



**CONSEJO DE ESTADO  
SALA DE LO CONTENCIOSO  
ADMINISTRATIVO  
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**

Bogotá D.C., doce (12) de diciembre de dos mil dieciocho (2018)

**Radicación:** 08001-23-33-000-2014-00191-01 (21929)

**Demandante:** CEMENTOS ARGOS S.A.

**Demandado:** DISTRITO DE BARRANQUILLA

**Tema:** Impuesto de avisos y tableros. Hecho generador. Sujeto pasivo. Diferencia de publicidad exterior visual. Principio de favorabilidad en materia sancionatoria

**Sentencia segunda instancia**

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la Sentencia del 30 de abril de 2015, proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico – Sala de Decisión “A”, que dispuso:

“**PRIMERO:** Negar las súplicas de la demanda.

**SEGUNDO:** Sin costas (Art. 188 Ley 1437 de 2011)”.

**ANTECEDENTES**

## **1. Hechos de la demanda**

1.1 La Gerencia de Gestión de Ingresos de Barranquilla profirió el auto de apertura, con fecha de 12 de julio de 2011, con el fin de iniciar una investigación a la sociedad Cementos Argos S.A. y verificar la existencia de hechos gravados o no, así como el cumplimiento de sus obligaciones formales.

Como resultado de esta investigación se le propuso a la sociedad que corrigiera voluntariamente la declaración de industria y comercio del año 2010 con el fin de liquidar el impuesto de avisos y tableros con su respectiva sanción e intereses moratorios, propuesta que no fue aceptada por Cementos Argos.

1.2 El 15 de septiembre de 2011, se realizó una inspección tributaria a las instalaciones de la sociedad y se confirmó la existencia de avisos y tableros con un registro fotográfico

1.3 Mediante requerimiento especial del 02 de febrero de 2012, la Secretaría de Hacienda Pública Distrital de Barranquilla propuso modificar la declaración de impuesto de industria y comercio con la liquidación del impuesto de avisos y tableros.

El contribuyente dio respuesta al requerimiento y señaló que ni en su establecimiento ni en ningún lugar de la ciudad tiene avisos visibles desde la vía pública que den cuenta de su actividad comercial. De igual forma en los vehículos que transitan por la ciudad tampoco ha colocado avisos con su eslogan o logotipo.

1.4 El 14 de noviembre de 2012, el municipio profirió Liquidación Oficial de Revisión GGI-FI-LR 00570 por medio de la cual liquidó el impuesto de avisos y tableros por la vigencia 2010 en la suma de \$284.009.000 e impuso sanción por inexactitud en la suma de \$454.414.000.

Contra esta decisión se presentó recurso de reconsideración, el cual fue resuelto desfavorablemente en la Resolución No. GGI-DT-RS-01088 de 10 de octubre de 2013, notificada el 25 de noviembre del mismo año.

- 1.4 Cementos Argos S.A. presentó demanda de nulidad y restablecimiento del derecho el día 25 de marzo de 2014 (fl 54).

## 2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes<sup>1</sup>:

"1) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por DISTRITO ESPECIAL, INDUSTRIAL Y PORTUARIO DE BARRANQUILLA que a continuación se describen:

- a) Que se declare la nulidad de la Resolución GGI-DT-RS-01088 de 10 de octubre de 2013 y notificada el 25 de noviembre de 2013, proferida por el Gerente de Gestión de Ingresos de la Secretaría de Hacienda Distrital, en la cual se resuelve el recurso de reconsideración, en la parte correspondiente a la liquidación del impuesto complementario de avisos y tableros por el período anual 2010.
- b) Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00570-12 de fecha 14 de noviembre de 2012.
- c) Declarada la nulidad de las actuaciones administrativas descritas, se RESTABLEZCA EL DERECHO de la sociedad **CEMENTOS ARGOS S.A.**, declarando que la misma no adeuda la suma de \$284.009.000 que pretende cobrar el Distrito por concepto de avisos y tableros y la suma de \$454.414.000 por concepto de sanciones.
- d) Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de su actuación.

## 3. Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante citó como normas violadas los artículos 29, 95 numeral 9º, 338 y 363 de la Constitución Política, 2 del Estatuto Tributario y 81 del Decreto 180 de 2010, reenumerado por el Decreto 924 de 2011.

---

<sup>1</sup> Folio 5 y 6

### **3.1 Violación al debido proceso y al principio de legalidad**

Indicó la sociedad demandante que el principio al debido proceso consagra que nadie podrá ser juzgado sino por las leyes preexistentes al acto que se le imputa. Sin embargo, el Distrito de Barranquilla no aplica este principio toda vez que confunde el hecho generador consagrado en el artículo 81 del Decreto 0180 de 2010.

La administración manifiesta que para que se configure el impuesto de avisos y tableros es necesario i) ser contribuyente del impuesto de industria y comercio y ii) que el administrado se anuncie al público mediante vallas, avisos o tableros emblemas en lugares públicos o privados e incluso la colocación de los mismos en cualquier clase de vehículos.

Nótese que los verbos anunciar (dar noticia o aviso de alguna cosa; hacer propaganda o anuncios comerciales; pronosticar, decir que va a suceder; hacer saber el nombre de un visitante a la persona por quien desea ser recibido) y colocar (poner a una persona o cosa en su lugar debido u orden; poner a uno en un empleo; hacer que otro soporte una carga o molestia, endilgar; ponerse eufórico por efecto de las drogas o de bebidas alcohólicas) son acciones diferentes.

Así las cosas, el hecho generador del tributo implica la acción de colocar, es decir desplegar algún tipo de actuación por parte del contribuyente para colocar el aviso con el fin de anunciar su establecimiento de comercio, circunstancia fáctica que no fue realizada por la sociedad.

### **3.2 Falsa motivación**

La administración distrital señaló que se causó el impuesto dado que Cementos Argos colocó en su establecimiento, en establecimientos de terceros y en vehículos que circularon por la ciudad avisos con su nombre y logotipo.

No obstante, dicha afirmación carece de sustento probatorio toda vez que solo reposan fotografías de vehículos identificados con la marca de Argos y de la puerta de su establecimiento, sin que se

pueda determinar si corresponde a una puerta interna o externa y que la misma sea visible desde la vía pública.

De la misma forma, no debería existir obligación a cargo de la sociedad Cementos Argos, puesto que no adelantó actividad alguna para que se colocaran dichos avisos, máxime cuando los establecimientos comerciales en los que se encuentran esos avisos – ferreterías – y los vehículos que contienen su marca no son de propiedad del contribuyente.

En el caso de las ferreterías se tiene que son sus propietarios quienes usan su marca con el fin de atraer clientela, sin que ello implique que fue Cementos Argos quien puso el aviso.

Respecto a los vehículos, señaló que son de propiedad de un tercero con quien celebró un contrato de transporte de materia prima o productos de la empresa. En otras palabras, lo que hay es un contrato entre dos comerciantes lo que implica que Cementos Argos no desplegó actividad alguna para la colocación del aviso en dichos vehículos.

Concluyó que i) en el caso concreto se trata del uso de su marca por parte de terceros y, por ende, no está obligado al pago del impuesto de avisos y tableros y ii) la administración no probó que la colocación de dichos avisos corresponda a una actividad realizada por la sociedad demandante.

### **3.3 El hecho generador del impuesto de avisos y tableros no es la promoción o publicidad**

Indicó que la administración señala que el hecho generador del gravamen de avisos y tableros es la promoción o publicidad. Por el contrario, estos elementos no fueron consagrados por el legislador al momento de crear este impuesto. En contraste, estos hechos – promoción o publicidad – corresponden al impuesto de publicidad exterior visual, en el cual se utilizan vallas con una extensión igual o superior a ocho metros cuadrados.

### **3.4 Sanción por inexactitud**

Manifestó que no se configuran los supuestos consagrados en la norma respecto a la sanción impuesta comoquiera que no se omitieron ingresos ni impuestos causados, no se incluyeron deducciones, descuentos o exenciones inexistentes, ni se utilizaron datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados.

Declaró que lo que se presenta en este caso es una diferencia de criterio en la aplicación de una norma sustantiva, específicamente, sobre el hecho generador del impuesto de avisos y tableros.

#### **4. Oposición**

El Distrito Especial, Industrial y Portuario de Barranquilla se opuso a la prosperidad de las pretensiones en los siguientes términos:

4.1 Sobre la presunta vulneración al debido proceso señaló que efectivamente el impuesto de avisos y tableros implica que el sujeto pasivo también sea responsable del gravamen de industria y comercio y que se anuncie un emblema mediante la colocación de vallas, avisos o tableros en lugares públicos o privados y hasta en vehículos.

En el caso particular, es evidente que Cementos Argos está dando a conocer su marca o emblema en lugares visibles al público en general en el Distrito de Barranquilla, bien sea en su propio establecimiento comercial o de terceros y en vehículos que transitan por la ciudad.

Argumentó que el emblema utilizado por Cementos Argos hace que la colectividad recuerde los productos que elabora y, por consiguiente, que lo diferencien de otras marcas. Es por esto que no puede argumentar el contribuyente que si bien los terceros promocionan con su emblema los productos que venden, entre ellos los suyos, esto no implica per se el anuncio o publicidad del establecimiento de comercio de Cementos Argos.

Indicó que en el transcurso de la investigación tributaria se obtuvieron registros fotográficos de los avisos con el logotipo de Cementos Argos en distintos lugares de la ciudad, incluso en vehículos pesados que se emplean para el transporte del cemento,

tal y como lo reconoce el contribuyente. Es por esto que no puede argumentar que no se configura el hecho generador del impuesto de avisos y tableros.

4.2 Respecto a la falsa motivación indicó que si bien el impuesto de avisos y tableros es complementario al de industria y comercio, también es cierto que contiene un hecho generador autónomo que consiste en promocionar al público alguna actividad comercial.

Esto es precisamente lo que hizo Cementos Argos, pues al dejar visible su emblema para la comunidad promoció su producto y su establecimiento de comercio.

4.3 Indicó que el hecho generador del impuesto de avisos y tableros está definido en el Decreto 0180 de 2010 reenumerado por el Decreto 924 de 2011 como la colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en un lugar público o privado e incluso en vehículos de cualquier clase.

Ahora bien, la palabra emblema según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua hace referencia a i) jeroglífico, símbolo o empresa en que se representa alguna figura, al pie de la cual se escribe algún verso o lema que declara el concepto o moralidad que encierra, ii) cosa que es representación simbólica de otra y iii) bandera (tela que se emplea como enseña).

Así las cosas, la marca de la sociedad demandante que fue encontrada en varios lugares de la ciudad es una representación simbólica de la compañía y, en esa medida, al ser también responsable del impuesto de industria y comercio lo es también del impuesto de avisos y tableros.

Resaltó que el Consejo de Estado ha señalado que este impuesto se configura si se es responsable de ICA y si anuncia al público en general alguna actividad o producto, circunstancias que, como se dijo anteriormente, se cumplen en el caso concreto. Esto porque el logo o marca de Argos no va a promocionar la actividad de un tercero, pues la gente inmediatamente recordará es el establecimiento comercial o los productos de Cementos Argos S.A.

4.4 Señaló, referente a la sanción por inexactitud, que en el presente caso no se configura una diferencia de apreciación, sino

que se trata de una evasión por parte de la sociedad demandante del pago de una obligación sustancial.

4.5 Propone la excepción de "indemostración de los cargos formulados" al considerar que no se evidencia la presunta expedición irregular de los actos impugnados.

Igualmente invoca la excepción genérica de oficio, que hace referencia a lo que se encuentre probado en el proceso o cualquier circunstancia por la cual se declare que la obligación de la administración no existió o se extinguió, así como las causales por las cuales no puede proferirse una decisión de fondo.

### **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo del Atlántico – Sala de Decisión "A" negó las pretensiones mediante Sentencia del 30 de abril de 2015.

Después de un análisis normativo sobre el impuesto de avisos y tableros concluyó que, tal como comprobaron la administración y esa Corporación en una diligencia de inspección judicial, el contribuyente incurrió en el hecho generador de este impuesto al tener publicidad en establecimientos de comercio y en vehículos.

Precisó que si bien el ordenamiento jurídico hace referencia a "*colocar*" como verbo rector del gravamen de avisos y tableros, esto no limita el tributo a que se instale una valla o un aviso, sino a que esta sea visible al público y el contenido del aviso es lo que genera el impuesto, es decir la publicidad.

Argumentó que de la lectura de la norma que consagra el impuesto no se desprende que para que se cause el gravamen se exija que el lugar donde se exhiba el respectivo aviso sea de propiedad contribuyente, como lo pretende la parte demandante.

Así las cosas, cuando una marca es ubicada en lugares visibles al público se está exhibiendo, lo que genera recordación en una colectividad. Esta circunstancia fáctica es suficiente para considerar

que se causó el hecho generador, de tal manera que al ser sujeto pasivo de ICA, se es responsable del gravamen de avisos y tableros.

Manifestó que cuando se habla de publicidad no se deduce que se está en presencia de un tributo diferente como lo es el de publicidad exterior, el cual tiene unas especificaciones diferentes como el tamaño de las vallas y que no se demostraron en el caso concreto, sino que se habla de la exhibición de una marca, circunstancia que negó el contribuyente.

Expuso que en el asunto de la referencia no se presenta una diferencia de criterios que implique que no era procedente imputar la sanción por inexactitud, comoquiera que se demostró que el contribuyente omitió declarar el impuesto complementario de avisos y tableros no por una interpretación diferente a la de la administración, sino por un desconocimiento de la ley.

### **RECURSO DE APELACIÓN**

Cementos Argos instauró recurso de apelación contra la decisión de primera instancia en el que señaló que el tribunal hizo un análisis de las normas de avisos y tableros cuando no se tiene certeza si se trata de este gravamen teniendo en cuenta que el ordenamiento no precisa cuáles son las características que deben cumplir esos avisos. Adicionalmente, no determinó cómo se deberían interpretar las diferencias entre los hechos generadores de publicidad exterior visual y el de avisos y tableros.

Consideró que el Tribunal no resolvió el cuestionamiento planteado desde la vía gubernativa y que consiste en el cobro del impuesto de avisos y tableros a contribuyentes del gravamen de industria y comercio por el simple hecho de que terceras personas promocionen su marca utilizando establecimientos de comercio ajenos a Cementos Argos.

Dijo que este debate tiene gran relevancia en la práctica pues considerar que un anuncio de un producto por parte de un tercero es hecho generador de avisos y tableros haría que muchas

empresas en los diversos municipios del país sean sujetos pasivos de este gravamen complementario.

## **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA**

Las partes reiteraron los argumentos expuestos.

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

En primer lugar indicó que se causa el impuesto cuando se coloca una valla, aviso, tablero o emblema. La definición de estos conceptos según la Real Academia Española, a falta de definición por parte del legislador, está relacionada con la publicidad. Este último término es entendido, también por la RAE, como "la divulgación de noticias o anuncios de carácter comercial para atraer posibles compradores, espectadores, usuarios, etc."

Partiendo de las anteriores definiciones, así como de las pruebas obrantes en el proceso, argumentó que no hay duda alguna sobre la existencia de avisos donde está inmersa la marca de Cementos Argos SA.

Precisamente los lugares en los que se realizó la inspección judicial y estaban los avisos con el emblema de Argos, corresponden a establecimientos donde se comercializaban productos de la marca del contribuyente, pero estos productos ya eran parte del inventario de las ferreterías quienes lo publicitaban u ofrecían, razón por la cual las llamadas a responder por dicho impuesto son esas ferreterías siempre y cuando sean sujeto pasivo de ICA, al presumir que el aviso fue puesto o colado por el dueño del establecimiento.

Respecto a los camiones o vehículos resaltó que nunca se demostró que los mismos automotores transitaran por el municipio, puesto que en la inspección judicial no se comprobó que los vehículos que estaban en el establecimiento de Cementos Argos tuvieran algún tipo de publicidad y que fueran visibles al público en general.

Por los anteriores argumentos solicitó revocar la sentencia apelada y acceder a las pretensiones de la demanda.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

De conformidad con el recurso de apelación y la sentencia de primera instancia, le corresponde a la Sala determinar si en el presente caso se configura el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros o si, como lo indicó la sociedad demandante, se trata del gravamen de publicidad exterior visual.

En caso de tratarse del tributo de avisos y tableros debe estudiarse si Cementos Argos es responsable del impuesto por los avisos que no se encuentran en su sede sino en vehículos que no son de su propiedad y establecimientos de comercio de terceros.

Posteriormente, se analizará si es procedente la sanción por inexactitud impuesta a la parte demandante.

### **2. Impuesto de avisos y tableros**

2.1 El impuesto de avisos y tableros se remonta al año 1913 cuando, mediante el artículo 1 literal k) la Ley 97, se autorizó para la ciudad de 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*».

La Ley 84 de 1915 hizo extensiva la autorización inicialmente conferida a la ciudad de Bogotá a todos los municipios del país.

Más tarde, la Ley 14 de 1983, *«por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones»*, reguló en el artículo 37 el impuesto de avisos y tableros como complementario del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste.

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”.

2.2 Como lo ha señalado la Sala<sup>2</sup>, una lectura armónica de las anteriores disposiciones permite considerar que el impuesto de avisos y tableros previsto en la Ley 97 de 1913 no fue modificado en su esencia por la Ley 14 de 1983. El cambio estuvo dirigido a la forma de su recaudo y a la base gravable.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sección<sup>3</sup> 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 o que den a la vía pública, en la medida en que ellos – los avisos – puedan ser percibidos o vistos por el público y *ii)* que **es complementario**<sup>4</sup> 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.

---

<sup>2</sup> Consejo de Estado – Sección Cuarta, Sentencia del 6 de diciembre de 2006, radicado No. 85001-23-31-000-2003-01139-01 (15628) C.P. Ligia López Díaz.

<sup>3</sup> Consejo de Estado – Sección Cuarta, Sentencia 17 de septiembre de 2014, radicado 05001-23-31-000-2010-00478-01 (19584) C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

<sup>4</sup> La sala en Sentencia del 6 de febrero de 1998 radicado No. 8710 indicó que el impuesto de industria y comercio y el de avisos y tableros eran autónomos e independientes pero complementarios en lo referente a su liquidación y cobro. Actualmente se ha expuesto que tienen hechos generadores propios y el de avisos es complementario del ICA respecto del sujeto pasivo, recaudo y liquidación.

Significa lo expuesto que el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica en general que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicios, que coloca avisos en la vía pública, establecimientos abiertos al público o el espacio público, entre otros supuestos, 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, toda vez que en esos casos pueden ser percibidos o vistos por el público, en general.

### **3. Caso concreto**

3.1 En primer lugar se resalta que en el presente asunto no hay lugar a hablar del impuesto de publicidad exterior como lo pretende la parte actora, comoquiera que se trata de un hecho generador diferente.

Esta Sala<sup>5</sup> ha definido el gravamen de publicidad exterior como aquel que grava la colocación de medios masivos de comunicación destinados a informar o llamar la atención del público a través de elementos visuales como leyendas, inscripciones, dibujos, fotografías, signos o similares, visibles desde las vías de uso o dominio público, bien sean peatonales o vehiculares, terrestres, fluviales, marítimas o aéreas<sup>6</sup>.

Uno de los elementos esenciales del hecho generador del gravamen de publicidad, supone una condición especial que consiste en un aviso, valla o semejante de tamaño igual o superior a los 8 metros cuadrados de conformidad con el artículo 15 de la Ley 140 de 1994.

En tanto que para que se configure el hecho generador del impuesto de avisos y tableros es necesario que la comunidad conozca la actividad industrial, comercial o el servicio que se anuncia- en lugares que sean visibles al público en general<sup>7</sup> y hasta *en interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público*, sin limitación alguna al tamaño del aviso o la ubicación del mismo.

---

<sup>5</sup> Consejo de Estado – Sección Cuarta, Sentencia del 3 de abril de 2014, radicado No. 25000-23-27-000-2010-00197-01 (19137)

<sup>6</sup> Artículo 1 de la Ley 140 de 1994

<sup>7</sup> Consejo de Estado - Sección Cuarta, providencia del 19 de julio de 2017, radicado No. 66001-23-31-000-2012-00219-01 (20870) C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Cementos Argos se remite a este impuesto por el hecho de la publicidad. Si bien ambos gravámenes tiene un elemento común, si se quiere, la publicidad, la diferencia radica en a) en las especificaciones o tamaños de los avisos; b) en el sujeto pasivo, dado que el obligado en el impuesto de avisos y tableros es aquel quien también sea sujeto de industria y comercio, mientras que en publicidad exterior será el que utiliza el anuncio, sin importar si es responsable de ICA; c) en la base gravable y la tarifa que son completamente diferentes: el gravamen de avisos y tableros es complementario y depende de los ingresos reportados por actividades comerciales, industriales o servicios y la tarifa corresponde al 15%, mientras que para publicidad exterior se maneja una tarifa especial que en ningún caso podrá superar 5 salarios mínimos mensuales por año.

En ese orden de ideas, para establecer si se configuraba este gravamen y si la sociedad debía responder por este tributo - publicidad exterior - debía demostrar que los supuestos descritos en uno y otro caso eran idénticos o que se estaban confundiendo unos y otros.

Por eso, de acuerdo con las circunstancias fácticas del caso que se estudia, tal y como lo dijo el tribunal de primera instancia, se está en presencia del impuesto de avisos y tableros y son las normas que regulan este impuesto con las que debe resolverse el presente litigio.

3.2 Sobre los vehículos en los que se transportan los productos elaborados por Cementos Argos, es procedente realizar las siguientes precisiones:

3.2.1 El contribuyente señala que no hay lugar al impuesto comoquiera que los vehículos en mención no son de su propiedad. Esto por cuanto celebró con un tercero un contrato de transporte y es precisamente ese tercero el que presuntamente utiliza su logo en los vehículos.

Al respecto se recuerda que el impuesto de avisos y tableros tiene como referente al sujeto que ejecuta la actividad mercantil,

industrial o de servicios que utiliza un aviso para dar a conocer su actividad<sup>8</sup>.

Así las cosas, aún en el evento que se haya celebrado un contrato de transporte, circunstancia que no se probó en el presente asunto, esto no implica que la sociedad actora no sea sujeto pasivo del impuesto de avisos.

Para desvirtuar este argumento, debía probarse que el contratista del contribuyente hubiere efectuado esa publicidad sin su autorización o que mediara otra circunstancia que permitiera desligar la promoción de la empresa de ella misma, por mediar autonomía o beneficio propio de aquel, en virtud de cualquier otro negocio jurídico.

Es por lo anterior que puede concluirse que no hay medios probatorios que demuestren que el uso del nombre y logotipo del contribuyente sea sin su permiso y que el beneficio obtenido por la publicidad de su marca sea para un tercero y, por tanto, no se configure el hecho generador del impuesto.

3.2.2 La administración no probó que efectivamente los vehículos estuvieran en las instalaciones de la sociedad demandante o que circularan por el Distrito de Barranquilla.

Si bien en el requerimiento especial (fl 162) y en la liquidación oficial de revisión (fl 181) la administración adjuntó un registro fotográfico, del mismo solo puede concluirse que efectivamente existen camiones con el logotipo y nombre de Argos, pero no se establecen las condiciones de lugar en las que se realizó dicho registro.

Se hace la salvedad que si bien en el requerimiento especial se manifestó que las fotografías corresponden a la inspección realizada al establecimiento Argos, tampoco se tiene certeza que dichos vehículos fueran visibles para el público en general.

Las razones anteriores llevan a concluir que no puede predicarse que Cementos Argos S.A. sea sujeto pasivo del impuesto de avisos

---

<sup>8</sup> *Ibíd*em

y tableros por los avisos fijados en camiones que presuntamente circularon por el Distrito de Barranquilla o se encontraban en su establecimiento de comercio.

Adicionalmente, se precisa que en los casos en que se configure el hecho generador por el tránsito de vehículos con avisos de una actividad mercantil, comercial o un servicio, se deben determinar con claridad las condiciones de modo y tiempo de la configuración del hecho así como que el sujeto que publicita su actividad sea sujeto de ICA en el lugar o territorio por el que transite el vehículo con el respectivo aviso.

3.3 La administración y el juez de primera instancia señalaron que en varios locales comerciales de terceros, específicamente en ferreterías, se evidencia el uso de la marca de Cementos Argos en los avisos en los que se anuncia el nombre del establecimiento comercial.

Al respecto, se resalta que de las posiciones de las partes se desprenden dos prácticas comerciales: La primera, es que algunos comerciantes ofrezcan a terceros algunos avisos en los que puedan fijar sus nombres comerciales siempre y cuando en el aviso se deje alguna mención a los comerciantes, bien sea con su logo o marca. La segunda práctica consiste en que algunos terceros pongan avisos de los productos que venden o hagan alguna mención a una marca o un establecimiento de comercio especial.

Es, precisamente, el segundo supuesto el invocado por el contribuyente para señalar que no es responsable del pago del impuesto, toda vez que se trata del uso de su marca por parte de un tercero sin su autorización. No obstante, para la Sala no se comprobó este supuesto por lo que pasará a explicarse.

Es importante resaltar, que contrario a lo expuesto en el numeral anterior que hace referencia a los avisos en los vehículos que transitan por Barranquilla, no se controvierte que efectivamente los avisos se hayan colocado en establecimientos de terceros para la vigencia o año gravable en cuestión. Esto implica que la discusión debe centrarse en quien colocó estos avisos.

Muestra de ello es que en la demanda se manifestara:

“Sobre el hecho segundo, esto es, la utilización de la marca por parte de establecimientos de comercio de terceros “ferreterías”, es totalmente claro que dichos establecimientos utilizan la marca “Argos” con el propósito de promocionar el producto que venden desarrollando una actividad mercantil distinta a la de **CEMENTOS ARGOS S.A.**, es decir, se valen del uso de la marca para indicar que su establecimiento de comercio, entre otros, comercializan el cemento de esta Compañía. Tampoco probó la administración si la colocación de estos avisos se daba por el tercero o por **CEMENTOS ARGOS S.A.** con la intención de anunciarse al público, por lo tanto, no se puede predicar que por una conducta desplegada por mi representante se configuró el hecho generador”<sup>9</sup>.

Del mismo modo, se observa que dentro del proceso 2013-00765-01 (22041) se realizó, en primera instancia, una inspección judicial a dos ferreterías. Esta prueba fue trasladada por parte del Tribunal al proceso de la referencia por tratarse de hechos similares a los que ahora se discuten (fl 241).

En estas diligencias se recibieron los testimonios de dos personas<sup>10</sup>. El primer testimonio corresponde al propietario del establecimiento comercial denominado “La Alboraya” en el cual se venden materiales de construcción. Este señor mencionó: “dicho aviso, si bien es cierto no recuerdo cómo lo instalaron, presumo que fue algún vendedor de ARGOS, ese tipo de avisos son gratuitos, y su instalación fue bajo mi consentimiento como todos los avisos de este tipo”.

El segundo testimonio corresponde a un trabajador del establecimiento de comercio Unifel SA, quien manifestó que lleva dos años trabajando en dicho lugar y que no conoce el origen del aviso que está instalado en la fachada del establecimiento y en el cual aparece el logotipo de argos.

A estas diligencias compareció el apoderado de la parte actora, quien no realizó preguntas ni debatió los testimonios rendidos<sup>11</sup>. Por el contrario, se observa una conducta pasiva de su parte aun cuando fue quien solicitó esa prueba.

Así las cosas, en el expediente obran indicios de que fue Cementos Argos quien suministró el aviso con el fin de que en el mismo

---

<sup>9</sup> Ver folio 12

<sup>10</sup> Folios 253 y siguientes.

<sup>11</sup> Ibídem

quedara su logo, mientras que no hay ningún medio probatorio que respalde la afirmación del contribuyente sobre el uso de un tercero de su marca sin su consentimiento.

Adicionalmente, en los testimonios no se hace referencia a la situación fáctica planteada por Cementos Argos, por cuanto en ninguna de las declaraciones se reconoce que sean los dueños del establecimiento de comercio quienes colocan los avisos con la marca o logotipo de Argos. Por el contrario, se puede presumir, que es Cementos Argos, mediante alguno de sus vendedores, quien proporcionó esta clase de avisos.

Sumado a lo anterior, no puede determinarse con claridad que el uso de los avisos sea exclusivo del propietario del inmueble donde se ubique el mismo, toda vez que, en principio, el que se beneficia en mayor medida con la publicidad de la marca sería el dueño de la misma.

De lo anterior, se concluye que Cementos Argos no demostró que los avisos fueron puestos por terceros, sino que por el contrario, que fueron suministrados por el contribuyente y, por ende, sí era responsable del impuesto de avisos y tableros siendo su deber declarar y pagar este tributo.

3.4 Sobre la sanción por inexactitud impuesta por el Distrito Especial de Barranquilla se observa que la misma es procedente, comoquiera que en el presente caso la sociedad demandante si era sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros.

Pese a lo anterior, se considera que en aplicación del principio de favorabilidad en materia sancionatoria consagrado en el artículo 282 parágrafo 5 de la ley 1819 de 2016, es procedente la reducción del porcentaje de la sanción impuesta, esto es del 160% al 100%, según lo expuesto en los artículos 287 y 288 de la Ley 1819<sup>12</sup>.

Si bien se está en presencia de una sanción aplicada por una autoridad territorial de conformidad con el Estatuto Tributario del Distrito de Barranquilla, las normas de carácter general son

---

<sup>12</sup> En igual sentido se pronunció la Sala recientemente en Sentencia del 22 de febrero de 2018, radicado No, 15001-23-33-000-2012-00254-01 (20978). C.P Stella Jeannette Carvajal Basta.

aplicables en el caso concreto por remisión expresa en el artículo 59 de la Ley 788 de 2002<sup>13</sup>.

3.5 Se tiene entonces que aunque había lugar al pago del impuesto complementario de avisos y tableros y a la imposición de la sanción por inexactitud, se declarará la nulidad de los actos demandados en lo referente al porcentaje de la sanción y se procederá a practicar una nueva liquidación de la sanción en los siguientes términos:

Total saldo a pagar determinado (antes de sanción)	570.922.000
Menos: Saldo a pagar declarado privada	286.913.000
Base de sanción	284.009.000
Por porcentaje a aplicar	100%
SANCIÓN POR INEXACTITUD PROPUESTA	284.009.000
MAS: SANCIONES DECLARADAS	0
TOTAL SANCIÓN DETERMINADA	284.009.000

3.6 Respecto de la condena en costas, se resalta que no se probó su causación en esta instancia, razón por la cual no hay lugar a condena alguna.

3.7 Por lo anterior, la Sala revocará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico y declarará la nulidad parcial de los actos administrativos demandados.

---

<sup>13</sup> **Artículo 59.** *Procedimiento tributario territorial.* Los departamentos y municipios aplicarán los procedimientos establecidos en el Estatuto Tributario Nacional, para la administración, determinación, discusión, cobro, devoluciones, régimen sancionatorio incluida su imposición, a los impuestos por ellos administrados. Así mismo aplicarán el procedimiento administrativo de cobro a las multas, derechos y demás recursos territoriales. El monto de las sanciones y el término de la aplicación de los procedimientos anteriores, podrán disminuirse y simplificarse acorde con la naturaleza de sus tributos, y teniendo en cuenta la proporcionalidad de estas respecto del monto de los impuestos.

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**

**1. Revocar** la Sentencia del 30 de abril de 2015 proferida por el Tribunal Administrativo del Atlántico – Sala de Decisión “A”. En su lugar,

**2. Anular parcialmente** la liquidación Oficial de Revisión No. GGI-FI-LR-00570 del 14 de noviembre de 2012 y la Resolución GGI-DT-RS-01088 del 10 de octubre de 2013 por medio de la cual se resuelve un recurso de reconsideración, ambas proferidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Barranquilla – Gerencia de Gestión de Ingresos.

**3.** A título de restablecimiento del derecho, **declarar** como valor a pagar a cargo de Cementos Argos S.A., **por concepto de sanción por inexactitud** la suma de doscientos ochenta y cuatro millones nueve mil pesos m/cte (284.009.000), de conformidad con la liquidación obrante en la parte motiva de esta providencia.

**4.** Sin condena en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

Devuélvase el expediente al Tribunal de origen

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

**MILTON CHAVES GARCÍA**

Presidente de la Sección

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO**

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

**Aclaro voto**

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**