CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: **JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ**

Bogotá, D. C., veintisiete (27) de junio de dos mil diecinueve (2019)

Referencia:	NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación:	19001-23-33-000-2013-00005-01 (20885)
Demandante:	FAMILIA DEL PACÍFICO SAS
Demandado:	MUNICIPIO DE GUACHENÉ
Tema:	Impuesto de avisos y tableros años gravables 2009, 2010 y 2011. Hecho generador.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Guachené contra la sentencia del 22 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que decidió (ff. 246 a 270):

> Primero. Declarar la nulidad parcial de las Resoluciones 020 de 04 de junio de 2012, 053 de 03 de septiembre de 2012, 040 de 13 de agosto de 2012, 085 y 086 de 06 de noviembre de 2012, exclusivamente en lo relacionado con el impuesto de avisos y tableros, conforme a los motivos expuestos en la parte considerativa de esta sentencia.
>
> Segundo. En consecuencia y a título de restablecimiento del derecho, ordenar al municipio

de Guachené, Cauca, devolver a la Sociedad Familia del Pacifico S.A.S. la suma de ochocientos cinco millones doscientos noventa y ocho mil trescientos cuarenta y dos pesos (805.298.342), pagados por concepto de avisos y tableros por los años gravables 2009, 2010 y 2011, tal como consta en la copia del Recibo Oficial No. 004462.

Las sumas resultantes de esta condena se actualizarán en la forma como se indica en esta providencia, aplicando para ello la siguiente fórmula:

$$R = Rh \frac{\text{Índice Final}}{\text{Índice Inicial}}$$

El valor presente (R) se determina multiplicando el valor histórico (Rh), que es el valor cancelado por la demandante por concepto del impuesto de avisos y tableros por las vigencias 2009, 2010 y 2011, por el guarismo que resulta de dividir el índice final de precios al consumidor certificado por el DANE (vigente al último día del mes en que se ejecutoríe esta sentencia) por el índice inicial (vigente al último día del mes en que se realizó el pago).

Tercero. Negar la devolución de la suma de doscientos cincuenta y cinco millones novecientos noventa mil novecientos ochenta y tres pesos ($255.990.983), reclamada por la sociedad demandante como pago de intereses, por no estar acreditado su pago dentro del plenario.

Cuarto. Negar las demás pretensiones de la demanda.

Quinto. Condenar en costas a la parte demandada, conforme a lo expuesto en la parte considerativa de esta providencia. Liquídense por Secretaría las demás costas del proceso.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

En el mes de abril de 2010 y el 29 de abril de 2011, la demandante presentó declaraciones del ICA de los años gravables 2009 y 2010, respectivamente (ff. 5 y 6 ca).

Mediante el Requerimiento Especial nro. 007, del 10 de febrero 2012, el municipio demandado propuso modificar las anteriores declaraciones, en los siguientes aspectos: (i) determinar un mayor impuesto a cargo por el año gravable 2009 en la suma de 2.011.596.432 y por el período 2010 la cuantía de $2.044.150.471, como quiera que la tarifa aplicable correspondía al 7 por mil y no al 5 por mil, como lo había establecido la contribuyente; (ii) incluir el impuesto de avisos y tableros por los años gravables 2009 y 2010, con una tarifa del 15 %, aplicable sobre el impuesto de industria y comercio determinado, y (iii) formular las sanciones por extemporaneidad e inexactitud (ff. 10 a 16 ca).

Previa respuesta del requerimiento especial, el demandado expidió la Liquidación

Oficial de Revisión nro. 020, del 04 de junio de 2012, en los términos propuestos en el requerimiento especial (ff. 294 a 304 ca). Tras la interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación oficial, la Administración confirmó ese acto, a través de la Resolución 040, del 13 de agosto de 2012.

A efectos de cobrar las obligaciones determinadas en los anteriores actos administrativos, el municipio de Guachené libró Mandamiento de Pago nro. 051, del 31 de agosto de 2012. (ff. 95 a 98 c 1). Al resolver el recurso de reposición interpuesto contra el acto que negó las excepciones planteadas[1], la demandada, mediante la Resolución 086, del 06 de noviembre de 2012, revocó de manera parcial la Liquidación Oficial de Revisión 020, del 04 de junio de 2012, en el sentido de eliminar la sanción por inexactitud impuesta y, como consecuencia de ello, modificó la orden de pago del mandamiento (ff. 25 a 33).

Por otra parte, en el mes de abril de 2012, la actora presentó la declaración del ICA del período fiscal 2011. La anterior declaración se propuso modificar en el Requerimiento Especial nro. 024, del 08 de junio de 2012. Concretamente, se formuló: (i) aumentar el impuesto determinado al monto de $2.279.267.506, en aplicación de la tarifa del 7 por mil; (ii) determinar el impuesto de avisos y tableros con una tarifa aplicable del 15 % sobre el ICA liquidado, y (iii) plantear sanción por inexactitud (ff. 35 a 42).

En los términos propuestos en el prenotado requerimiento especial, el ente demandado expidió la Liquidación Oficial de Revisión nro. 053, del 03 de septiembre de 2012. Previa interposición del recurso de reconsideración contra la liquidación, la autoridad tributaria expidió la Resolución 085, del 06 de noviembre de 2012, que revocó, parcialmente, la liquidación oficial, en el sentido de excluir la sanción por inexactitud impuesta (ff. 44 a 52).

La presente demanda, únicamente cuestiona el impuesto de avisos y tableros de los años gravables 2009 a 2011, determinado en los actos acusados.

Igualmente, se detalla que, con ocasión de los actos acusados y del procedimiento del cobro coactivo que adelantó el municipio, pagó el impuesto de avisos y tableros determinado para las vigencias fiscales 2009 a 2011, junto con los intereses liquidados, para un total de $1.062.289.325.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

[1] La Administración, mediante la Resolución 069, del 04 de octubre de 2012, negó las excepciones formuladas contra el mandamiento de pago (ff. 76 a 86).

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, previsto en el artículo 138 del CPACA, Familia del Pacífico SAS formuló las siguientes pretensiones (ff. 118 a 140 c 1):

> 1.- Que declaren la nulidad de los actos administrativos relacionados en el acápite de actos administrativos demandados, en cuanto hace a la liquidación del impuesto de avisos y tableros [se refiere a las resoluciones 020, del 04 de junio de 2012; 040, del 13 de agosto de 2012; 086, del 06 de noviembre de 2012; 053 del 03 de septiembre de 2012, y 085, del 06 de noviembre de 2012].
>
> 2.- Que restablezca el derecho de mi mandante, para lo cual les solicito que:
>
> a.- Declaren que Familia del Pacifico SAS no es sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros en el municipio del Guachené.
>
> b.- Declaren que Familia del Pacifico SAS no tiene la obligación de liquidar y pagar el impuesto de avisos y tableros en el municipio de Guachené en los períodos gravables de 2009, 2010 y 2011.
>
> c.- Condenen al municipio demandado a devolver a Familia del Pacifico SAS las sumas de dinero que fueron pagadas al municipio de Guachené por concepto de (i) impuesto de avisos y tableros en el municipio de Guachené; (ii) los intereses pagados calculados sobre el impuesto indebidamente liquidado.
>
> Las sumas que corresponden a los conceptos anteriores, se discriminan así:
>
> La suma de ochocientos seis millones doscientos noventa y ocho mil trescientos cuarenta y dos pesos ($806.298.342) que por ese concepto del impuesto de avisos y tableros pagó indebidamente la compañía, por los años sobre los cuales se demanda, esto es, 2009, 2010 y 2011, que por cada año corresponden a las siguientes cuantías:
>
> Año 2009: $255.711.411
> Año 2010: $259.849.536
> Año 2011: $289.737.395
>
> La suma de doscientos cincuenta y cinco millones novecientos noventa mil novecientos ochenta y tres pesos ($255.990.983) que pagó indebidamente por concepto de intereses sobre la suma anterior.
>
> d.- Condenen al municipio demandado a pagarle a Familia del Pacifico S.A.S. los intereses de plazo o de mora a la tasa más alta autorizada por la ley desde la fecha en que la compañía hizo indebidamente el pago de las sumas de la pretensión anterior, hasta la fecha en que el municipio de Guachené las devuelva efectivamente.
>
> f. (sic) Condenen en costas al demandado.

A los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos: 35 del CCA; 37 de la Ley 14 de 1983, 742 del ET, y el artículo 54 del Acuerdo 10 de 2008. El concepto de la violación se sintetiza así:

Manifestó que, a la luz del artículo 54 del Acuerdo 10 de 2008 y del artículo 37 de la Ley 14 de 1983, no realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, en la medida en que no fijó avisos, vallas o tableros en espacio público o en lugar privado visible desde el espacio público. En apoyo de lo anterior citó la sentencia del 27 de abril de 2001, proferida por el Consejo de Estado (exp. 11897, CP María Inés Ortiz Barbosa).

Afirmó que, contrario a lo aducido por la Administración, para que surja la obligación de liquidar y pagar el impuesto de avisos y tableros, no basta con que la demandante sea sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, pues, además de ello, debe confluir la colocación de avisos que sean visibles al público.

Asimismo, planteó que hubo vulneración de los artículos 35 del CCA y 742 del ET, debido a que, en el mes junio de 2006, antes de que en el 2008 se creara el municipio de Guachené, la demandante informó al municipio de Caloto la ubicación de la planta industrial y el desmonte del único aviso que la sociedad tenía en el espacio público. Que, desde esa fecha, no ha fijado ningún aviso, valla o tablero en espacio público o privado con visibilidad desde el espacio público, de tal manera que no era sujeto pasivo del impuesto de avisos y tableros en los períodos 2009 a 2011.

Consideró que la anterior prueba debió ser valorada por el demandado, ya que, si bien en el año 2006 no existía Guachené, lo cierto es que desde ese momento la actora puso en conocimiento el desmonte de avisos al público, a quien era en ese momento la autoridad tributaria del lugar de su sede fabril.

Por otra parte, calificó como pago indebido la suma de $1.062.289.325, correspondiente al monto sufragado por concepto de impuesto de avisos y tableros de los períodos 2009 a 2011, más los intereses. Que dicha cifra debe ser reintegrada.

Contestación de la demanda

El municipio de Guachené se opuso a las pretensiones de la demanda y se pronunció sobre los cargos de violación, así (ff. 188 a 199 c 1):

Precisó que el municipio de Guachené, al momento de expedir los actos demandados, aplicó el artículo 200 del Decreto 1333 de 1986 y no el artículo 54 del Acuerdo 10 de 2008. La razón para inaplicar el artículo 54 ibidem, consistió en

que esa disposición contrariaba la Constitución y la ley, debido a que modificó el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, tal como había sido regula desde el artículo 37 de la Ley 14 de 1986.

Expuso que, según jurisprudencia de esta corporación, si bien el impuesto de avisos y tableros fue creado como un tributo autónomo, conforme a la letra k) del artículo 1.º de la Ley 97 de 1913, lo cierto es que con la expedición de la Ley 14 de 1983, particularmente con el artículo 37, se ordenó que dicho impuesto se incorporara como complementario del impuesto de industria y comercio, pero, adicionalmente, estableció que ambos impuestos compartirían el mismo hecho generador, esto es, el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios. En ese orden de ideas, manifestó que bastaba la realización del hecho generador del impuesto de industria y comercio para que surgiera la obligación tributaria del impuesto de avisos y tableros. Para sustentar su tesis, citó la sentencia del 16 de marzo de 2011, proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, (exp. 17720, C.P. Martha Teresa Briceño).

Finalmente, insistió en que, desde la Ley 14 de 1983, el hecho generador del impuesto de avisos y tableros no consiste en la fijación de avisos, vallas o tableros en espacio público o en espacio privado a la vista desde el espacio público, como sucede con el impuesto de publicidad visual exterior establecido en la Ley 140 de 1994.

Propuso la excepción genérica, prevista en el artículo 306 del CPC.

Sentencia apelada

El 22 de octubre de 2013, el Tribunal Administrativo del Cauca, accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda. Las razones de la decisión se resumen así (ff. 246 a 270 c 2):

El tribunal consideró que, de acuerdo con la Ley 97 de 1913, el hecho generador del impuesto de avisos y tableros consiste en anunciar la actividad industrial, comercial o de servicios mediante la colocación de avisos y tableros visibles al público. Sobre el particular, adujo que para la causación del impuesto referido, deben concurrir las siguientes situaciones: (i) uso de espacio público para difundir el nombre comercial o acreditación de la actividad, establecimiento o productos a través de avisos y tableros; (ii) tener la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, y (iii) liquidar a título del impuesto de industria y comercial algún valor a cargo.

Precisó que ni la Ley 14 de 1983 ni el Decreto 1333 de 1986 derogaron el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, prescrito en la Ley 97 de 1913, de tal

forma que los actos acusados, al no demostrar la realización del hecho generador, adolecían de nulidad. En todo caso, la anulación de los actos fue parcial, en la medida en que los cuestionamientos de la demandante se circunscribieron a la glosa que determinó el impuesto de avisos y tableros, sin que hubiere objetado las demás glosas de los actos demandados.

Ordenó la devolución de la suma de $805.298.342, cifra que corresponde al pago del impuesto de avisos y tableros de los años gravables 2009 a 2011. En torno a la solicitud de devolución de lo pagado por intereses, el tribunal negó la pretensión, por cuanto no se acreditó el pago de ese concepto.

Recurso de apelación

El demandado interpuso recurso de apelación y solicitó que se revocara la sentencia de primer grado (ff. 275 a 284).

Señaló que, a partir del estudio sistemático de las normas relativas al impuesto de industria y comercio y complementarios, el artículo 37 de la Ley 14 de 1983, que adoptó lo dispuesto en el artículo 1.º, letra k) de la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915, dispuso que el impuesto de avisos y tableros, además de ser complementario del ICA, tuviera el mismo hecho generador que aplica al impuesto de industria y comercio, por lo que el hecho imponible ya no consistía en la colocación de avisos, vallas o tableros en el espacio público.

En sustento de lo anterior, aclaró que el artículo 90 de la Ley 14 de 1983 derogó todas las disposiciones que le fueran contrarias y ello incluía las previsiones del impuesto de avisos y tableros contenidas en las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915.

Precisó que si bien el artículo 10 del Decreto 3070 de 1983, reglamentario de la Ley 14 de 1983, se refiere al impuesto de avisos y tableros como aquel que se aplica a toda modalidad de aviso, valla y comunicación al público, tratándose de un decreto, este solo puede clarificar o describir elementos contenidos en la misma ley y no puede adicionar elementos que resulten contrarios a la misma. Por lo tanto, en aplicación del artículo 12 de la Ley 153 de 1887, la demandada inaplicó la norma referida, al vulnerar la Constitución y la ley.

Agregó que, en virtud del principio de autonomía de los entes territoriales, el Decreto Ley 1333 de 1986 (Código de Régimen Municipal) compiló la Ley 14 de 1983 y, además, en su artículo 200 estableció el impuesto de avisos y tableros como complementario del ICA.

En relación con la orden de devolver lo pagado por el impuesto de avisos y tableros de las vigencias discutidas y la condena en costas impuesta a la demandada,

manifestó que en caso de acogerse los argumentos del recurso, tales decisiones serían revocadas.

Alegatos de conclusión

La parte demandante señaló que, contrario a lo aducido por la parte recurrente, el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 únicamente modificó la tarifa y la base gravable del impuesto de avisos y tableros previsto en las leyes 84 de 1913 y 97 de 1915, mas no derogó las disposiciones que regulan el referido impuesto.

Agregó que no era cierto que el legislador haya creado un idéntico hecho generador para los impuestos de industria y comercio, y de avisos y tableros, ya que ello conllevaría una doble imposición. En todo lo demás, reiteró los planteamientos de la demanda (ff. 305 a 313).

A su turno, la parte demandada, insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y en el recurso de apelación (ff. 314 a 319).

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público solicitó confirmar la sentencia apelada (ff. 320 a 324 vto.), pues, en su criterio, el hecho generador del impuesto de avisos y tableros consiste en que el sujeto pasivo del ICA haya instalado avisos, vallas o tableros en el espacio público.

Como la demandante durante los periodos discutidos no fijó avisos ni vallas en espacio público, no fue sujeto pasivo del tributo.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala debe decidir la legalidad de los actos demandados, atendiendo a los cargos de apelación que la parte demandada formuló contra la sentencia del 22 de octubre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo del Cauca, que accedió parcialmente a las pretensiones de la demanda.

Concretamente, se debe establecer si la sociedad demandante realizó el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, durante los años gravables 2009, 2010 y 2011 en el municipio de Guachené (Cauca).

La sentencia se elaborará de acuerdo con el criterio mayoritario plasmado por la Sala en la sentencia del 15 de noviembre de 2018 (exp. 22041, CP: Jorge Octavio

Ramírez Ramírez), entre otras providencias. En todo caso, el magistrado ponente se reservará el derecho de aclarar la providencia, en relación con el análisis sobre el aspecto material del hecho generador del impuesto de avisos y tableros.

2- Como se indicó en el planteamiento del problema jurídico, corresponde a la Sala pronunciarse respecto de la legalidad de las resoluciones: (i) 020, del 04 de junio de 2012 y 053, del 03 de septiembre de 2012, por los que el municipio de Guachené modificó las declaraciones privadas del ICA de los años gravables 2009, 2010, y 2011, presentadas por la demandante; (ii) las resoluciones 040, del 13 de agosto de 2012 y 085, del 06 de noviembre de 2012, que desataron los recursos de reconsideración interpuestos contra las anteriores liquidaciones, y (iii) la Resolución 086, del 06 de noviembre de 2012, que revocó parcialmente la Liquidación Oficial de Revisión 020, del 04 de junio de 2012. Al efecto, se evaluará si la actora realizó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros en el municipio de Guachené (Cauca).

Se extrae de los argumentos del demandado, que la posición del municipio consiste en que el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 subrogó el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, regulado en las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915. Tal variación consistió en que el hecho generador del impuesto de avisos y tableros sería la realización de una actividad comercial, industrial y de servicios, gravada con el impuesto de industria y comercio. Por ello, estimó que la causación del impuesto complementario no proviene de la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública o que den a la vía pública.

Por su parte, la demandante sostuvo que el hecho generador del impuesto de avisos y tableros sí depende de la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública o que den a la vía pública, dado que el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 no subrogó el hecho generador de ese tributo, sino que modificó la forma de recaudo y la base gravable del mismo.

Teniendo en cuenta la tesis del municipio demandado, en este proceso no se debate si la actora instaló avisos, tableros o vallas visibles al público, sino que se cuestiona si a partir de la Ley 14 de 1983, la causación del impuesto de avisos y tableros no requiere de la colocación de dichos avisos.

Al respecto, conviene registrar que, en los términos indicados por la Sala mayoritaria en la sentencia del 15 de noviembre de 2018 (exp. 22041, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez), las principales normas que han regulado el ICA fueron descritas por la Sala, como pasa a indicarse:

> 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".

Como lo ha señalado la Sala, 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 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 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 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.

(…) [P]ara 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 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.

Por su parte, los artículos 54, 55 y siguientes del Estatuto Tributario de Guachené, adoptado mediante el Acuerdo 010 del 03 de marzo de 2018, establecen que el impuesto de avisos y tableros deberá ser liquidado y pagado por todas las actividades industriales, comerciales y de servicios, como complemento del impuesto de industria y comercio, siempre que el contribuyente coloque vallas,

avisos, tableros y emblemas en la vía pública, en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público, o la colocación de avisos en cualquier clase de vehículos. La tarifa aplicable equivale al 15 % sobre el valor determinado como impuesto de industria y comercio.

En criterio de la Sala[2], una lectura sistemática de las anteriores disposiciones permite dilucidar 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, sino que, cuando el artículo 37 de la Ley 14 de 1983 se refiere al impuesto autorizado por las leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, no es otro distinto al previsto para gravar la colocación de avisos en las vías públicas o en el espacio público.

En el caso concreto, la Administración indicó que Familia del Pacífico SAS era sujeto pasivo del impuesto complementario de avisos y tableros por ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, esto es, porque realizó una actividad industrial gravada con el ICA (elaboración de productos de higiene, aseo, entre otros, f. 88). Particularmente, el municipio indicó lo siguiente (f. 21):

> En lo referente a la inspección solicitada, para constatar la existencia de avisos y tableros en las instalaciones de Familia, el despacho considera que la base gravable del impuesto de avisos y tableros acorde al Decreto 1333 de 1986 está dada por la presencia del ICA generado dentro de los 3 tipos de hechos generadores que puede practicar el contribuyente. Aquí no depende de la colocación de los avisos o vallas en el espacio público, como pretende el recurrente.

Consecuente con la posición asumida, la Administración no recaudó pruebas para demostrar que la actora colocó avisos, tableros o vallas en lugares públicos o privados visibles desde el espacio público. De hecho, la sustentación de la glosa se limitó a insistir en que el hecho generador del referido impuesto era la realización de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio.

Así, se evidencia que la postura de la Administración desatendió el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, conforme a la jurisprudencia que fue anunciada en el inicio de las consideraciones, además de que en el plenario no existen pruebas que acrediten que, en la demandante, concurre la calidad de sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio con la del impuesto de avisos y tableros (sentencia del 12 de diciembre de 2018, (exp. 21929, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez). No prospera el cargo.

---

[2] Sentencias del 6 de diciembre de 2006, exp. 15628, C.P.: Ligia López Díaz; del 19 de julio de 2017, exp. 20870, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez y del 12 de diciembre de 2018, exp. 21929, C. P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

3- Finalmente, en relación con la condena en costas, el numeral 8.º del artículo 365 del CGP (aplicable por remisión del artículo 188 del CPACA) establece que solo habrá lugar a condena en costas cuando en el expediente aparezca que se causaron y en la medida de su comprobación.

En el caso concreto, la Sala advierte que no existen elementos de prueba que demuestren o justifiquen las erogaciones por concepto de costas en ninguna de las dos instancias, así que no procedía la condena impuesta en el ordinal quinto de la decisión de primera instancia.

En estos términos, la Sala, revocará el ordinal quinto de la providencia recurrida y, en lo demás, se confirmará la decisión.

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

1. **Revocar** el ordinal quinto de la sentencia de primera instancia. En su lugar:

   Quinto. Sin lugar a condena en costas.

2. En lo demás, **confirmar** la sentencia apelada.

3. Sin costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al tribunal de origen. Cúmplase.

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

JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
Presidente de la Sección

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Ausente con excusa

MILTON CHAVES GARCÍA

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ