industria y Comercio a liquidarse es cero (0) pesos, tal y como se autoliquidó la Cooperativa Colanta Ltda.
2. Que la COOPERATIVA "COLANTA LTDA", no es sujeto pasivo del impuesto de Avisos y Tableros por el año base 2004 y gravable de 2005 y por lo tanto el Impuesto de Avisos y Tableros por el mismo periodo es de cero (0) pesos.
3. Que como consecuencia se actualice la cuenta corriente de la COOPERATIVA "COLANTA".

TERCERA:

Se **DECLARE** que el formulario de la Declaración de Industria y Comercio y Complementario de Avisos y Tableros, prescrito indebidamente por la Subsecretaría de Rentas Municipales de Medellín, por el año base de 2004, es **NULO** por haberse proferido con violación al debido proceso y al principio de legalidad, pues excede las facultades otorgadas a la administración en la regla sustancial especial para determinar la base gravable y liquidar los impuestos, regulada en el numeral cuarto del artículo 31 del acuerdo municipal 057 de 2003.

2.1.1. Normas violadas:

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 338.
- Ley 14 de 1983: artículo 37 numeral 4.
- Acuerdo Municipal No. 057 de 2003: artículos 31, numeral 4, y 48 numerales 4 y 5.

2.1.2. Concepto de la violación

La demandante alegó lo siguiente:

Dijo que la demandante, según lo establecido en el numeral 4º del artículo 31 de Acuerdo 057 de 2003, estaba exenta del impuesto de industria y comercio. Que en esas condiciones, presentó la declaración correspondiente al año 2004 sin liquidar un impuesto a cargo, razón por la cual, el impuesto complementario de avisos tableros también fue declarado sin valor a cargo.

Manifestó que el Municipio de Medellín, en contra de lo previsto en el artículo 31 del Acuerdo 057 de 2003, calculó el impuesto de industria y comercio únicamente para efectos de tomarlo como base gravable del impuesto complementario de avisos y tableros.

Advirtió que la exención del impuesto de industria y comercio prevista en el numeral 4 del artículo 31 del Acuerdo 057 de 2003 le fue reconocida a Colanta mediante la Resolución SG 17-162 de 2004.

Que como efecto de la exención del impuesto de industria y comercio, durante el periodo de la discusión, la demandante no tuvo impuesto a cargo pues la totalidad de los ingresos estaban exentos. Que, por esa razón, tampoco liquidó el impuesto complementario de avisos y tableros pues la base gravable de dicho tributo es el impuesto de industria y comercio.

Agregó que el Acuerdo 057 del 2003 solo prevé una forma para calcular la base gravable del impuesto de industria y comercio y que no contempla una fórmula para determinar un impuesto presunto como se hizo en los actos administrativos demandados.

Que el Municipio de Medellín excedió las facultades jurídicas que le confiere la ley, puesto que le formuló liquidación oficial a Colanta por el impuesto de industria y comercio, a pesar de que la empresa está exenta del tributo.

De otra parte, dijo que la Resolución SH 17-237 del 26 de septiembre de 2007 no fue motivada porque el municipio no se pronunció sobre la violación del artículo 31 del Acuerdo 057 de 2003 que la demandante alegó en el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 27480 de 2006.

Advirtió que de conformidad con lo establecido en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 y los numerales 5 y 6 del artículo 48 del Acuerdo 057 de 2003, el impuesto de avisos y tableros es un tributo complementario y que, por esa razón, depende de la existencia del impuesto de industria y comercio.

Que, contrario a lo señalado por el municipio, el impuesto de avisos y tableros no es autónomo e independiente del impuesto de industria y comercio. Que si bien el hecho generador del primero es independiente del impuesto de industria y comercio, no se predica lo mismo de la base gravable.

Manifestó que la liquidación del impuesto de industria y comercio efectuada por el Municipio de Medellín no fue publicada, lo que le impidió a la demandante ejercer el derecho de defensa.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud no era procedente porque no se demostró que la demandante hubiera incurrido en inexactitud. Que, en

todo caso, se configuró una diferencia de criterios que la exoneraba de la sanción, según lo previsto en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA³

El Municipio de Medellín se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que el municipio le reconoció a Colanta la exención del impuesto de industria y comercio mediante la Resolución No. SH 17-164 de 2004 pero que no le otorgó la calidad de exenta del impuesto de avisos y tableros.

Advirtió que el impuesto de avisos y tableros es un tributo autónomo e independiente del impuesto de industria y comercio, tal y como lo prevé la Ley 97 de 1913 y el Decreto ley 1333 de 1986, normas que acogió el Acuerdo 057 de 2003.

Que para calcular el impuesto de avisos y tableros era necesario calcular el impuesto de industria y comercio, independientemente de que la demandante estuviera exenta de este impuesto.

En relación con la violación al debido proceso, manifestó que los actos administrativos demandados fueron debidamente notificados.

³ La contestación de la demanda fue adicionada el 18 de julio de 2008. Folio 98 al 101 del C.P.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente debido a que la demandante no efectuó las correcciones propuestas en el requerimiento especial.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia negó las pretensiones de la demanda.

Dijo que el Municipio de Medellín, con fundamento en lo establecido en el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003, mediante la Resolución SH 17-0162 del 21 de febrero de 2004, le reconoció a la demandante la exención únicamente del impuesto de industria y comercio.

Que, en consecuencia, durante el período en discusión, la demandante estaba exonerada del impuesto de industria y comercio pero no del impuesto complementario de avisos y tableros.

Precisó que era claro que no se discutía el valor del impuesto de industria y comercio pues, como lo aceptaron las partes, durante el periodo en discusión no hubo impuesto a cargo de la demandante, precisamente porque estaba exenta del tributo.

Que la demandante, a pesar de estar exenta del impuesto de industria y comercio, estaba en la obligación presentar la declaración del tributo en cuestión en la que debía informar los ingresos, pese a que en virtud del reconocimiento de la exención, no estuviera obligada a efectuar pago alguno, pues tales ingresos constituían la base gravable del impuesto de avisos y tableros.

Agregó que si bien el impuesto de avisos y tableros es complementario del impuesto de industria y comercio, dicha complementariedad debe entenderse para efectos de la liquidación porque se trata de tributos autónomos e independientes.

Sostuvo que el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, con el fin de facilitar el recaudo del impuesto de avisos y tableros, estableció que se cobraría a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio a una tarifa del 15% sobre el valor de este impuesto.

Que el Acuerdo 057 de 2003 establece que el impuesto de avisos y tableros se genera por la colocación efectiva de avisos que sean visibles desde la vía pública.

Dijo que por el hecho de generarse el impuesto de industria y comercio no se causa automáticamente el impuesto de avisos y tableros por tratarse de tributos autónomos e independientes. Que, de igual forma, por el hecho de que el contribuyente goce de la exención del impuesto de industria y comercio no quiere decir que también esté exento del otro impuesto.

Precisó que el impuesto de avisos y tableros es un impuesto autónomo a pesar del carácter complementario que tiene respecto del impuesto de industria y comercio y de compartir la misma base gravable.

Explicó que, según lo previsto en el numeral 4 del artículo 31 del Acuerdo 057 de 2003, para la liquidación del impuesto de industria y comercio se deducen, entre otros, los beneficios tributarios, situación que no se puede

extender, como lo pretende la demandante, a la liquidación del impuesto de avisos y tableros, del tal manera que, si la base gravable del impuesto de industria y comercio, por efecto del beneficio tributario, es igual a cero, eso no significa que la base gravable para el impuesto de avisos y tableros también sea cero.

En relación con la sanción por inexactitud, dijo que era procedente en razón a que la demandante no determinó impuesto a cargo por concepto de impuesto de aviso y tableros.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN.

La demandante interpuso recurso de apelación contra la sentencia del Tribunal.

Dijo que para que un contribuyente del impuesto de industria y comercio también lo sea del impuesto de avisos y tableros debe realizar actividades industriales, comerciales o de servicios, pero que, además, se requiere de dos circunstancias adicionales sin las cuales no existe la obligación tributaria: un valor determinado por impuesto de industria y comercio y la colocación de avisos y tableros en la vía pública.

Argumentó que liquidar el impuesto de industria y comercio era necesario porque ese impuesto constituye la base gravable del impuesto de avisos y tableros. Que así lo prevén los artículos 200 del Decreto Ley 1333 de 1986 y 48 del Acuerdo 057 de 2003.

Que, por lo tanto, para que se pueda hablar de la causación del impuesto de avisos y tableros es necesario que confluyan todos los elementos de la obligación tributaria, de tal forma que, a falta de uno de ellos, como la base gravable, es imposible la estructuración y nacimiento del tributo.

Agregó que ninguna de las normas que regulan el impuesto de avisos y tableros exige a los contribuyentes realizar una liquidación teórica o ficta del impuesto de industria y comercio a fin de obtener la base gravable del impuesto de avisos y tableros como se pretende en los actos administrativos demandados.

Dijo que si bien existe plena independencia y autonomía del impuesto de avisos y tableros del impuesto de industria y comercio, la complementariedad no es, como lo señaló el Tribunal, para efectos de la liquidación y cobro, sino que su entidad es de mayor envergadura, pues sin impuesto de industria y comercio no se genera impuesto de avisos y tableros.

Señaló que no era cierto que la base gravable del impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros fuera la misma. Precisó que la base gravable del impuesto de avisos y tableros es el valor del impuesto de industria y comercio.

Manifestó que la inexistencia de base gravable del impuesto de avisos y tableros no se puede confundir con la aplicación analógica de una exención del impuesto de industria y comercio, como equivocadamente lo entendió el Tribunal.

Que en el presente caso, no se causó el impuesto de avisos y tableros por la aplicación extensiva de una exención sino porque no existía base gravable sobre la que pudiera liquidarse, pues para el caso particular existía una exención del impuesto de industria y comercio para las cooperativas.

Por último, dijo que la exigencia de declarar los ingresos no tiene por finalidad determinar la base gravable del impuesto de avisos y tableros, pues, insistió, esa base está constituida por el impuesto de industria y comercio.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La parte actora reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

Agregó que según lo establecido en el artículo 647 del Estatuto Tributario, la sanción por inexactitud está concebida para aquellos casos en que la información o datos suministrados a la administración o incorporada en las declaraciones tributarias es falsa, equivocada, incompleta o desfigurada, de la cual se derive un menor impuesto.

Que aplicado lo anterior al impuesto de avisos y tableros, indicaría que los datos declarados en el formulario de dicho tributo, que es el mismo del impuesto de industria y comercio, son falsos o desfigurados y, de cualquier manera originadores de un menor impuesto.

Sostuvo que la sanción por inexactitud no estaba prevista para aquellos casos en los que el impuesto a pagar determinado en el requerimiento especial o en la liquidación oficial sea superior en la declaración. Que de

cualquier manera se requería de la inclusión de información falsa, equivocada, incompleta o desfigurada.

Que, en todo caso, de haberse configurado la conducta prevista en la norma sancionatoria, existía una causal para que no se aplicara la sanción por inexactitud, de acuerdo con lo establecido en el artículo 172 de Acuerdo 057 de 2003, por la configuración de una diferencia de criterios en la interpretación del derecho aplicable.

El municipio demandado no presentó alegatos de conclusión.

2.6. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** solicitó revocar la sentencia apelada.

Dijo que las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 establecieron un impuesto por el hecho de colocar avisos. Que la Ley 14 de 1983 mantuvo el hecho generador del tributo pero determinó que el cálculo se debía efectuar con base en el impuesto mismo de industria y comercio.

Que así, el impuesto de avisos y tableros pasó a depender del impuesto de industria y comercio que, a su turno, recae sobre las actividades industriales, comerciales y de servicios en la forma establecida en el artículo 32 de la Ley 14 de 1983.

Agregó que, en la medida en que corresponda liquidar el impuesto de industria y comercio por la ejecución de alguna de las actividades gravadas, procede también calcular el impuesto de avisos y tableros, siempre y cuando se coloquen avisos y se liquidará sobre aquel, como dispone el artículo 37 de la Ley 14 de 1983.

Señaló que la independencia entre el hecho generador del impuesto de industria y comercio y el impuesto de avisos y tableros no conlleva el desconocimiento del carácter complementario que tiene el segundo respecto del primero, puesto que es la propia ley la que otorga esa dependencia para efectos de determinar su valor.

Que, en consideración a que la parte actora estaba exenta del impuesto de industria y comercio no era posible obtener un valor por concepto de ese tributo con fundamento en el cual pudiera liquidarse el impuesto de avisos y tableros.

Advirtió que, por lo anterior, no era procedente calcular el impuesto de industria y comercio en forma teórica, es decir sin que en realidad se hubiera generado, y solo para efectos de liquidar con base en una suma hipotética, el importe del impuesto de avisos y tableros.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA.

En los términos del recurso de apelación interpuesto por la demandante, le corresponde a Sala decidir si son nulas i) la Resolución No. 27480 del 18 de septiembre de 2006, mediante la cual la Secretaría de Hacienda de Municipio de Medellín practicó liquidación oficial de revisión sobre el denuncia privado

del impuesto de industria y comercio presentado por la Cooperativa Colanta Ltda. por el año 2004 y ii) la Resolución SH 17-237 del 26 de septiembre de 2007, que confirmó la liquidación oficial de revisión.

De manera particular, debe decidir si para el periodo en discusión existía base gravable sobre la cual calcular el impuesto de avisos y tableros.

Para decidir se tienen como relevantes y ciertos los siguientes hechos probados:

1. El 29 de abril de 2004, la parte actora presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2004 en los siguientes términos⁴:

Renglón	Concepto	Valor
16	Ingresos ordinarios y extraordinarios totales	\$1.128.523.915.000
17	Menos: ingresos brutos totales anuales fuera de Medellín	\$523.446.929.000
18	Menos: total deducciones anuales por todo concepto para Medellín	\$605.076.986.000
19	Base gravable total para Medellín en el 2004	0
25	Impuesto anual de industria y comercio	0
26	Impuesto de avisos y tableros	0

2. El 19 de abril de 2006, mediante el Requerimiento Especial No. 27480, la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín propuso modificar la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el año 2004 así⁵:

Concepto	Valor
Totales: impuesto de industria y comercio	\$2.105.502.495
Avisos y tableros	\$315.825.374
Impuestos y avisos	\$2.421.327.468

⁴ Folio 197 del C.P.

⁵ Folios 106 y 107 del C.P.

Menos parte exenta	(\$2.105.502.495)
Total impuesto a pagar	\$315.825.374
Sanción por inexactitud	\$189.495.224

El impuesto de industria y comercio se calculó así:

Actividad	Tarifa	Base anual	Impuesto
103	4 por mil	\$441.172.300.417	\$1.764.689.202
202	4 por mil	\$52.686.796.388	\$210.747.186
206	8 por mil	\$16.258.263.407	\$130.066.107

3. El 18 de septiembre de 2006, mediante la Resolución No. 27480, la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín, formuló liquidación oficial de revisión sobre el denuncia privado del impuesto de industria y comercio presentado por la demandante por el año 2004, en los términos propuestos en el requerimiento especial⁶.
4. El 26 de abril de 2007, mediante la Resolución SH 17 - 237 del 2007, la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín, previa interposición del recurso de reconsideración, confirmó la Resolución No. 27480 del 18 de septiembre de 2006⁷.

Del impuesto de avisos y tableros.

El impuesto de avisos y tableros se remonta al año 1913 cuando, mediante la Ley 97, se autorizó para Bogotá la creación de un tributo cuyo hecho generador era la «*colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.*». Para esos efectos la norma dispuso:

⁶ Folios 31 al 33 del C.P.

⁷ Folios 26 al 30 del C.P.

ARTÍCULO 1. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental:

(...)

k) Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público.”

(...)

La Ley 84 de 1915 hizo extensiva la autorización inicialmente conferida a Bogotá a todos los municipios del país en los siguientes términos:

ARTÍCULO 1. Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4 de 1913.

a). Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1 de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones.

Más tarde, la Ley 14 de 1983, *«por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones»*, reguló el impuesto de avisos y tableros como complemento del impuesto de industria y comercio como se expone a continuación:

Artículo 37. El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará en adelante a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales.

Lo establecido en el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 fue reproducido por el Decreto Ley 1333 de 1986 *«por el cual se expide el código de régimen municipal»* así:

Artículo 200. El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales.

Como lo ha señalado la Sala, una lectura armónica de las anteriores disposiciones permite considerar que el impuesto de avisos y tableros, creado para gravar el uso del espacio público según lo previsto en la Ley 17 de 1913 no fue modificado en su esencia por la Ley 14 de 1983⁸.

Que, cuando el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 se refiere al impuesto autorizado por las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, no es otro que el previsto para gravar la colocación de avisos en las vías públicas o espacio público. Que así, la modificación, estuvo dirigida a la forma de su recaudo y a la base gravable.

En relación con los elementos del tributo, la Sala ha señalado que el sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros es la persona natural o jurídica, que en desarrollo de una actividad comercial, industrial o de servicios, usa el espacio público⁹ para difundir el nombre comercial o la acreditación de su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de avisos y tableros¹⁰.

⁸ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: LIGIA LOPEZ DÍAZ. Bogotá D.C., 6 de diciembre de 2006. Radicación: 850012331000200301139 01. Número interno: 15628. Actor: JOSÉ ALEJANDRO GARCÍA QUINTERO Demandado: MUNICIPIO DE AGUAZUL.

⁹ Por espacio público se entiende "el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto los límites de los intereses individuales de los habitantes", tal como lo define el artículo 5 de la Ley 9ª de 1989.

¹⁰ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: JUAN ÁNGEL PALACIO HINCAPIÉ. Bogotá, D.C., 12 de junio de 2002. Radicación número: 170012331-000200000006-01. Número interno: 12646. ACTOR: BAVARIA S.A. Demandado: MUNICIPIO DE MANIZALES.

Que la tarifa es fija, del 15%, y se aplica a la base gravable, que es el monto del impuesto de industria y comercio liquidado a cargo de sujeto pasivo. Que adicionalmente, el impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio para efectos de su liquidación y cobro¹¹.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala ha precisado que i) el Impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador propio consistente en la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública y ii) que es complementario del impuesto de industria y comercio, lo que significa que su recaudo y liquidación se hace con dicho tributo, pues el sujeto pasivo es el responsable del impuesto de industria y comercio.

De igual manera, ha determinado que es responsable del impuesto complementario de avisos y tableros, quien sea responsable del impuesto de industria y comercio, que liquide un valor por este impuesto y use el espacio público para difundir el nombre comercial o la acreditación de su actividad, su establecimiento o sus productos, a través de avisos y tableros¹².

El caso concreto.

Con fundamento en lo establecido en la Ley 14 de 1983, el Acuerdo N° 057 de 2003 *“por el cual se adopta el Estatuto Tributario, para el Municipio de Medellín”*, reguló, entre otros tributos territoriales, el impuesto de industrial y comercio.

¹¹ Ídem.

¹² Ibídem sentencia del 6 de diciembre de 2006.

El numeral 4º del artículo 21 del acuerdo referido señala, en relación con la base gravable del impuesto de industria comercio, lo siguiente:

BASE GRAVABLE: El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarla se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, las deducciones relativas a Industria y Comercio, beneficios tributarios y no sujeciones contempladas en los Acuerdos y demás normas vigentes.

Sin bien el Acuerdo 057 de 2003 difiere de lo estipulado en el artículo 33 de la Ley 14 de 1983¹³ en lo que a la base gravable del impuesto de industria y comercio se refiere, en tanto que esta última norma no prevé la imputación de deducciones, lo cierto es que el hecho de establecer como factor de depuración los beneficios tributarios no riñe con lo que la ley determinó como base gravable del impuesto¹⁴.

El artículo 148 del Acuerdo N° 057 de 2003¹⁵ establece que están exentas del impuesto de industria y comercio, entre otras entidades, las cooperativas, en los siguientes términos:

¹³ **Artículo 33.** 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 provenientes 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.

¹⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ. Bogotá D.C., 28 de febrero de 2013. Radicación: 050012331000200603815 01, Número interno: 18673. Demandante: COOPERATIVA DE CONSUMO Y MERCADEO DE ANTIOQUIA. Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN.

¹⁵ **ARTÍCULO 148: CONTRIBUYENTES EXENTOS:** Gozarán del beneficio de exención en el pago del Impuesto de Industria y Comercio, las siguientes entidades:

1. Las Entidades sin ánimo de lucro que presten el servicio de Educación Superior, debidamente reconocidas por el Ministerio de Educación Nacional, por un término de diez años (10), en cuanto a los ingresos que obtengan por la prestación de los servicios educativos.
2. Las Entidades Públicas del orden Municipal, que realicen actividades de recreación y de deportes por el término de diez años.
3. Las actividades dedicadas a la operación de centros tecnológicos de atención e interacción a distancia (Contac Center y Call Center) siempre y cuando demuestren la creación de nuevos empleos para desarrollar las actividades, por un término de diez años.

ARTÍCULO 148: CONTRIBUYENTES EXENTOS: Gozarán del beneficio de exención en el pago del Impuesto de Industria y Comercio, las siguientes entidades:

(...)

4. Las cooperativas, precooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales, instituciones auxiliares y de segundo grado del sector cooperativo y solidario, constituidas de conformidad con la legislación vigente, por un término de diez años, sobre la totalidad de los ingresos.

(...)

Según la norma transcrita, la totalidad de los ingresos de las cooperativas que estén constituidas según la legislación vigente y por un término de diez años, están exentos del impuesto de industria y comercio en el Municipio de Medellín. Lo anterior implica que este tipo de contribuyentes liquidan una base gravable en cero como consecuencia de sustraer de los ingresos netos los beneficios tributarios, de tal forma que no tendrán impuesto a cargo, pues en ese supuesto no existirá una base sobre la cual aplicar la tarifa.

En consideración a lo estipulado en el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003, el Municipio de Medellín, mediante la Resolución SH 17-0162 de 2004, reconoció que Colanta estaba exenta del impuesto de industria y comercio¹⁶.

4. Las cooperativas, precooperativas, fondos de empleados, asociaciones mutuales, instituciones auxiliares y de segundo grado del sector cooperativo y solidario, constituidas de conformidad con la legislación vigente, por un término de diez años, sobre la totalidad de los ingresos.

Para el reconocimiento de la exención, deberán allegar certificado expedido por el organismo competente, donde conste el cumplimiento de sus obligaciones como entidad de naturaleza solidaria.

Anualmente acreditarán el cumplimiento de sus obligaciones de gestión social anexando a la declaración privada del impuesto de Industria y Comercio una certificación suscrita por el revisor fiscal acerca de que la entidad real y efectivamente desarrolló su objeto social y el número de personas a la cuales benefician con sus programas dentro del respectivo periodo.

5. Los venteros ambulantes y estacionarios por un periodo de diez años contados a partir de 1999.

¹⁶ Folio 104 del C.P.

Por otro lado, en relación con el impuesto de avisos y tableros, el artículo 48 del Acuerdo 057 de 2003 reguló lo elementos del tributo así:

ARTÍCULO 48: ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS: El Impuesto de Avisos y Tableros comprende los siguientes elementos:

1. SUJETO ACTIVO: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

2. SUJETO PASIVO: Son las personas naturales, jurídicas, o las definidas en el artículo 26 del presente Estatuto, que desarrollen una actividad gravable con el impuesto de Industria y Comercio y coloquen avisos para la publicación o identificación de sus actividades o establecimientos.

Las entidades del sector financiero también son sujetas del gravamen de Avisos y Tableros, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la Ley 75 de 1986.

3. MATERIA IMPONIBLE: Para el impuesto de Avisos y Tableros, la materia imponible está constituida por la colocación de Avisos y Tableros que se utilizan como propaganda o identificación de una actividad o establecimiento público dentro de la Jurisdicción del Municipio de Medellín.

4. HECHO GENERADOR: La manifestación externa de la materia imponible en el impuesto de Avisos y Tableros, está dada por la colocación efectiva de los avisos y tableros. El impuesto de Avisos y Tableros se generará para todos los establecimientos del contribuyente por la colocación efectiva en alguno de ellos. El hecho generador también lo constituye la colocación efectiva de avisos y tableros en centros y pasajes comerciales, así como todo aquel que sea visible desde las vías de uso o dominio público y los instalados en los vehículos o cualquier otro medio de transporte.

5. BASE GRAVABLE: Será el total del impuesto de Industria y comercio.

6. TARIFA: Será el 15% sobre el impuesto mensual de Industria y Comercio.

La norma transcrita es clara en señalar que la base gravable del impuesto de avisos y tableros corresponde al total del impuesto de industria y comercio, de tal forma que si no se liquida un impuesto a cargo, tampoco existe base gravable sobre la cual se pueda calcular el impuesto de avisos y tableros.

En esas condiciones, y en atención a que para el periodo en discusión la demandante no determinó un impuesto de industria y comercio a su cargo por efecto del reconocimiento de una exención, el Municipio de Medellín no podía calcular dicho tributo a efecto exclusivo de tenerlo como base gravable del impuesto de avisos y tableros, pues la norma local, en armonía con la Ley 14 de 1983, solo prevé una forma para determinar el impuesto de industria y comercio, esto es la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Así, el municipio demandado no estaba facultado para liquidar el impuesto de avisos y tableros a partir de una base gravable diferente a la dispuesta en el Acuerdo 057 de 2003, so pretexto de que la exención que se le reconoció a la demandante estaba referida únicamente al impuesto de industria y comercio.

Por lo tanto, si la base gravable del impuesto de avisos y tableros, que es el total del impuesto de industria y comercio, es igual a cero, tampoco había lugar a liquidar el impuesto de avisos y tableros, como en efecto lo hizo la demandante en su denuncia tributario.

Por lo expuesto, la Sala revocará la sentencia apelada y declarará la nulidad de los actos administrativos mediante los que el municipio demandado modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el año 2004.

A título de restablecimiento del derecho, declarará en firme el denuncia privado que presentó la demandante.

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,

F A L L A

PRIMERO: REVÓCASE la sentencia del 12 de noviembre de 2010, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar, **DECLÁRASE** la nulidad de la Resolución No. 27480 del 18 de septiembre de 2006 y la Resolución SH 17-237 del 26 de septiembre de 2007, expedidas por la Subsecretaría de Rentas Municipales y por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín, respectivamente.

A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** la firmeza de la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la parte actora por el año 2004.

Cópiese, notifíquese, 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

HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS

salvo el voto

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA



CONSEJERO: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

SALVAMENTO DE VOTO

Radicación: 0500123310000200818201 (18767)

Demandante: COOPERATIVA COLANTA LTDA

Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLÍN

De manera respetuosa me aparto de la decisión mayoritaria, que resolvió revocar la sentencia del 12 de noviembre de 2010 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia y, en su lugar, declaró la nulidad de los actos administrativos mediante los cuales el Municipio de Medellín modificó la declaración privada del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el año 2004, liquidando el impuesto de avisos y tableros.

Decidió la providencia de la que me separo, que la norma local, en armonía con la Ley 14 de 1983, es clara en señalar que la base gravable del impuesto de avisos y tableros corresponde al total del impuesto de industria y comercio, de tal forma que para el periodo en discusión como la demandante no determinó el impuesto de industria y comercio por gozar de una exención, el Municipio de Medellín no podía calcular dicho tributo a efecto de tenerlo como base gravable del impuesto de avisos y tableros.

Las razones que me llevan a disentir de la decisión mayoritaria son las siguientes:

1. La Cooperativa Colanta Limitada, según lo estableció el Acuerdo 057 de 2003, estaba exenta del pago del Impuesto de Industria y Comercio, sin embargo, como contribuyente, tenía la obligación de seguir presentando anualmente su declaración privada de Industria y Comercio y en esta liquidar el Impuesto de Avisos y Tableros.
2. Esta afirmación se establece de la independencia y autonomía del impuesto de Avisos y Tableros. Si bien este tributo es complementario del de industria y comercio, dicha complementariedad debe entenderse únicamente para efectos de su liquidación y cobro, puesto que no conforman un solo tributo, tiene elementos propios que lo definen.

3. Prueba de ello lo constituye el hecho de que el contribuyente que sea sujeto pasivo del Impuesto de Industria y Comercio no necesariamente también lo será del Impuesto de Avisos y Tableros a menos que realice el hecho generador del mismo, esto es, la colocación efectiva de los avisos y tableros para anunciar su actividad, su nombre comercial o sus productos.

4. Ahora el hecho de estar constituidos como impuesto complementario en lo referente a su liquidación y cobro, hace que la Administración Municipal establezca un formulario común para ser utilizado por el contribuyente cuando presente su declaración privada anual de Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, declaración en la que está obligado a informar los ingresos que forman parte de la base gravable, así no se esté obligado a su pago en virtud de la exención, pues dicho ingreso es necesario declararlo por ser la base gravable del Impuesto de Avisos y Tableros el cual no goza del beneficio tributario.

En consecuencia, sí es posible establecer la base gravable para el caso, porque se trata de un referente – el valor del impuesto de industria y comercio- que puede calcularse, no obstante que no deba pagarse en virtud de la exención.

5. Refuerza la tesis el hecho de que en materia de beneficios tributarios, la interpretación de la ley es restrictiva, lo que impide extender el beneficio que otorgó el Concejo Municipal de Medellín respecto del Impuesto de Industria y Comercio a otro tributo, a pesar que este sea complementario, pues de esta forma se perdería la autonomía e independencia de los aludidos tributos y se

desconocería el principio de legalidad, toda vez que el beneficio se concreta a lo expresamente señalado en la norma municipal.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Fecha ut supra