



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN CUARTA

Consejera Ponente: STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Bogotá D.C., cuatro (4) de mayo de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 05001-23-31-000-2013-00212- 01 **[20791]**

Demandante: **COOPERATIVA DE CONSUMO LTDA**

Demandado: **MUNICIPIO DE MEDELLÍN**

Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros - 2009

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la demandante contra la sentencia del 23 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal

Administrativo de Antioquia, mediante la cual denegó a las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la actora.

La parte resolutive del fallo apelado dispuso lo siguiente:

«PRIMERO.- NIÉGANSE las súplicas de la demanda.

SEGUNDO.- SE CONDENA EN COSTAS a la parte demandante COOPERATIVA DE CONSUMO, las que serán liquidadas por la Secretaría de esta Corporación y se fija como agencias en derecho la suma de treinta y ocho millones trescientos noventa y tres mil trescientos pesos (\$38.393.300)».

ANTECEDENTES

La Secretaría de Hacienda de Medellín, por medio de la Resolución SH 17-011 de 2004, reconoció a la Cooperativa de Consumo la exención en el pago del impuesto de industria y comercio por 10 años, esto es, desde el 1º de enero de 2004 y el 31 de diciembre de 2013, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 148 del Acuerdo 57 de 2003.

El 28 de abril de 2010, la Cooperativa presentó la declaración correspondiente al impuesto de industria y comercio del año gravable 2009, en la que liquidó el valor a pagar en cero (0) pesos, lo mismo que su complementario de avisos y tableros¹.

Prevía inspección tributaria² la Subsecretaría de Rentas Municipales expidió el Requerimiento Especial N° 23313 de 30 de diciembre de 2011, a fin de que la Cooperativa corrigiera la declaración privada, en el propuso un

¹ Fl. 71 c.p.

² Fls. 72 a 76 c.p.

impuesto de avisos y tableros por \$68.559.000 y la imposición de la sanción por inexactitud por valor de \$315.374.000³.

Prevía respuesta al requerimiento⁴, la Subsecretaría de Rentas Municipales expidió la Resolución N° 92636 de 4 de septiembre de 2012, contentiva de la Liquidación Oficial de Revisión sobre la declaración del impuesto industria y comercio, avisos y tableros por el periodo 2009, e impuso sanción por inexactitud tomando como base gravable el total del impuesto de industria y comercio sin detraer las exenciones, tal como lo propuso en el requerimiento especial⁵.

Contra el anterior actor administrativo, la actora no interpuso recurso de reconsideración.

DEMANDA

La COOPERATIVA DE CONSUMO LTDA, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 138 de la Ley 1437 de 2011, formuló las siguientes pretensiones:

PRETENSIÓN PRIMERA

*Que se DECLARE la nulidad de la **RESOLUCIÓN No. 92636 DE 4 DE SEPTIEMBRE DE 2012, PERIODO GRAVABLE 2009, NOTIFICADA EL 11 DE OCTUBRE DE 2012**, proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales, Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín. Igualmente que se DECLARE viciado de nulidad el formulario de la declaración de Industria y Comercio y Avisos y Tableros prescrito oficialmente para el año gravable de 2009, NULIDADES éstas por incurrir en ilegalidades [sic], las mismas que contrarían el orden jurídico vigente en materia del Impuesto de Industria y Comercio y Complementario de Avisos y Tableros.*

PRETENSIONES SUBSIDIARIAS

³ Fls. 77 y 78 c.p.

⁴ Fls. 81 a 82 c.p.

⁵ Fls. 37 a 39 c.p.

Que como consecuencia de las declaraciones DE NULIDAD anteriores, se restablezca en su derecho a la demandante de la siguiente forma:

- a) Se DECLARE que el Impuesto de Avisos y Tableros de la Cooperativa de Consumo Ltda por el año gravable de 2009 es de cero (0) impuesto y que no tienen la obligación de liquidar Impuesto de Industria y Comercio por gozar del beneficio tributario de la exención.*
- b) Se DECLARE la confirmación y firmeza de la Liquidación privada presentada por la Cooperativa de Consumo Ltda, correspondiente al año gravable de 2009.*
- c) Se ordene al Municipio de Medellín actualizar el debido cobrar en relación con la Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia Ltda.”*

Indicó como normas violadas las siguientes:

- Artículo 338 de la Constitución Política
- Artículo 37, numeral 4º de la Ley 14 de 1983
- Artículos 33, numeral 3º y 64 numeral 5 y 6 del Acuerdo Municipal 067 de 2008
- Artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003

Concepto de violación

Para desarrollar el concepto de la violación propuso los siguientes cargos:

Afirmó que el artículo 33 del Acuerdo Municipal N° 067 de 2008, que deriva su existencia del artículo 338 de la Constitución Política y del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, dispuso que la base gravable del impuesto de industria y comercio se liquidará con base en los ingresos brutos del contribuyente obtenidos en el año inmediatamente anterior.

Explicó que en el ente demandado y de conformidad con el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003, las cooperativas están exentas del impuesto de industria y comercio, lo cual genera el derecho a no pagar el impuesto y a no

liquidar la base gravable, pues la exención se aplica sobre la totalidad de los ingresos.

Indicó que la exención que prevé el Acuerdo para el impuesto de industria y comercio constituye un beneficio que debe ser tenido en cuenta por la Administración Municipal al momento de fijar la base gravable del impuesto de avisos y tableros, en la medida en que se trata de un impuesto complementario de aquel y que, por tanto, de conformidad con el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, debe liquidarse en cero (0).

Señaló que la Administración de Medellín desconoció los numerales 5 y 6 del artículo 64 del Acuerdo 067 de 2008, por cuanto en ellos se dispone que para liquidar el impuesto de avisos y tableros se debe tomar como base gravable el total del impuesto de industria y comercio, no obstante, como por disposición del Acuerdo 057 de 2003 y de la Resolución SH-17-0111 de 2004, los ingresos obtenidos por la actividad que desarrolla la empresa son declarados en cero, no hay lugar a que se desconozca tal beneficio a la hora de establecer oficialmente el impuesto complementario referido.

Afirmó que los actos acusados violan el principio de legalidad y el derecho al debido proceso, por cuanto en este caso no hay base gravable para liquidar el impuesto de avisos y tableros, en razón a la exención del impuesto de industria y comercio por parte de la Alcaldía de Medellín.

En cuanto a la sanción por inexactitud, consideró que el artículo 647 del Estatuto Tributario no se aplica *“cuando se trata de diferencias de criterio entre los contribuyentes y la administración”*, lo que ocurrió en este caso. Agregó que en la declaración privada no se presentó inexactitud alguna.

OPOSICIÓN

El **municipio de Medellín** se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

Indicó que el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003 estableció, a título de beneficio tributario, una exención exclusivamente en el pago del impuesto de industria y comercio, mas no se hizo lo mismo con el impuesto de avisos y tableros, sobre el que las cooperativas están obligadas a declarar y pagar tomando como base los ingresos obtenidos durante el año gravable.

Aseguró que si bien las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915 establecieron el impuesto de avisos y tableros como complementario del de industria y comercio, con una tarifa del 15% sobre el valor de éste último, ello no implica que no se trate de un tributo autónomo, con sus propios elementos y características, tanto así que si el contribuyente no anuncia su actividad mediante la colocación de avisos y tableros, no será sujeto pasivo de tal impuesto.

Adujo que, según la jurisprudencia de esta Corporación, el impuesto en mención tiene una definición propia y, por tal motivo, la imposición no deriva del desarrollo de las actividades industriales, comerciales o de servicios, sino de la colocación de avisos en el espacio público, siendo este el hecho generador del tributo.

Afirmó que, como consecuencia de lo anterior, así la base gravable de avisos y tableros sea el impuesto de industria y comercio, no pierde su calidad de tributo autónomo y, por lo tanto, no podría predicarse la extensión de la exención que reclama el demandante.

En relación con la procedencia de la sanción por inexactitud, aseguró que, de acuerdo con lo preceptuado por el artículo 172 del Acuerdo 057 de 2003, la

omisión de la demandante de pagar el impuesto reclamado, constituyó un error en la interpretación del derecho aplicable, lo que se vio reflejado en la declaración objeto de corrección.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Segunda de Oralidad, en sentencia de 23 de octubre de 2013, negó las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte actora, con fundamento en lo siguiente:

Señaló que no se discute la exención establecida por el municipio de Medellín para las empresas como la demandante, en relación con el impuesto de industria y comercio, sin embargo, en su calidad de contribuyente, la Cooperativa de Consumo estaba en la obligación de presentar anualmente su declaración privada, en la que debía informar los ingresos que forman parte de la base gravable, tal como lo dispone el Acuerdo 067 de 2008, que son indispensables para liquidar el tributo complementario de avisos y tableros que no goza de la exención referida.

Resaltó que si bien el impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio, esta situación debe entenderse para efectos de su liquidación, toda vez que se trata de tributos autónomos e independientes, ya que cada uno cuenta con una regulación y características propias, prueba de ello es que un contribuyente puede ser sujeto pasivo solamente de uno de ellos si se dan los presupuestos legales.

Indicó que, en este caso, se constató que la demandante cumplió con el hecho generador del impuesto de avisos y tableros dentro del periodo gravable 2009, lo cual fue verificado también por la Administración y dio origen a que se iniciara el proceso de fiscalización en esos términos.

Adujo que el impuesto que se reclama no depende su imposición del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, sino de la colocación efectiva de avisos, vallas y tableros en el espacio público, por lo que el hecho de que sobre el impuesto de industria y comercio se goce de un beneficio tributario, no significa que el pago del impuesto de avisos y tableros también se encuentre exento.

Aclaró que, a diferencia de otros casos que se han resuelto en esta jurisdicción, los cuales se regían por las disposiciones del Acuerdo Municipal 057 de 2003, el cual establecía que para la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio se tenía en cuenta los beneficios tributarios como un valor a restar de los ingresos netos del contribuyente, en el presente caso, de acuerdo con la norma que se encuentra vigente, esto es, el Acuerdo Municipal 067 de 2008, para determinar la base gravable del ICA no se restan los beneficios tributarios de los ingresos brutos, sino que solamente se permite la disminución de las deducciones y no sujeciones, lo que trae como consecuencia que tal tributo sí debía liquidarse y declararse, así la actora no estuviera en la obligación de pagar el impuesto a cargo.

Precisó que, en virtud del Acuerdo 067 de 2008, al restar de los ingresos brutos las deducciones y no sujeciones relativas al impuesto de ICA, no se puede inferir que también deban restarse los ingresos exentos, al punto que el valor del impuesto sea cero pesos, como lo pretendió la demandante, y que por tal operación la base gravable sea también cero pesos, toda vez que al tratarse de tributos independientes y autónomos, y que el valor a pagar para uno de ellos sea cero, en virtud de la exención, no implica que para el de avisos y tableros se aplique tal prerrogativa.

Así las cosas, la exención del impuesto de industria y comercio no puede hacerse extensiva al de avisos y tableros, más aún si las normas municipales no hicieron ninguna referencia al respecto.

Respecto de la sanción por inexactitud, el *a quo* consideró que es procedente su aplicación por la inexactitud en la que incurrió la Cooperativa de Consumo al declarar y liquidar el valor del impuesto de avisos y tableros en la suma de cero pesos.

En relación con la condena en costas, el *a quo* señaló que de conformidad con el artículo 188 CPACA y en concordancia con el artículo 392 CGP, teniendo en cuenta que las pretensiones no prosperaron, procede la mencionada condena y dispuso su liquidación por la Secretaría de la Corporación. Asimismo, liquidó las agencias en derecho, con base en lo dispuesto en el artículo 6º del Acuerdo 1887 de 2003 del Consejo Superior de la Judicatura, en la suma de \$38.393.300.

RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandante, inconforme con la decisión de primera instancia, interpuso recurso de apelación, con fundamento en lo siguiente:

Afirmó que, de conformidad con los artículos 37 y 38 de la Ley 14 de 1983, y el artículo 338 Constitucional, el impuesto de avisos y tableros debe liquidarse de acuerdo con el beneficio tributario consistente en la exención del impuesto de industria y comercio, la cual se aplica a la base gravable y que da como resultado un impuesto a pagar de cero, situación que conlleva a que la base gravable del impuesto complementario siga la misma suerte.

Insistió en que, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de avisos y tableros es complementario al de industria y comercio, lo que quiere decir que para que se materialice la obligación tributaria y nazca a la vida jurídica la misma, se requiere de la existencia real y efectiva de la carga tributaria principal que se concreta en el impuesto de Industria y Comercio.

Adujo que independientemente de la regulación de que trata el Acuerdo Municipal 067 de 2008, lo que se discute en este caso, además de la autonomía y la existencia del hecho generador del impuesto de avisos y tableros, es la aplicación de los principios de legalidad y certeza jurídica, dado que la exención del gravamen de industria y comercio genera efectos jurídicos en el impuesto de avisos y tableros.

Aseguró que el artículo 38 de la Ley 14 de 1983 reguló el concepto de la exención tributaria, el cual se refiere a una *“exención de impuestos municipales”* y no a *“pago del impuesto”*, por lo que al haberse establecido en esos términos en el acuerdo municipal que concedió la exención, se excedieron las facultades legales y constitucionales otorgadas a los municipios, tales como las de otorgar beneficios como el que se discute ahora.

En ese orden, expuso que, por disposición legal el beneficio de la exención se debe aplicar al impuesto como tal, y no simplemente al pago, como lo quiere hacer ver la Administración, pues ello genera inconsistencias e inseguridad jurídica en las declaraciones de los contribuyentes beneficiarios de tal prerrogativa.

Entonces, si la exención del impuesto de industria y comercio genera una tarifa cero (0), necesariamente se afecta la base gravable del impuesto de

avisos y tableros, independientemente de la realización de los demás elementos de la obligación tributaria.

Por otra parte, destacó que de acuerdo con el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de avisos y tableros es complementario del de ICA, pues en su base gravable es dependiente de la existencia real y efectiva del tributo principal, razón por la que el eximente recae sobre impuesto de industria y comercio, más no sobre el pago, tal como erróneamente lo dispuso el Acuerdo 067 de 2008.

Sobre la sanción por inexactitud, reiteró que en razón a que el acto demandado y las normas territoriales que lo sustentan son violatorios de la Ley 14 de 1983 y la Constitución Política, esta debe ser declarada improcedente.

Indicó que en el presente asunto existe una diferencia de criterios entre la administración y el contribuyente en relación con la obligación de pagar el impuesto de avisos y tableros, lo que hace que no proceda la sanción, en consideración a lo dispuesto por el artículo 647 del ETN.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **parte actora** reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

El **demandado** insistió en los argumentos de la contestación de la demanda.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** rindió concepto, en los siguientes términos:

Señaló que comparte el criterio expuesto por la parte demandada, según el cual, al tenor del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, el impuesto de avisos y tableros es complementario al de ICA, el cual constituye su base gravable, la que en virtud de la exención ya referida es igual a cero, sin embargo, esta situación no desvirtúa los fundamentos del Tribunal de primera instancia sobre la autonomía e independencia entre los tributos mencionados.

Indicó que no es de recibo la tesis de que la base gravable para el impuesto de avisos y tableros es cero (0), toda vez que la exención concedida a la recurrente es frente al pago del impuesto de industria y comercio, y en ningún momento la base gravable del impuesto de avisos y tableros es el impuesto de ICA a pagar.

Adujo que la exención del pago del impuesto de ICA concedida no liberaba a la Cooperativa de su responsabilidad de presentar la declaración, en la que se registrara en cada renglón las cifras que reflejaran la verdad de sus actividades dentro del período gravable y de determinar el impuesto en mención, el cual si bien no estaba obligada a pagar, sí constituía la base gravable del de avisos y tableros.

Refirió que en cuanto a la jurisprudencia del Consejo de Estado citada por el demandante, no es procedente su aplicación, por cuanto la exención operaría directamente sobre la base gravable del impuesto de industria y comercio sólo en el caso de que tal beneficio recayera sobre los ingresos que la conforman, que la tarifa a aplicar fuera cero, o que constituyera una de las deducciones a aplicar a los ingresos para determinar la base gravable.

Advirtió que en el *sub examine* la exención se refiera al pago del impuesto de industria y comercio cuyo monto solo es posible conocer en el momento en

que se liquida y, una vez determinado, se procede a descontar su valor por estar exento del pago, por lo que, el ICA determinado será la base gravable del impuesto de avisos y tableros.

Respecto de la sanción por inexactitud, destacó que debe confirmarse, puesto que dentro del expediente se comprobó que la demandante no presentó correctamente la liquidación privada exigida, y tal situación fue la que dio lugar a que se produjera la liquidación oficial de revisión.

Por último se refirió a las costas ordenadas por el fallo de primera instancia, en el sentido de solicitar que se revoque parcialmente la decisión, para excluir dicha condena, al considerar que de la lectura del artículo 188 del CPACA, se aprecia que la norma no impone condenar obligatoriamente en costas a la parte vencida, simplemente prevé que se “disponga” en relación con estas.

Por ello, señaló que el mismo Código prevé que las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho, y que las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos verificables en el expediente, situación que no ocurrió en este caso, pues no se comprobó que se hayan sido causados en los referidos términos.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se discute la legalidad de la **Liquidación Oficial de Revisión No. 92636 de 4 de septiembre de 2012**, proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros presentada por la COOPERATIVA DE CONSUMO correspondiente al periodo gravable 2009.

De las pruebas aportadas al proceso, se advierte que la demandante presentó la mencionada declaración del impuesto de industria y comercio, en la que declaró una base gravable de cero (0), en virtud de exención otorgada por la Administración Municipal de Medellín, a través de la Resolución SH 17-0111 de 2004⁶, expedida en virtud de la autorización dada por el Acuerdo 57 de 2003.

En el denuncia privado se liquidó el impuesto complementario de avisos y tableros, para lo cual tomó como base gravable la liquidada para el impuesto de industria y comercio, a la cual le aplicó la tarifa correspondiente al 15%, lo cual arrojó como resultado cero (0).

En ese orden de ideas, debe la Sala resolver si la exención otorgada al impuesto de industria y comercio afecta la base gravable del impuesto de avisos y tableros.

Para resolver la discusión materia de litigio, la Sala acogerá el criterio expuesto en las sentencias de 28 de febrero de 2013, Exp. 18673 y de 20 de febrero de 2017, Exp. 20429⁷, entre otras, en las que se resolvieron casos con identidad fáctica y jurídica al que ahora se discute.

Impuestos de Industria y Comercio y de Avisos y Tableros.

En materia impositiva, la Constitución Política⁸ les permite a los concejos municipales establecer tributos y definir sus elementos. No obstante, esta facultad está sujeta a que la ley autorice la creación del impuesto o cree el impuesto.

⁶ Fl. 83 c.p.

⁷ C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez

⁸ Artículo 287 C.P.: "Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la Ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 3. Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones".

En el caso del impuesto de industria y comercio, los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 señalaron los elementos esenciales del mismo, así: (i) Hecho gravable: “todas las actividades comerciales, industriales y de servicio”; (ii) Sujeto activo: “las respectivas jurisdicciones municipales”; (iii) Sujeto pasivo: “personas naturales, jurídicas”; (iv) Base gravable: “el promedio mensual de ingresos brutos del año inmediatamente anterior”; y (v) Tarifa: “Sobre la base gravable definida en este artículo se aplicará la tarifa que determinen los Concejos Municipales”.

Por su parte, el impuesto de avisos y tableros fue creado por la Ley 97 de 1913, que en su artículo 1, literal k, autorizó que en La ciudad de Bogotá D.C. se creara un tributo en el que se constituyera como hecho generador la *“colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público”*.

Posteriormente, con la expedición de la Ley 84 de 1915, se hizo extensiva la autorización inicialmente conferida a Bogotá a todos los municipios del país.

La Ley 14 de 1983⁹, en el artículo 37, dispuso que el impuesto de avisos y tableros sería complementario del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste.

Posteriormente, la anterior norma fue reproducida por el Decreto Ley 1333 de 1986 “por el cual se expide el código de régimen municipal” en los siguientes términos:

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*

⁹ “por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones”

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.

De acuerdo con las anteriores disposiciones, la Sala ha precisado¹⁰ que el impuesto de avisos y tableros creado para gravar el uso del espacio público, según lo previsto en la Ley 97 de 1913, no fue modificado en su esencia por la Ley 14 de 1983.

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. Así, la modificación, estuvo dirigida a la forma de su recaudo y a la base gravable. En esas condiciones y para efectos del asunto *sub examine*, esta Corporación ha precisado que 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 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 comercio¹¹.

Ello implica que *«el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica en general que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicios, que usa el espacio público para difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos a través de los tableros, avisos o vallas»*¹².

Con base en lo anterior, se tiene que, en el presente asunto y para la fecha en la que se autorizó el beneficio tributario a favor de la demandante, a

¹⁰ Sentencia del 6 de diciembre de 2006, Exp. 15628, M.P. Dra. Ligia López Díaz,

¹¹ Ib.

¹² Ib.

través de la Resolución SH 17-0111 de 23 de enero de 2004, se encontraba vigente el Acuerdo 057 de 2003, sin embargo, para el periodo gravable en discusión, esto es, el año 2009, ya se encontraba vigente el Acuerdo 067 de 15 de diciembre de 2008¹³, expedido por el Concejo Municipal de Medellín, que en los artículos 62 y siguientes, reguló lo relativo al impuesto de avisos y tableros.

En la referida normativa estableció:

ARTÍCULO 64: ELEMENTOS DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS. *El Impuesto de Avisos y Tableros comprende los siguientes elementos:*

[...]

2. SUJETO PASIVO: *Son los definidos en el artículo 28 del presente acuerdo, 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.*

[...]

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 de Industria y Comercio.”*

¹³ «Por medio del cual se modifica el **Acuerdo 57 de 2003**, se actualiza y compila la normativa sustantiva tributaria vigente aplicable a los tributos del Municipio de Medellín»

Respecto del impuesto de industria y comercio el numeral 3 del artículo 33 del Acuerdo 067 de 2008, expedido por el Concejo Municipal de Medellín, fijó la base gravable así:

ARTÍCULO 33: ELEMENTOS DEL IMPUESTO. *Los elementos del Impuesto de Industria y Comercio, son los siguientes:*

3. BASE GRAVABLE: *El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará con base en los ingresos brutos del contribuyente obtenidos durante el año o período gravable. Para determinarla se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, las deducciones y no sujeciones relativas a Industria y Comercio.*

Ahora bien, se observa que Tribunal de primera instancia señaló que el Acuerdo 067 de 2008, al haber modificado la forma de liquidar la base gravable del impuesto de industria y comercio establecida en el Acuerdo No. 057 de 2003, trajo como consecuencia que en el periodo gravable sujeto a verificación ya no se pudiera restar la exención directamente, sino que esta se hacía efectiva a la hora de pagar el tributo y que “[...] *al tratarse de impuestos autónomos e independientes, y al hecho de que el valor a pagar para uno de ellos sea de cero pesos en virtud de la exención, no quiere decir que para el otro también lo sea [...]*”

No obstante, advierte la Sala que incluso con la aplicación del Acuerdo 067 de 2008, vigente para la época de los hechos, de acuerdo con la posición de esta Corporación y la normativa referida, la base gravable del impuesto de avisos y tableros corresponde al total del impuesto de industria y comercio, cuyo monto se determina al depurar de los ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros componentes, los beneficios tributarios, pues ello hace parte de la información que se debe registrar en la declaración. Por lo demás, se advierte que el formulario de declaración del tributo no preveía un renglón específico que permitiera declarar la exención.

Así pues, como se indicó anteriormente, el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003 estableció que están exentas del impuesto de industria y comercio, entre otras entidades, las Cooperativas.

Conforme con las atribuciones legales conferidas por esa norma, el Municipio de Medellín, mediante la Resolución SH-17-0-0111 de 2004, reconoció a la demandante ese beneficio tributario, el cual regiría desde el 1º de enero de 2004, hasta el 31 de diciembre de 2013, rango dentro del que se encuentra ubicado en periodo gravable 2009, que ahora se cuestiona.

Según el criterio adoptado por la Sala, que ahora se reitera, se precisó que la exención otorgada para el impuesto de industria y comercio afecta la base gravable del impuesto de avisos y tableros, en los siguientes términos:

“[...]

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 relación con el impuesto de avisos y tableros el artículo 48 del Acuerdo 057 de 2003 reguló los elementos del tributo así:

[...]

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 efectos exclusivos 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 el efecto que la exención que se le reconoció a la demandante estaba referida únicamente al impuesto de industria y comercio.

[...]"

En ese orden, dado que la base gravable del impuesto de avisos y tableros es el total del impuesto de industria y comercio y la demandante se encontraba exenta de ese tributo, la base gravable del impuesto de avisos y tableros es cero (0) y, por tanto, el impuesto es cero (0).

Además, la Ley 14 de 1983 y los Acuerdos 057 de 2003 y 067 de 2008, fueron claros en señalar que la base gravable del impuesto de avisos y tableros corresponde al total del impuesto de industria y comercio, de modo que, es la misma norma municipal, la que impide que la Administración liquidara de manera independiente ese tributo que por demás, es complementario.

En ese orden de ideas, la Secretaría de Hacienda Municipal de Medellín no estaba facultada para liquidar el impuesto de avisos y tableros con una base gravable diferente a la dispuesta por el Acuerdo Municipal, por cuanto ésta debe corresponder al valor total del impuesto de industria y comercio, una vez aplicada la exención.

En consecuencia, la Sala revocará la providencia dictada el 23 de octubre de 2013 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que negó las pretensiones de la demanda, para en su lugar, declarar la nulidad de la Resolución No. 92636 de 4 de septiembre de 2012, proferida por la Subsecretaría de Rentas Municipales del Municipio de Medellín. A título de restablecimiento del derecho, se declarará en firme la declaración privada del impuesto de

industria y comercio, avisos y tableros presentada por la demandante por el periodo gravable 2009.

Finalmente, en relación con la condena en costas declarada en la primera instancia, se advierte que el artículo 188 de la Ley 1437 de 2011, dispone:

<<Art. 188. Condena en costas. Salvo en los procesos en que se ventile un interés público, la sentencia dispondrá sobre la condena en costas, cuya liquidación y ejecución se regirán por las normas del Código de Procedimiento Civil>>.

Por su parte, el artículo 361 del Código General del Proceso dispone que *“las costas están integradas por la totalidad de las expensas y gastos sufragados durante el curso del proceso y por las agencias en derecho. Las costas serán tasadas y liquidadas con criterios objetivos y verificables en el expediente, de conformidad con lo señalado en los artículos siguientes”*.

El artículo 365 del Código General del Proceso (Ley 1564 de 2012), señala las reglas para la determinación de la condena en costas, así:

<<1. Se condenará en costas a la parte vencida en el proceso, o a quien se le resuelva desfavorablemente el recurso de apelación, casación, queja, súplica, anulación o revisión que haya propuesto. Además, en los casos especiales previstos en este código.

Además se condenará en costas a quien se le resuelva de manera desfavorable un incidente, la formulación de excepciones previas, una solicitud de nulidad o de amparo de pobreza, sin perjuicio de lo dispuesto en relación con la temeridad o mala fe.

2. La condena se hará en sentencia o auto que resuelva la actuación que dio lugar a aquella.

3. En la providencia del superior que confirme en todas sus partes la de primera instancia se condenará al recurrente en las costas de la segunda.

4. Cuando la sentencia de segunda instancia revoque totalmente la del inferior, la parte vencida será condenada a pagar las costas de ambas instancias.

5. En caso de que prospere parcialmente la demanda, el juez podrá abstenerse de condenar en costas o pronunciar condena parcial, expresando los fundamentos de su decisión.

6. Cuando fueren dos (2) o más litigantes que deban pagar las costas, el juez los condenará en proporción a su interés en el proceso; si nada se dispone al respecto, se entenderán distribuidas por partes iguales entre ellos.

7. Si fueren varios los litigantes favorecidos con la condena en costas, a cada uno de ellos se les reconocerán los gastos que hubiere sufragado y se harán por separado las liquidaciones.

8. Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

9. Las estipulaciones de las partes en materia de costas se tendrán por no escritas. Sin embargo podrán renunciarse después de decretadas y en los casos de desistimiento o transacción>>. (Se subraya)

En este caso, se advierte que el *a quo* condenó en costas a la parte demandante, por cuanto determinó que por haber sido vencida en el proceso, debía asumir esa obligación, de acuerdo con lo establecido por la ley procesal aplicable, es decir, que en principio, el caso corresponde al evento descrito en el artículo 365 numeral 1 del Código General del Proceso.

Sin embargo, la Sala ha precisado que esta circunstancia debe analizarse en conjunto con la regla del numeral 8, que dispone que <<*Solo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación*¹⁴>>.

¹⁴ Se reitera el criterio de la Sala expuesto en sentencia complementaria del 24 de julio de 2015, Exp. 20485, M.P. Dra. Martha Teresa Briceño de Valencia.

Revisado el expediente se advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas a cargo del demandado que ahora fue derrotado en esta instancia. Por tanto, se negará la condena en costas y, en tal sentido, se declarará.

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

FALLA

PRIMERO.- REVÓCASE la sentencia del 23 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, por las razones expuestas en la parte motiva de esta providencia. En su lugar,

SEGUNDO.- DECLÁRASE LA NULIDAD de la Liquidación Oficial de Revisión N° 92636 de 4 de septiembre de 2012 expedida por la Subsecretaría de Rentas Municipales de la Secretaría de Hacienda de Medellín, mediante la cual se modificó la declaración del impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros presentada por la COOPERATIVA DE CONSUMO, correspondiente al periodo gravable 2009.

TERCERO.- A título de restablecimiento del derecho, **DECLÁRASE** en firme la declaración de Industria y Comercio y Avisos y Tableros del periodo 2009, presentada por la demandante.

CUARTO.- NIÉGASE la condena en costas dentro de este proceso.

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

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

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

APODERADOS:	
DEMANDANTE:	José Bertulfo Vásquez Sánchez
DEMANDADA	Gonzalo Alonso Cardona Alzate
PRIMERA INSTANCIA	Tribunal Administrativo de Antioquia
MAGISTRADO PONENTE	Dr. Gonzalo Zambrano Velandia
CUANTÍA:	\$840.966.000
DECISIÓN	REVOCA

Hechos: Se discute la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión practicada frente a la declaración del impuesto industria y comercio, avisos y tableros por el periodo 2009, en la que impuso sanción por inexactitud tomando como base gravable el total del impuesto de industria y comercio sin detraer las exenciones.

La demandante señaló que el acto demandado es nulo, por cuanto la Cooperativa es beneficiaria en una exención autorizada por el Acuerdo Municipal 057 de 2003 para el impuesto de industria y comercio, lo que constituye un beneficio que debe ser tenido en cuenta por la Administración Municipal al momento de fijar la base gravable del impuesto de avisos y tableros, en la medida en que se trata de un impuesto complementario de aquel y que, por tanto, de conformidad con el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, debe liquidarse en cero (0)

Tribunal: **NEGÓ las pretensiones de la demanda y condenó en costas a la parte demandante,** al considerar que si bien el impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio, esta situación debe entenderse para efectos de su liquidación, toda vez que se trata de tributos autónomos e independientes, ya que cada uno cuenta con una regulación y características propias, prueba de ello es que un contribuyente puede ser sujeto pasivo solamente de uno de ellos si se dan los presupuestos legales. Señaló que a diferencia de otros casos la norma vigente, esto es, el Acuerdo Municipal No. 067 de 2008, para determinar la base gravable del ICA no se restan los beneficios tributarios de los ingresos brutos, sino que solamente se permite la disminución de las deducciones y no sujeciones, lo que trae como consecuencia que tal tributo sí debía liquidarse y declararse, así la actora no estuviera en la obligación de pagar el impuesto a cargo.

PROYECTO: REVOCA Y ANULA el acto administrativo demandado.

- **Se reitera las sentencias de 28 de febrero de 2013, Exp. 18673 y de 20 de febrero de 2017, Exp. 20429, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez y Dr. Jorge Octavio Ramírez Ramírez,** porque decidieron un asunto idéntico entre las mismas partes pero por diferente periodo del tributo.
- 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.