



Radicado: 05001-23-31-000-2010-01438-01 (21915)
Demandante: Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia Ltda.

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

CONSEJERO PONENTE: JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ

Bogotá, D. C., diez (10) de septiembre de dos mil veinte (2020)

Referencia: Nulidad y restablecimiento del Derecho
Radicación: 05001-23-31-000-2010-01438-01 (21915)
Demandante: Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia Ltda.
Demandado: Municipio de Medellín

Temas: Impuesto de avisos y tableros año 2007. Exención del impuesto de industria y comercio. Base gravable de Avisos y tableros. Reiteración jurisprudencial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandado contra la sentencia del 18 de diciembre de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso lo siguiente (ff. 182 a 189):

Primero. Se declara la nulidad de las resoluciones nros. 5471, del 31 de marzo de 2009, por medio de la cual se practica una Liquidación Oficial de Revisión y RH 17 -102, del 25 de febrero del 2010, por la cual se resuelve un recurso.

Segundo. Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento de derecho, se dispone que la declaración por el Impuesto de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, presentada por la Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia se encuentra en firme (...).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

Mediante la Resolución nro. SH-17-0111 de 2004, el municipio de Medellín reconoció que la actora era beneficiaria de la exención del impuesto de industria y comercio, prevista en el artículo 148 del Acuerdo Municipal 057 de 2003, por lo cual, esta cooperativa presentó la declaración del ICA por el año gravable 2007, registrando, como exentos la totalidad de los ingresos que obtuvo por ese período; en consecuencia, registró un impuesto de industria y comercio a cargo de \$0, lo que condujo a que también liquidara un impuesto de avisos y tableros de \$0, dado que la cuantificación de este impuesto complementario correspondía al determinado por concepto de industria y comercio (f. 48).

A través de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 5471, del 31 de marzo de 2009, el municipio modificó la referida declaración, en el sentido de reclasificar los ingresos declarados como exentos a gravados. Ello, con la finalidad de establecer el impuesto de



industria y comercio teórico generado, con miras a ser tomado como base gravable del impuesto de avisos y tableros. Al hacerlo, fijó un tributo teórico de \$300.045.620, que fue tomado como base gravable del impuesto de avisos y tableros, al cual aplicó la tarifa correspondiente, liquidando un tributo a cargo de \$45.006.842, más una sanción por inexactitud de \$27.004.105 (ff. 56 a 57). Este acto fue confirmado en reconsideración por la Resolución nro. SH 17 – 102 de 2010, del 25 de febrero de 2010 (ff. 59 a 62).

ANTECEDENTES PROCESALES

Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad simple¹ y de nulidad y restablecimiento del derecho, previstas en los artículos 84 y 85 del Código Contencioso Administrativo (CCA, Decreto 01 de 1984), la demandante formuló las siguientes pretensiones (f. 16):

- A. Que se declare la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión nro. 5471 de marzo 31 de 2010, proferida por la Subgerencia de Rentas del Municipio de Medellín mediante la cual se modificó oficialmente la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2007, presentada por la cooperativa.
- B. Que se declare la nulidad de la Resolución nro. SH-17-102 del 25 de febrero del 2010, proferida por el Secretario de Hacienda del Municipio de Medellín, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración contra la Liquidación Oficial de Revisión nro. 5471 de marzo 31 de 2010.
- C. Que se declare que se encuentra viciado de nulidad el formulario de la declaración del impuesto de Industria y Comercio y Avisos y tableros.
- D. Que a título de restablecimiento del derecho se declare que el Impuesto de Avisos y Tableros de la Cooperativa de Consumo Ltda. por el año gravable 2007 se liquidó con valor \$0 y que no tiene la obligación de liquidar el Impuesto de Industria y Comercio por gozar del beneficio tributario de exención.
- E. Que a título de restablecimiento del derecho se declare la confirmación y firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros del año gravable 2007, presentada por la Cooperativa de Consumo Ltda.

A los anteriores efectos, sostuvo que se vulneraron los artículos 29 y 338 de la Constitución; 37 de la Ley 14 de 1983; 31, 48 y 148 del Acuerdo Municipal 057 de 2006. El concepto de la violación planteado se sintetiza así (ff. 17 a 27):

Sostuvo que, de conformidad con el artículo 148 del Acuerdo Municipal 057 de 2003, la contribuyente estaba exenta del impuesto de industria y comercio sobre la totalidad de sus ingresos, situación que le fue reconocida a través de la Resolución nro. SH-17-0111 de 2004. En ese entendido, la declaración de ese tributo, por el período fiscalizado, arrojó un valor de \$0, y, correlativamente, el impuesto de avisos y tableros fue liquidado en \$0, dado que la exención en el impuesto de industria y comercio hacía desaparecer

¹ Además de haberse planteado pretensiones de nulidad contra actos de contenido particular, el actor también pidió la anulación del «(...) formulario de la declaración de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, (...) por incurrir en ilegalidades y causales de nulidad...» (f. 16), lo cual conducía a radicar la competencia en el juez de la nulidad, esto es, en el tribunal administrativo, como juez de primera instancia.



la base de cuantificación del mencionado impuesto complementario. A pesar de ello, la Administración desconoció el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 al desatender que se incumplía el aspecto cuantitativo del hecho generador del impuesto de avisos y tableros.

Contestación de la demanda

La parte demandada se opuso a las pretensiones (ff. 42 al 46), para lo cual:

Explicó que la actora es sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pero, en virtud del beneficio tributario concedido, se encontraba exenta del pago del mismo, beneficio que no era extensivo al impuesto de avisos y tableros, de modo que, aunque la exención la liberaba de la obligación tributaria sustancial, no la eximía del deber formal de declarar el impuesto teórico generado, aunque al final el valor a pagar fuera \$0, lo cual tenía como finalidad establecer la base gravable del impuesto de avisos y tableros, para, de esta manera, posibilitar la liquidación de dicho tributo.

En apoyo de lo anterior, enfatizó que la exención sobre el impuesto de industria y comercio no recaía sobre los ingresos obtenidos, sino, sobre el impuesto que se generaba, que debía liquidarse como si se fuese a pagar, aunque al final, no tuviera la obligación de hacerlo, producto de la referida exención.

Consideró que el impuesto de avisos y tableros tiene elementos y características propias y, en esa medida, solo guarda relación con el impuesto de industria y comercio en lo atinente a su liquidación. Hizo alusión a la sentencia del 06 de febrero de 1998 (exp. 8710 CP: Delio Gómez Leyva), para señalar que el impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador independiente, que debe verificarse para exigir su pago al contribuyente.

Sentencia apelada

El tribunal accedió a las pretensiones de la demanda (ff. 182 a 189):

Expuso que, la exención concedida, impidió el nacimiento de la obligación sustancial del impuesto de industria y comercio. De esta manera, la actora, que, originalmente era sujeto pasivo de dicho impuesto, fue sustraída del ámbito de aplicación del mismo. Agregó que, al margen de si el impuesto de avisos y tableros es autónomo o no, de acuerdo con las normas del municipio, la base gravable de este impuesto está supeditada a la determinar impuesto de industria y comercio a cargo, por lo que, así que su liquidación en \$0 conllevaba a la falta de base gravable para liquidar el impuesto complementario. Teniendo en cuenta el carácter complementario, de acuerdo con la normativa local, el municipio no podía desligar este impuesto de la exención prevista en el impuesto de industria y comercio de la que se beneficiaba la actora.

Recurso de apelación

El municipio apeló la sentencia del tribunal en los siguientes términos (ff. 191 al 194):

Insistió en que el beneficio tributario de exención se predica exclusivamente del pago del impuesto de industria y comercio, por lo que la demandante estaba obligada al liquidar el impuesto generado, aunque al final no debiera pagarlo al estar exenta de



hacerlo. Que, en consecuencia, la actora debía cumplir con el deber formal de declarar y pagar el impuesto de avisos y tableros. A esos efectos, afirmó que, teniendo en cuenta que el impuesto objeto de liquidación oficial tiene un hecho generador propio, *i. e.*, «*colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública*», aunque su base gravable penda del tributo liquidado por industria y comercio, la obligación que apareja tal hecho generador debe satisfacerse por la actora incluso a pesar de que se encuentre exenta del pago del impuesto de industria y comercio.

Agregó, que la exención sobre el pago del ICA no hace perder el carácter de autónomo al impuesto de avisos y tableros, de tal forma que el razonamiento del *a quo* significó extender de forma impropia la exención a este último impuesto, pese a que ello afectaba el patrimonio del municipio, al propio tiempo que violaba el principio de autonomía previsto en el artículo 287 de la Constitución.

Alegatos de conclusión

La demandante reprodujo los argumentos del escrito de la demanda y consideró que debía aplicarse como precedente la sentencia del 28 de febrero de 2013 (exp. 18673 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez), en la cual se resolvió sobre el mismo asunto entre las mismas partes.

Por su parte, el demandado guardó silencio en esta oportunidad, mientras que el Ministerio Público estuvo de acuerdo con el fallo de primera instancia y agregó que, aunque la actora estaba obligada a presentar la declaración del ICA, esta podía presentar su liquidación en cero, lo cual no implicaba un incumplimiento de su obligación. Asimismo, aclaró cómo debe interpretarse la autonomía del hecho generador del impuesto de avisos y tableros. Citó la sentencia del 17 de septiembre de 2014 (exp. 19584, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez) para sustentar su postura.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la legalidad de los actos demandados, de conformidad con los cargos de apelación formulados por el demandado contra la sentencia de primer grado que accedió a las pretensiones de la demanda. Concretamente, se establecerá, si la exención sobre el impuesto de industria y comercio, concedida por el demandado a la actora, se proyectó en el aspecto cuantitativo del hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, en la forma en como la actora presentó la referida declaración tributaria por el período 2007. O si, como lo sostiene el apelante, se trataba de una exención limitada que conducía a que, teóricamente, se estableciera el impuesto de industria y comercio, para que se pudiera liquidar el impuesto complementario.

2- Para resolver el problema jurídico planteado, la Sala reiterará, en lo pertinente, el criterio expuesto en las sentencias del 28 de febrero de 2013, exp. 18673, CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez; del 17 de septiembre de 2014, exp. 19584, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez, y del 11 de junio de 2020, exp. 23162, CP: Milton Chaves García, que decidieron asuntos análogos al debatido.

2.1- La demandante considera que, debido a que el municipio concedió una exención del impuesto de industria y comercio para el período 2007, por todos los ingresos



percibidos, ello derivó en que no liquidara tributo a cargo y, concurrentemente, tampoco liquidó impuesto de avisos y tableros, dado que careciera de base de cuantificación, sin perjuicio de que haya debido cumplir con el deber formal de declarar.

Por su parte, el demandado alega que la referida exención, prevista en el numeral 4.º del artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003, beneficiaba a la actora únicamente respecto del cumplimiento de la obligación sustancial «del pago» del impuesto de industria y comercio, por lo que estaba en el deber de liquidar el impuesto teórico a cargo, aunque al final no debiera pagarlo, por virtud de la exención concedida, de cara a poder establecer una base gravable sobre la cual calcular el impuesto de avisos y tableros.

2.2- El artículo 37 de la Ley 14 de 1983, reproducido en el artículo 200 del Decreto Ley 1333 de 1986, señala que el impuesto de avisos y tableros «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». En armonía con esta disposición, el artículo 48 del Acuerdo Municipal 057 de 2003 (Estatuto Tributario de Medellín para la época de los hechos) estableció que la base gravable de este impuesto estaba conformada por el total del impuesto de industria y comercio y que se liquidaría y cobraría conjuntamente, de la siguiente manera:

Artículo 48: Elementos del impuesto de avisos y tableros: el Impuesto de Avisos y Tableros comprende los siguientes elementos:

(...)

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

Por su parte, el artículo 31 *ibidem*², prescribió que, para determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio en el municipio de Medellín, se debían detraer de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios obtenidos durante el período gravable, entre otros, los «beneficios tributarios» contemplados por los acuerdos, resultado sobre el que se aplicaría la tarifa correspondiente. La Sección, al interpretar sistemáticamente esta norma, a la luz de la Ley 14 de 1983, también señaló que la base gravable del impuesto del impuesto de industria y comercio en esa territorialidad se determinaba depurando de los ingresos ordinarios y extraordinarios, entre otros, los beneficios tributarios (sentencia del 28 de febrero de 2013 exp. 18673 C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez).

Sin perjuicio del criterio fijado en esa decisión judicial, la Sala constata que el numeral 4.º del artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003 estableció una exención del impuesto de industria y comercio a ciertos sujetos, tales como las «cooperativas» respecto de «la totalidad de sus ingresos» durante un término de 10 años. Este numeral también dispuso que, para el reconocimiento de la exención, los interesados debían allegar certificado expedido por el organismo competente, donde constara el cumplimiento de sus obligaciones como entidad de naturaleza solidaria y que, además, debía adjuntar a las declaraciones que por dicho tributo se presentaran anualmente, 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 beneficiaban con sus programas

² Artículo 31. Numeral 4. Base gravable: El impuesto de Industria y Comercio se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el periodo 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.



dentro del respectivo periodo. Es decir, a la luz de esta disposición, de todas formas debía cumplir los deberes formales de declarar, en consonancia con la norma que regula dichos deberes, entre los que se encuentra el deber de declarar el impuesto de industria y comercio (artículos 11 y 31 del Decreto 11 de 2004, Régimen Procedimental en materia tributaria para el municipio de Medellín).

2.3- Tal exención fue, expresamente, reconocida por el municipio a través de la Resolución nro. SH-17-0111 de 2004 (f. 47); no obstante, en los actos acusados, el demandado consideró que el referido beneficio confería a la demandante únicamente una exención en el pago de ese impuesto, pero, de todas formas, debía establecer un impuesto teórico, a fin de conformar la base gravable del impuesto de avisos y tableros, dado que la exención no se proyectaba sobre ese tributo complementario.

Según la posición adoptada por esta Judicatura, en los fallos que se reiteran, la exención otorgada para el impuesto de industria y comercio afecta la base gravable del impuesto de avisos y tableros, porque, respecto del primer tributo, la totalidad de los ingresos estaban exentos, lo que derivaba en que se careciera de base gravable para liquidar el impuesto de avisos y tableros. Dicho de otro modo, la ausencia del aspecto cuantitativo del hecho generador del impuesto de avisos y tableros impedía el nacimiento de la obligación tributaria, no como si se tratara de una exención extendida a dicho tributo, sino como la consecuencia de que la base gravable deba conformarse a partir de la deuda tributaria que se liquidara a título de industria y comercio que, como ya se vio, era de \$0 con ocasión de que no se causó este impuesto, ante su desgravación.

2.4- Aun cuando el demandado asegura que la actora estaba obligada a establecer el valor teórico del impuesto de industria y comercio al que estaría obligada de no estar cobijada por el beneficio, de cara a poder liquidar el impuesto de avisos y tableros, puesto que la exención no se extendía a este tributo, dicho razonamiento no guarda sustento con una disposición normativa, pues no está prevista en las normas locales del municipio demandado, como tampoco el formulario de la declaración lo habilitaba.

2.5- Por el contrario, la posición defendida por el demandado no tiene amparo en la normativa local, pues, en el ámbito de la autonomía que le confiere el artículo 287 constitucional, el municipio no dispuso que, en casos de exención sobre el impuesto de industria y comercio, el contribuyente debiera declarar el impuesto teórico generado, a fin de conformar la base gravable del impuesto de avisos y tableros. No prospera el cargo de apelación y, en cambio, se confirmará la decisión de primer grado.

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

FALLA

1- **Confirmar** la sentencia apelada.

2- **Reconocer** como apoderados de las partes demandante y demandada, a los



Radicado: 05001-23-31-000-2010-01438-01 (21915)
Demandante: Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia Ltda.

abogados José Bertulfo Vásquez Sánchez y María Victoria Rivera Aguilar respectivamente, de conformidad con sendos poderes visibles en los folios 168, 169 y 37 del cuaderno principal.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al tribunal de origen. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta de la Sala

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ