



CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., febrero veinte (20) de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 050012333000201200110-01 (20429)
Demandante: COOPERATIVA DE CONSUMO
Demandado: MUNICIPIO DE MEDELLIN
Temas: Impuesto de Avisos y Tableros

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por el Municipio de Medellín, contra la sentencia de 23 de mayo de 2013 proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que dispuso:

“PRIMERO: DECLARAR la nulidad de las Resoluciones No. 4052 de diciembre 14 de 2010 por medio de la cual la Subsecretaría de Rentas Municipales practicó una Liquidación de Revisión y la Resolución SH-17-0107 del 13 de febrero de 2012, por la cual la Secretaría de Hacienda Municipal resolvió un recurso de reconsideración interpuesto contra la anterior.

SEGUNDO: A título de Restablecimiento del Derecho se **DECLARA** en firme la Liquidación Privada presentada por la **COOPERATIVA DE CONSUMO LTDA.** correspondiente al año gravable 2008.

TERCERO: NIÉGANSE las demás súplicas de la demanda.

CUARTO: Condenar en costas a la parte demandada, conforme a los artículos 188 del CPCA, 392 del C.P.C., numeral 2º del Art 19 de la Ley 1395 de 2010 y los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la

Judicatura. Líquidense por Secretaría. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000).

...”

ANTECEDENTES

1. Hechos

1.1. El 24 de abril de 2009 la Cooperativa de Consumo presentó la declaración del impuesto de Industria y Comercio Avisos y Tableros correspondiente al periodo gravable 2008, causado en el Municipio de Medellín, en la que se liquidó una base gravable total anual de \$0¹.

1.2. Previa inspección tributaria y contable² el Municipio expidió el Requerimiento Especial No. 4052 de 31 de mayo de 2010, en razón a que *el beneficio establecido en el artículo 170 del Acuerdo 067 de 2008, regula la exención únicamente en el pago del impuesto de industria y comercio, por lo tanto se debe de liquidar tal impuesto y a su vez sobre este calcular el impuesto de avisos y tableros y luego aplicar el beneficio de industria y comercio en el renglón establecido para ello, arrojando así un impuesto a pagar de avisos y tableros*, en el que propuso un impuesto de avisos y tableros de \$52.294.742 y la imposición de sanción por inexactitud por \$240.555.814³. La Cooperativa no dio respuesta al requerimiento especial.

1.3. La Subsecretaría de Rentas Municipales del Municipio de Medellín expidió la Resolución No. 4052 de 14 de diciembre de 2010, por medio de la cual practicó liquidación de revisión del impuesto de industria y comercio y avisos y tableros a cargo de la Cooperativa, como responsable del impuesto por las actividades gravables desarrolladas en esa jurisdicción en la forma propuesta en el requerimiento especial.⁴

1.4. Contra el anterior acto el 24 de marzo de 2011 la Cooperativa interpuso recurso de reconsideración, el que fue decidido por medio de la Resolución SH 17-0107 de 2012, confirmando en todas sus partes la Resolución 4052 de 14 de diciembre de 2010.

2. Pretensiones

¹ Fl. 126, c.p.

² Fls. 66-67, c.p.

³ Fls. 128-129, c.p.

⁴ Fl. 130, c.p.

Las pretensiones de la adición y reforma de la demanda son las siguientes:

“PRIMERA.

Que son nulas las resoluciones: No. SH-17-0107 del 13 de Febrero del 2012, proferida por el señor Secretario de Hacienda del Municipio de Medellín y la Resolución No. 4052 de Diciembre 14 de 2010, proferida por la Subsecretaria de Rentas del Municipio de Medellín, ambas por el año gravable de 2007, igualmente que se encuentra viciado de nulidad el formulario de la declaración de Industria y Comercio y Avisos y Tableros, todos ellos, por incurrir en ilegalidades y causales de nulidad, las mismas que contrarían el orden jurídico vigente en materia del Impuesto de Industria y Comercio y Complementarios de Avisos y Tableros.

SEGUNDA.

Que como consecuencia de las declaraciones anteriores se retiren del tráfico jurídico ambas resoluciones proferidas contra la COOPERATIVA DE CONSUMO Y MERCADEO DE ANTIOQUIA LTDA, se DECLAREN sin efectos jurídicos y se restablezca en su derecho a la Cooperativa de Consumo Ltda, 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 2007 es de cero (0) impuesto y que no tiene 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 2007 y la nulidad del formulario oficial de Declaración de Industria y Comercio y aviso y tableros por dicho periodo gravable.*
- c) *Se DECLARE la nulidad de las resoluciones No. SH-17-0107 del 2012, proferida por el señor Secretario de Hacienda del Municipio de Medellín y la Resolución No. 4052 de 2010, proferida por el despacho de la Subsecretaria de Rentas del Municipio de Medellín, por falsa y falta de motivación.*
- d) *Se ordene al Municipio de Medellín actualizar el debido cobrar en relación con la Cooperativa de Consumo y Mercadeo de Antioquia Ltda.*
- e) *Se DECLARE en todo caso, la improcedencia de la sanción de inexactitud por la suma de \$240.555.814,00-, de conformidad con la fundamentación para su no procedencia.” (sic).*

3. Normas violadas y concepto de la violación

La demandante citó como normas violadas los artículos 29 y 338 de la Constitución Política; 37 numeral 4 de la Ley 14 de 1983, 31 numeral 4 y 48 numerales 5 y 6 del Acuerdo Municipal 057 de 2003.

El concepto de la violación se resume de la siguiente forma:

3.1. Violación del numeral 4 del artículo 31 del Acuerdo Municipal 057 de 2003

La citada disposición establece la base gravable del impuesto de industria y comercio y contempla que para determinarla se deben restar los beneficios

tributarios entre los que está la exención del impuesto de industria y comercio para las cooperativas, regulado en el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003.

La exención del impuesto es un beneficio tributario, por lo que la liquidación y determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio para la Cooperativa por el año gravable 2008, tiene un resultado de (0).

En la Resolución No. 4052 de 2010 la Administración determinó una base gravable de \$77.333.010.547, que no se ajusta al ordenamiento jurídico territorial, porque desconoce la exención del impuesto de industria y comercio, excediendo las facultades para determinar los elementos de la obligación tributaria.

3.2. Violación de los numerales 5 y 6 del artículo 48 del Acuerdo Municipal 057 de 2003

Los mencionados numerales regulan los elementos del Impuesto de Avisos y Tableros así, su base gravable es el total del impuesto de industria y comercio y su tarifa del 15% del mencionado impuesto.

La Cooperativa no liquidó el impuesto de avisos y tableros en su declaración privada de 2008, teniendo en cuenta que la determinación de la base gravable del impuesto de industria y comercio, es la misma del impuesto de avisos y tableros, que arrojó una cifra de (0). La Administración en el acto demandado tomó como base gravable para el mencionado impuesto, la del impuesto de industria y comercio que le sirvió de base para liquidar ilegalmente el impuesto de avisos y tableros por \$52.294.742.

El procedimiento realizado por el municipio es ilegal, generando una base gravable ficticia que le permite liquidar y cobrar el impuesto de avisos y tableros, en forma diferente a la establecida en el acuerdo municipal.

El numeral 4 del artículo 31 del Acuerdo 057 de 2003, ordena que se resten los beneficios tributarios para obtener la base gravable, por ello en la liquidación privada que presentó la Cooperativa se restó la totalidad de los ingresos por su condición de ser beneficiaria de la exención.

3.3. Violación del artículo 37 de la Ley 14 de 1983

De acuerdo con esta disposición el impuesto de avisos y tableros es complementario del impuesto de industria y comercio. Esta norma autoriza a los municipios para fijar los elementos de este tributo y, es así como el municipio de Medellín en los numerales 5 y 6 del artículo 48 del Acuerdo 057 de 2003, fijó su base gravable y la tarifa.

El hecho de que este impuesto sea complementario del impuesto de industria y comercio hace que dependa de la existencia real y efectiva de ese impuesto, y no de la existencia de un impuesto determinado y liquidado por fuera de la regulación legal.

La base gravable del impuesto de avisos y tableros depende del impuesto de industria y comercio determinado según la legislación vigente e independiente del hecho generador de dicho impuesto.

3.4. Violación de los artículos 29 y 338 de la Constitución Política

La Administración municipal fundamenta su actuación en el Acuerdo Municipal 067 de 19 de diciembre de 2008, norma que según el inciso 3 del artículo 338 de la Constitución Política, solo puede entrar a regir a partir del 1 de enero de 2009, lo que implica que la declaración del impuesto de industria y comercio por el año gravable 2008, no se encuentra sometida a dicha norma, si no al Acuerdo Municipal 057 de 2003, razón por la cual se violó la citada norma constitucional.

La Subsecretaría de Rentas en la Resolución SH 17-0107 de 2012, se equivocó en el año gravable, razón por la cual se violó el debido proceso por falta o falsa motivación y el principio de certeza jurídica.

3.5. Improcedencia de la sanción por inexactitud

La Cooperativa no incurrió en inexactitud alguna, pues obró de acuerdo a la Constitución, la ley y el acuerdo vigente, al liquidar y determinar las bases gravables del impuesto de industria y comercio y el complementario de avisos y tableros.

4. Oposición

El Municipio de Medellín compareció al proceso y se opuso a las pretensiones de la demanda con fundamento en los argumentos que pasan a resumirse:

Con la expedición del Acuerdo 057 de 2003 la Cooperativa solicitó el beneficio tributario de exención en el impuesto de industria y comercio, el cual se otorgó mediante la Resolución SH 17-111 de 2004 de la Secretaría de Hacienda, solo en el pago del impuesto de industria y comercio, y no lo hizo extensivo al de avisos y tableros.

El Acuerdo 057 de 2003 en su artículo 148, establece a título de beneficio tributario una exención exclusiva en el pago del impuesto de industria y comercio para los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas.

Así, el “deber de la Cooperativa de Consumo como sujeto pasivo es el de presentar anualmente dentro de los cuatro primeros meses del año la liquidación privada correspondiente a los ingresos brutos del año inmediatamente anterior, como lo estableció taxativamente el Artículo 3 de la parte Resolutiva del acto administrativo SH 17-111 de 2004, lo que significa que se debe declarar los ingresos y solo para efectos de liquidación del tributo se debe liquidar el impuesto de avisos y tableros”.

El impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio, no obstante, tiene elementos y características propias que lo hacen un impuesto autónomo, como es: un hecho generador propio, colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública.

Si bien la base gravable del impuesto de avisos y tableros es la del impuesto de industria y comercio, por esta regla no pierde su calidad de tributo autónomo y, por lo tanto, no podría predicarse la extensión del beneficio tributario de exención del impuesto de industria y comercio al tributo de avisos y tableros.

De otra parte, no hay aplicación indebida del Acuerdo, por cuanto la confusión es del demandante. El municipio siempre ha tenido claro que el periodo gravable en discusión es el 2008 y el Acuerdo que se aplicó fue el 67 de 2008 y el Decreto Procedimental 0924 de 2009. Por lo tanto, no hay violación al debido proceso.

Son dos los requisitos que se deben cumplir para que sea improcedente la sanción por inexactitud, tratarse de un error en la interpretación del derecho aplicable y que los hechos que consten en la declaración objeto de corrección sean completos y verdaderos, condiciones que no se cumplen.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 23 de mayo de 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

El periodo gravable es el 2008, porque así se señaló en el acto definitivo, y la discrepancia obedeció a una confusión al momento de interponer el recurso de reconsideración, pues se dijo que era el 2007, error que se repitió al resolver el recurso.

Advirtió que la jurisprudencia ha tenido dos posiciones encontradas sobre este asunto. En algunas ocasiones ha sostenido que la exención reconocida a las Cooperativas en el municipio de Medellín recae únicamente en el impuesto de industria y comercio y no frente al de avisos y tableros, y en otras ha establecido que si el contribuyente está exento del impuesto de industria y comercio, la base gravable del impuesto de avisos y tableros es (0) y, por tanto, el impuesto es (0).

En el caso concreto el *a quo* acogió la posición del Consejo de Estado fijada en sentencia de 28 de febrero de 2013 expediente 050012331000200603815-01(18673), que desarrolla la última posición expuesta y, por esto, determinó que como el contribuyente está exento del impuesto de industria y comercio, como lo establece el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003, la base gravable por el año gravable 2008 es (0) pesos y, en consecuencia, el impuesto de avisos y tableros es (0) pesos por el mismo periodo gravable.

En consecuencia, la sanción que le fuere impuesta, deviene ilegal lo que da lugar a acceder a las pretensiones de la demanda.

De acuerdo con los artículos 188 de la Ley 1437 de 2011 y 19 de la Ley 1395 de 2010, condenó en costas al municipio de Medellín, y fijó como agencias en derecho la suma de \$20.000.000.

La Magistrada Yolanda Obando Montes, salvó voto parcial, en cuanto a la condena en costas, porque consideró que no se encuentra acreditada la causación de las costas y agencias en derecho en la cuantía señalada, de manera que no se cumple con la regla contenida en el artículo 392 numeral 9 del Código de Procedimiento Civil, además no es procedente la condena, cuando la parte demandante no la solicita.

El Magistrado Álvaro Cruz Riaño, aclaró el voto, para señalar que en la sentencia proferida el 29 de marzo de 2012, de la que fue ponente, se fijó una tesis contraria a la de la presente providencia, en razón a que para la fecha en que profirió el fallo el precedente jurisprudencial sostenía la tesis de independencia del impuesto de avisos y tableros frente al impuesto de industria y comercio.

RECURSO DE APELACIÓN

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpone recurso de apelación con el fin de que sea revocada la sentencia. Los motivos de disenso son los siguientes:

La sentencia contraría los artículos 287 y 294 de la Constitución Política, al vulnerar la autonomía territorial, todo porque el municipio de Medellín como entidad territorial es la única que puede conceder exenciones sobre los tributos de su propiedad.

El numeral 4 del artículo 148 del Acuerdo 57 de 2003, exoneró a las entidades cooperativas, del pago del impuesto de industria y comercio y no del pago del impuesto de avisos y tableros.

El impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador propio, colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública. Si bien la base gravable es la del impuesto de industria y comercio no pierde su calidad de tributo autónomo y, por lo tanto, no podía predicarse la extensión del beneficio tributario de exención del impuesto de industria y comercio al impuesto de avisos y tableros.

Con el criterio fijado por el *a quo* se cambian las reglas bajo las cuales el municipio estableció la exención para las cooperativas, solo para el pago del

impuesto de industria y comercio. Además, se le está autorizando a las cooperativas para que no presenten declaraciones de industria y comercio.

De otra parte, para que una entidad territorial otorgue un beneficio tributario a un contribuyente es obligatorio de conformidad con el artículo 7 de la Ley 819 de 2003, hacer un análisis del impacto fiscal, que deberá ser explícito y compatible con el marco fiscal de mediano plazo. Y el municipio de Medellín al expedir el Acuerdo 57 de 2003, que exoneró el pago del impuesto de industria y comercio a las Cooperativas, solo hizo un análisis del impacto fiscal respecto de ese tributo y no del impuesto de avisos y tableros.

Solicita que no se condene en costas, toda vez que no obra prueba en el expediente de su causación, pues de conformidad con el artículo 188 del CPCA, solo habrá lugar a imponerla cuando en el expediente aparezca que se causaron, y el solo cambio jurisprudencial no puede dar lugar a su condena.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

La **demandante** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos en la demanda y su adición.

La **demandada** allegó escrito de conclusión, en el que ratificó todo lo expuesto en el recurso de apelación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público no rindió concepto.

CONSIDERACIONES

1. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo con el marco de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección establecer, si para el año gravable 2008, existía base gravable sobre la cual calcular el impuesto de avisos y tableros.

2. El impuesto de Avisos y Tableros. Reiteración jurisprudencial⁵

2.1 El impuesto de avisos y tableros se remonta al año 1913 cuando, mediante el artículo 1 literal k) de 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.

2.2 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.*

2.3 Como lo ha señalado la Sala⁶, una lectura armónica de las anteriores disposiciones permite considerar que el impuesto de avisos y tableros, creado para gravar el uso del espacio público según lo previsto en la Ley 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.

⁵ Si bien el Consejero Ponente salvó el voto en un caso similar [Exp. 2008-182-01 No. Interno (18767)], en esta oportunidad acoge la posición mayoritaria adoptada por la Sala.

⁶ Sentencia del 6 de diciembre de 2006, C.P.: Ligia López Díaz. Radicación: 850012331000200301139 01 (15628).

2.4 Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala⁷ ha precisado que i) el Impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador propio consistente en la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública y ii) que es complementario del impuesto de industria y comercio, lo que significa que su recaudo y liquidación se hace con dicho tributo, pues el sujeto pasivo es el responsable del impuesto de industria y comercio.

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 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.

2.5 El municipio de Medellín en el Acuerdo 057 de 2003⁸ reguló el Impuesto de Avisos y Tableros. Sobre el hecho generador⁹ dijo que está dado por 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; que el sujeto pasivo¹⁰ son las personas naturales o jurídicas, 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; la base gravable¹¹ será el total del impuesto de industria y comercio y la tarifa¹² será el 15% sobre el impuesto mensual de Industria y Comercio.

2.6 En relación con el impuesto de industria y comercio el Acuerdo 057 de 2003, en el artículo 31 fijó los elementos del tributo y, en su numeral 4, se refiere a la base gravable así:

BASE GRAVABLE: *El Impuesto de Industria y Comercio se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período gravable. Para determinarla se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, las deducciones relativas a Industria y Comercio, beneficios tributarios y*

⁷ *Ib.*

⁸ *Estatuto Tributario del Municipio de Medellín, aplicable al año gravable 2008, periodo en el que se causa el hecho generador del gravamen.*

⁹ *Artículo 48 numeral 4.*

¹⁰ *Artículo 48 numeral 2*

¹¹ *Artículo 48 numeral 5*

¹² *Artículo 48 numeral 6*

no sujeciones contempladas en los Acuerdos y demás normas vigentes.

De acuerdo con lo expuesto 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, los beneficios tributarios.

2.7 Por su parte el artículo 148 del Acuerdo 057 de 2003 establece que están exentas del impuesto de industria y comercio, entre otras entidades, las Cooperativas.

Con fundamento en esa norma el Municipio de Medellín, mediante la Resolución SH-17-0-0111 de 2004, reconoció a la demandante ese beneficio.

2.8 La Sección en sentencia del 17 de septiembre de 2014, Expediente 19584, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas¹³, se pronunció respecto a si la exención otorgada al impuesto de industria y comercio afecta la base gravable del impuesto de avisos y tableros.

(...)

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 exentas 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

¹³ En el mismo sentido se pronunció la Sala en la sentencia 18673 del 28 de febrero de 2013, entre las mismas partes, por el año gravable 2004 y en la sentencia 18767 del 18 de septiembre de 2014.

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.

...”

Por consiguiente, si la base gravable del impuesto de avisos y tableros es el total del impuesto de industria y comercio y si la contribuyente está exenta de ese impuesto, la base gravable del impuesto de avisos y tableros es cero (0) y, por tanto, el impuesto es cero (0).

2.9 Ahora, esta posición no vulnera los artículos 287 y 294 constitucionales, todo porque la Ley 14 de 1983 y el Acuerdo 057 de 2003, como quedó establecido, son claros en disponer que la base gravable del impuesto de avisos y tableros corresponde al total del impuesto de industria y comercio y, en dicho sentido, es la misma norma municipal, la que impide que la entidad territorial liquide ese tributo complementario en este caso.

Tampoco son de recibo los argumentos referidos a la falta de estudios de impacto fiscal al fijar la exoneración del impuesto de industria y comercio para las cooperativas y su incidencia en el de avisos y tableros, porque la Administración no puede alegar su falta de previsión para desconocer la forma de determinar la base gravable del impuesto dispuesto en la norma local.

2.10 Con fundamento en las anteriores consideraciones, en el caso concreto, como a la demandante le fue otorgada exención sobre el impuesto de industria y comercio, asunto que no se discute, lo cual opera directamente sobre la base gravable de ese tributo, que arrojó un impuesto total de cero (0) pesos, suma sobre la cual se debe liquidar la tarifa del impuesto complementario de avisos y tableros, el impuesto de avisos y tableros es cero (0), como en efecto lo hizo la demandante en su denuncia tributario.

3. Condena en costas

3.1 El Tribunal, en la sentencia apelada, señaló: *CUARTO: CONDENAR en costas a la parte demandada, conforme a los artículos 188 del CPCA, 392 del C.P.C., numeral 2º del Art 19 de la Ley 1395 de 2010 y los Acuerdos 1887 y 2222 de 2003, emanados de la Sala Administrativa del Consejo Superior de la Judicatura. Liquídense por Secretaria. Se fijan las agencias en derecho, en primera instancia en VEINTE MILLONES DE PESOS (\$20.000.000).*

3.2 En el recurso de apelación, la demandada solicitó que se le exonere de las costas a la que se le condenó en la sentencia del Tribunal, petición a la cual debe accederse, por las siguientes razones:

3.3 El artículo 188 del CPACA remite al Código de Procedimiento Civil para la liquidación y ejecución de la condena en costas, remisión que debe entenderse, en la actualidad, al Código General del Proceso¹⁴, que en su artículo 365 fija las reglas para tal efecto.

3.4 Para la Sala, atendiendo el tenor literal del 365 del CGP, en principio, la parte vencida en el proceso o en el recurso “*tendría que ser condenada a pagar las costas de ambas instancias*”. “*Sin embargo, tal circunstancia está sujeta a la regla del numeral 8, según la cual solo habrá lugar a condenar en costas cuando, en el expediente, aparezcan causadas y, siempre y cuando, estén probadas*”¹⁵, es decir, se reconoce como requisito específico para que haya lugar a la condena en costas que efectivamente se hayan causado y que la parte interesada haya aportado los medios de prueba idóneos que acrediten tal hecho¹⁶.

3.5 En otras palabras, conforme con el artículo 188 del CPACA, cuando el juez disponga sobre la condena en costas, tendrá que consultar las reglas previstas en la norma en cita, dentro de las que se encuentra la número ocho (8) que prevé que “[s]olo habrá lugar a costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación”.

¹⁴ El artículo 306 del CPACA prevé: “**ASPECTOS NO REGULADOS.** En los aspectos no contemplados en este Código se seguirá el Código de Procedimiento Civil en lo que sea compatible con la naturaleza de los procesos y actuaciones que correspondan a la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo”.

¹⁵ Cfr. la sentencia del 24 de julio de 2015, radicado Nro. 20485, C.P. C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

¹⁶ Cfr. la sentencia de esta Sección del 6 de julio de 2016, radicado Nro. 20486, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3.6 En el caso *sub examine*, en esta instancia se le está dando la razón a la parte demandante [Cooperativa de Consumo], por lo que, en principio, la parte vencida demandada [Municipio de Medellín], tendría que ser condenada a pagar las costas en ambas instancias [gastos o expensas del proceso y agencias del derecho]; sin embargo, como en el expediente no obra prueba que acredite que estas se causaron, no procede esta condena, por las razones expuestas en esta oportunidad.

Por lo anterior, la Sala revocara el numeral cuarto en cuanto condenó en costas a la parte demandada, en lo demás confirma la sentencia apelada.

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.- Por las razones expuestas, se **REVOCA** el numeral cuarto de la sentencia del 23 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, en su lugar: Se niega la condena en costas.

2.- **CONFÍRMASE** la sentencia apelada en lo demás.

3.- **DEVUÉLVASE** el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ