

IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Causación. No sólo está sujeta a la notificación del acto de la autoridad ambiental que otorga el registro de la valla, como lo prevé el artículo 4 del Acuerdo 111 de 2003, sino también a la realización del hecho que da origen a la obligación tributaria, es decir, la permanencia de la valla desde su instalación hasta su retiro (art. 7 ib), de modo que el registro determina la causación del impuesto cuando el sujeto pasivo lo solicita, mientras que cuando se instala la valla sin surtir ese trámite la causación la determina la instalación de la misma / **IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Causación.** El Acuerdo 111 de 2003 se debe interpretar en concordancia con la Ley 140 de 1994, que autorizó el gravamen a la publicidad exterior visual, Ley que la Sala interpretó en sentencia 12646, en el sentido de que la tarifa del impuesto es exigible a todos los sujetos que, con o sin autorización de la autoridad ambiental, incurran en el hecho gravado, esto es, la instalación de vallas de tamaño igual o superior a 8 m² / **IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Hecho gravable.** Es la instalación de vallas con una dimensión igual o superior a 8 m²

Según el demandante, en los actos administrativos demandados la Secretaría de Hacienda Distrital determinó que el impuesto a la publicidad exterior visual se causa con la colocación de la valla lo que, a su juicio, desconoce lo previsto en el artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003, según el cual la exigibilidad del tributo surge con la notificación del registro de la valla por parte del DAMA. Lo primero que debe advertirse es que los elementos estructurales del tributo a la publicidad exterior visual deben guardar entre sí una estrecha relación, pues es a partir de la materialización del hecho generador que surge la obligación tributaria en cabeza de aquellas personas, naturales o jurídicas, a quienes la norma les asigna la calidad de sujetos pasivos de la obligación. Bajo ese entendido, el hecho gravable del impuesto a la publicidad visual exterior, de conformidad con el artículo 3º del Acuerdo 111 de 2003, lo constituye la colocación de vallas con una dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados, hecho gravable que al materializarse se denomina hecho imponible, siendo ese el momento en el que surge la obligación tributaria en cabeza del contribuyente. Sin embargo, el nacimiento del crédito fiscal, no necesariamente coincide con el momento en que éste se hace exigible (causación), pues dentro de la autonomía de que gozan los concejos municipales y distritales, estos pueden supeditar la causación del gravamen a la ocurrencia de un hecho posterior, como sucede con lo dispuesto en el artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003, en el que la exigibilidad del pago del impuesto a la publicidad exterior visual quedó sujeta a la notificación del acto que otorga el registro de la valla por parte de la autoridad ambiental. No obstante lo anterior, la Sala advierte que el artículo 7º del mismo acuerdo establece otro momento de causación del impuesto, al indicar: *“Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”*, lo cual indica que la exigibilidad del pago del impuesto no sólo está sujeta a la autorización de la entidad ambiental, sino también a la realización del supuesto fáctico que da origen a la obligación tributaria, es decir, a la permanencia de una valla desde el momento de su colocación hasta su retiro. En ese sentido, es menester precisar que la interpretación del Acuerdo 111 de 2003, debe realizarse de forma concordante con la Ley 140 de 1994, que autorizó el gravamen a la publicidad exterior visual, tema sobre el cual conviene reiterar la interpretación dada por esta Corporación a la Ley 140 de 1994 en la sentencia 12646, a la que antes se hizo referencia, según la cual, la tarifa del tributo debe ser exigible a todos los sujetos que incurran en el hecho gravado, esto es, la colocación de la valla, lo cual, a su vez, fue reiterado en el Concepto 1498 de 12 de agosto de 2003, expedido por la Sala de Consulta y Servicio Civil, que señaló: *La Sala considera que la ley 140 busca gravar la utilización del espacio público por*

la publicidad exterior visual y autoriza para ello una tarifa independiente a la señalada para la colocación de avisos y tableros, que es complementaria del impuesto de industria y comercio, pues aquella se hace exigible no sólo a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, sino a todos aquellos que incurran en el hecho gravado, esto es, colocar vallas de tamaño igual o superior a 8 metros cuadrados. Y esto es así, porque el hecho gravable no solo es ejecutado por aquellas personas naturales o jurídicas autorizadas por la autoridad ambiental para fijar vallas, sino también por otros sujetos que, sin la mencionada autorización, incurrían en el hecho generador del tributo y que, por ello, adquieren la calidad de sujetos pasivos del gravamen. Además, el registro de la valla que haga la autoridad ambiental, es un elemento accidental del tributo de publicidad exterior visual, cuyo fin último para efectos fiscales, no es otro diferente a hacer efectivo el cumplimiento de la obligación sustancial, es decir, el pago del tributo una vez consolidado el hecho generador del gravamen. El artículo 30 del Decreto Distrital 959 de 2000, determinó sobre esta formalidad: Registro. El responsable de la publicidad deberá registrarla a más tardar dentro de los diez (10) días hábiles anteriores a su colocación, ante el DAMA quien reglamentará y supervisará el cumplimiento de lo previsto en el presente acuerdo. Este registro será público. Para efectos del mismo el responsable o su representante legal deberán aportar por escrito y mantener actualizados los siguientes datos: (...) Cualquier cambio de la información de los literales a) b) y c) deberá ser avisado dentro de los tres (3) días siguientes a la entidad responsable de llevar el registro quien es responsable de su actualización. Para efectos sancionatorios, la no actualización de la información equivale al no registro. Para dar cumplimiento a lo anterior el DAMA deberá crear un formato único de registro y llevar un sistema de información que haga posible conocer las condiciones en que se encuentra la publicidad exterior visual en relación con sus obligaciones frente al distrito” (Resalta la Sala). Si bien es cierto, para efectos fiscales el registro determina el momento de la causación del impuesto, esto sólo es aplicable para los casos en que el sujeto pasivo lo haya solicitado, pues en los casos en que simplemente instaló la valla sin surtir, previamente, el trámite del registro, el momento de la causación es la instalación de la valla porque, de no ser así, este hecho no quedaría sujeto al tributo, que es precisamente lo que buscó evitar la Administración al expedir la normativa indicada al inicio de las consideraciones.

FUENTE FORMAL: LEY 140 DE 1994 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTÁ - ARTICULO 3 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 4 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 7 / DECRETO DISTRITAL 959 DE 2009 - ARTICULO 30

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 1112 DE 2005 (26 de septiembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCIÓN SHD-000203 DE 2005 (27 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCIÓN SHD-000530 DE 2006 (27 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCIÓN SHD-000328 DE 2007 (17 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCIÓN SHD-000386 DE 2008 (30 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCIÓN SHD-000478 DE 2009 (29 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 16 (PARCIAL) No Anulado

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del asunto es la siguiente: Se estudió la

legalidad de apartes del Concepto 1112 del 26 de septiembre de 2005, así como del párrafo del artículo décimo sexto de las Resoluciones 000203 de 2005, 000530 de 2006, 000328 de 2007, 000386 de 2008 y 000478 de 2009, actos en los que la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá se refirió al momento de causación del impuesto a la publicidad exterior visual. La Sala confirmó el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que negó la nulidad de las disposiciones acusadas, por cuanto concluyó que en ellas la administración no usurpó la competencia del concejo distrital, pues no determinó el momento de la causación del tributo, sino que precisó la oportunidad para el cumplimiento de la obligación formal de presentar la declaración del mismo en los casos en que se instala una valla sin la autorización de la autoridad ambiental. Precisó que la causación del impuesto a la publicidad exterior visual en Bogotá no sólo está sujeta a la notificación del acto de la autoridad ambiental que otorga el registro de la valla, como lo prevé el artículo 4 del Acuerdo 111 de 2003, sino también a la permanencia de la valla desde su instalación hasta su retiro (art. 7 ib), es decir, que el registro determina la causación del impuesto cuando el sujeto pasivo lo solicita, mientras que en los casos en que se instala la valla sin surtir ese trámite la causación la determina la instalación de la misma.

NOTA DE RELATORIA: Sobre la interpretación de la Ley 140 de 1994 se cita la sentencia de la Sección Cuarta de 12 de junio de 2002, Radicación número: 17001-23-31-000-2000-00006-01(12646), M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié.

AUTONOMIA IMPOSITIVA DE LAS ENTIDADES TERRITORIALES - Alcance / IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL - Creación legal y evolución normativa / IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Elementos

Partiendo del principio político según el cual no hay tributo sin representación, el artículo 338 de la Constitución Política determinó que los órganos de elección popular, tanto del nivel nacional, como de los descentralizados territorialmente, pueden establecer contribuciones fiscales y parafiscales, para lo cual la ley, las ordenanzas y los acuerdos, son el medio dispuesto para determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria. En ese sentido, los artículos 287 y 313 ibídem, facultaron a los concejos municipales para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, siempre y cuando el establecimiento de los mismos, sea acorde con un marco legal previamente determinado. Para el caso de los tributos a la publicidad exterior visual y el de avisos y tableros, el artículo 1º de la Ley 97 de 1913 autorizó al Concejo de Bogotá para crear y organizar el cobro del mismo, al señalar: "*Artículo 1º. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...) k) Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público (...)*" (Resalta la Sala). Con la entrada en vigencia de la Ley 84 de 1915, dicha autorización se hizo extensiva a los demás órganos de representación popular del orden municipal, como se observa en el artículo 1º de la citada ley, que reza: "*Artículo 1º Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4 de 1913. a). Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1 de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones*". Con la expedición de la Ley 140 de 1994 se

reglamentó la publicidad exterior visual, entendida como “el medio masivo de comunicación destinado 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” siempre y cuando la valla que se instale sea igual o superior a 8 metros cuadrados. El artículo 14 de la citada ley, autorizó a los concejos municipales y distritales para “adecuar” el impuesto autorizado por las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, de manera “que cubriera la colocación de toda publicidad exterior visual”, lo cual fue interpretado por esta Corporación, así: “De esta forma, se advierte que mediante la Ley 140, se gravó la utilización del espacio público materializada mediante la publicidad exterior visual y se autorizó una tarifa independiente, exigible no solamente a los sujetos pasivos del impuesto de avisos y tableros, sino a todos aquéllos que incurran en el hecho gravado, respecto de cada valla de tamaño igual o superior a 8 metros cuadrados, limitado a cinco salarios mínimos mensuales legales en el año”. (Resalta la sala). Siguiendo los parámetros establecidos en la Ley 140 de 1994, el Concejo Distrital de Bogotá expidió el Acuerdo 111 de 2003, que determinó los elementos estructurales del impuesto de publicidad exterior visual, dentro de los que se encuentran: “Artículo 3. Hecho Generador. El Hecho Generador del impuesto a la publicidad exterior visual está constituido por la colocación de toda valla, con una dimensión igual o superior a ocho (8) metros cuadrados. Artículo 4. Causación. El impuesto a la publicidad exterior visual se causa al momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA otorga el registro de la valla, con vigencia de un año. (...) Artículo 7. Base gravable y tarifa. Las tarifas del impuesto a la publicidad exterior visual, por cada valla, serán las siguientes: (...) Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”. En consonancia con las anteriores disposiciones, la Secretaría Distrital de Hacienda expidió las Resoluciones 203, 530, 328, 386 y 478 del mes de diciembre de los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, respectivamente. En el párrafo del artículo décimo sexto de cada una de ellas, se dispuso que los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración, y pagar, dentro de los 10 días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla.

FUENTE FORMAL: CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 287 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 313 / CONSTITUCION POLITICA - ARTICULO 338 / LEY 97 DE 1913 - ARTICULO 1 LITERAL K / LEY 84 DE 1915 - ARTICULO 1 / LEY 140 DE 1994 - ARTICULO 14 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 3 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 4 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 7

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 1112 DE 2005 (26 de septiembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000203 DE 2005 (27 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000530 DE 2006 (27 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000328 DE 2007 (17 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000386 DE 2008 (30 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000478 DE 2009 (29 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 16 (PARCIAL) No Anulado

CONCEPTO 1112 DE 2005 Y RESOLUCIONES 000203 DE 2005, 000530 DE 2006, 000328 DE 2007, 000386 DE 2008 Y 000478 DE 2009 SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - No determinan ningún elemento del impuesto a la publicidad exterior visual sino que precisan la oportunidad para cumplir la obligación formal de presentación de la declaración del gravamen cuando se instala una valla sin autorización de la autoridad ambiental / CONCEPTO 1112 DE 2005 SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - No modificó el Concepto 1042 de 2004 de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital, pues este se refiere a los casos en que se solicita el registro de la valla a la autoridad ambiental / IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Hecho generador. Ocurre cuando se instalan vallas con una dimensión igual o superior a 8 m² / IMPUESTO A LA PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN BOGOTA - Se causa durante el tiempo en que la valla permanezca instalada

Del contenido de los apartes indicados, se evidencia que la Administración no determinó, como lo afirma el actor, ningún elemento del tributo de publicidad exterior visual, pues lo que hizo allí fue precisar la oportunidad para cumplir la obligación formal de presentación de la declaración del gravamen, en los casos en que se instaló una valla sin la autorización de la Autoridad Ambiental. Lo expuesto es consecuente con lo previsto en los artículos 3 y 7 del Acuerdo 111 de 2003, que previeron que el hecho generador del impuesto ocurre cuando se instala una valla con las dimensiones antes señaladas, y el gravamen se causa durante el término en que ésta permanezca instalada. Por las razones indicadas la Sala concluye que al expedir los actos administrativos cuyos apartes fueron demandados, la Administración no usurpó la competencia adscrita al concejo distrital, pues en ellos no determinó el momento de la causación del tributo y, además, fueron expedidos conforme con las facultades legales de que goza el Secretario Distrital de Hacienda según los términos de los artículos 16 y 130 del Decreto 807 del 1993, y 1 y 8 del Acuerdo 26 de 1998. Así mismo, queda desvirtuada la afirmación del actor, según la cual el Concepto 1112 de 2005, cambió la posición asumida inicialmente por la Administración en el Concepto 1042 de 2004, por lo que debió ser publicado, pues ambos implican circunstancias diferentes, que como se dijo, están amparadas por el acuerdo distrital referido. Lo anterior, por cuanto el Concepto 1042 de 2004 se refiere a los casos en los que se solicita a la Autoridad Ambiental el registro de la valla, mientras que el Concepto 1112 de 2005, hace referencia a los casos en que se coloca la valla, sin que medie dicha solicitud ante la entidad competente.

FUENTE FORMAL: LEY 140 DE 1994 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 3 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 4 / ACUERDO 111 DE 2003 - ARTICULO 7 / DECRETO DISTRITAL 959 DE 2009 - ARTICULO 30

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 1112 DE 2005 (26 de septiembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000203 DE 2005 (27 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000530 DE 2006 (27 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000328 DE 2007 (17 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000386 DE 2008 (30 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL -

ARTICULO DECIMO SEXTO (PARCIAL) No Anulado / RESOLUCION SHD-000478 DE 2009 (29 de diciembre) SECRETARIA DE HACIENDA DEL DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 16 (PARCIAL) No Anulado

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D.C., veintiocho (28) de agosto de dos mil trece (2013)

Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00031-01(19140)

Actor: ALVARO ANDRES DIAZ PALACIOS Y MAURICIO PIÑEROS PERDOMO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante la cual se negaron las pretensiones de la demanda.

ACTOS DEMANDADOS

Los demandantes, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo, solicitaron que se declare la nulidad de los apartes que se resaltan del Concepto N° 1112 del 26 de septiembre de 2005, expedido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda del Distrito Capital de Bogotá, que se transcribe a continuación:

"CONCEPTO 1112 DE 2005

CONSULTA

Plantea quien consulta que respecto del tema de la publicidad exterior visual existen dos conceptos que son diferentes que al no resultar simultáneamente congruentes generan ciertas situaciones respecto de la responsabilidad de quienes colocan vallas publicitarias o solicitan registro para instalarlas.

Precisa que el hecho generador del impuesto a la publicidad exterior visual conforme al artículo tercero del Acuerdo 111 de 2003 lo

constituye "la colocación de toda valla con una dimensión igual o superior a ocho metros cuadrados", mientras que la causación del impuesto conforme al artículo cuarto de la misma norma ocurre "al momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA otorga el registro de la valla con vigencia de un año".

Comenta que el DAMA cuenta con un término de 10 días para responder a las solicitudes de registro pero en ocasiones tarda más de un año.

Surgen entonces las siguientes

PREGUNTAS:

1. ¿Qué pasa cuando el DAMA notifica el acto mediante el cual otorga el registro de una valla, después de un año de haber sido solicitado, cuando ya la valla tuvo que desmontarse por culminación de la obra anunciada? Hacen esta pregunta porque informan que hay empresas que optan por instalar las vallas sin que hayan obtenido el correspondiente registro o sin haberlo siquiera solicitado, lo cual genera cierta inequidad respecto de las empresas que sí siguen el procedimiento establecido en la ley para poder instalar una valla, esperan que se les expida el registro y cumplen con el pago del impuesto correspondiente.

2. ¿Qué sucede cuando un particular hace uso de su derecho a trasladar la valla establecido en el artículo 42 del Decreto 959 de 2000, cuando ya se había pagado el impuesto en el primer inmueble y era preciso desmontar la valla y ubicarla en otro punto de la ciudad? ¿Se entiende pagado el impuesto respecto de la valla trasladada a un nuevo sitio, si se tiene en cuenta que es la misma valla solo que ubicada en otro sitio y que pagar nuevamente el impuesto constituiría una doble tributación?

3. En algunos casos, se solicita la renovación del registro de una valla y mientras se expide el acto correspondiente puede pasar mucho tiempo durante el cual la valla permanece fijada sin acto administrativo que lo autorice y sin que tenga por tanto que pagar el impuesto correspondiente, pues como se dijo, la causación la da es la notificación del registro y no la colocación de la valla. ¿Qué actuaciones tiene previstas la Secretaría de Hacienda para evitar la elusión del impuesto que se produce por este periodo muerto entre el vencimiento del registro y su renovación?

4. ¿Qué mecanismos prevé la administración para castigar a los evasores?; ¿Qué posición puede tomar la administración para evitar el desfase entre hecho generador y causación del impuesto?; Cuándo se den estos casos de colocación de vallas sin registro, ¿Se puede cobrar el impuesto por la colocación de la valla, así el registro salga mucho tiempo después, en cuyo caso se entendería que opera de manera retroactiva?

RESPUESTA

Las preguntas planteadas todas tienen relación con la ocurrencia de un hecho irregular por fuera del ordenamiento jurídico como es la colocación de vallas sin que previamente se haya obtenido el correspondiente registro, lo que hace que, de acuerdo al contenido de los artículos 3 y 4 del Acuerdo 111 de 2003, el inicio del hecho generador, esto es la colocación de la valla no coincida con el momento

de causación del tributo que sería la notificación del acto administrativo por medio del cual el DAMA otorga el registro de la valla.

En estricto sentido, la consulta más que reflejar una inconsistencia del ordenamiento jurídico tributario, devela la situación de los mecanismos de control ambiental frente a factores contaminantes de índole comercial como es la utilización de publicidad exterior visual, situación que es preciso poner en conocimiento de la respectiva autoridad que es el DAMA, estando por otro lado circunscrita nuestra competencia para pronunciarnos sobre temas atinentes a la interpretación de la normatividad tributaria distrital.

Como es de su conocimiento, en razón a la naturaleza y objeto de la entidad que usted dirige, lo concerniente al registro de las vallas y el régimen de sanciones para quien las coloque sin el mismo, se encuentran previstas en el Decreto 959 del 2000 compilatorio de los Acuerdos 1 de 1998 y 12 de 2000.

Ahora, en cuanto a la operatividad del tributo frente a la ocurrencia de esa situación disfuncional en la aplicación de las normas de control de la publicidad, abordaremos los casos descritos en los cuales se instalan las vallas pero no se tramita la autorización o no se expide la misma sino cuando ya va a terminar el tiempo durante el cual se pretendía fijar o cuando efectivamente ya se ha retirado.

Ante este fenómeno de facto, el inciso segundo del Artículo 7 del citado Acuerdo 111 de 2003, establece que "Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto", con lo cual evidentemente se hacen coincidentes para efectos tributarios el comienzo del hecho generador con la causación del impuesto; en otras palabras, durante el tiempo que permanezca la valla se está causando el impuesto, lo cual significa que independientemente de que se le haya proferido el registro de la valla por parte del Departamento Administrativo del Medio Ambiente, al instalar la valla se está causando el impuesto y resulta exigible por parte de la Administración Tributaria Distrital.

Ya específicamente en cuanto a las circunstancias de facto que se están presentando y sus efectos tributarios, debemos pronunciarnos diciendo que el registro de la valla será útil para identificar aspectos de la valla, los mensajes, arrendatarios o usuarios del espacio publicitario, pero no tendrá incidencia respecto de la causación del impuesto, pues como lo menciona el artículo 1 del Acuerdo 111 la causación del impuesto la da es la permanencia de la valla (léase "colocación de la valla") con lo cual el hecho generador y la causación resultan coincidentes.

1. ¿Qué pasa con las vallas que ya se encuentran instaladas?

Los artículos 37 y 38 del Decreto 959 de 2000 que corresponden a los mismos del Acuerdo 1 de 1998 establecen el procedimiento a seguir para el otorgamiento del registro de las mismas y la sanción en el evento de que no se obtenga dentro de determinado tiempo. **En cuanto al impuesto, así no se expida el registro el impuesto se causa por la permanencia de la valla y la administración tributaria distrital puede entrar a liquidar oficialmente el tributo con base en los elementos probatorios a su disposición, desde cuando se establezca su colocación.**

2. ¿Qué pasa cuando la valla se ha retirado sin que se haya expedido el registro de la valla?

En principio no pueden (sic) haber vallas instaladas sin el correspondiente registro, sin embargo al parecer lo que ha sucedido es que las empresas solicitan el registro y sin que el mismo haya salido proceden a la instalación de la valla. Inclusive en ocasiones alcanzan a retirarla antes de que se les expida el correspondiente registro. En este caso se dio el hecho generador del tributo y durante el mismo tiempo de permanencia se estuvo causando. **Probablemente quien solicitó el registro proceda a desistir de la petición, pero si la valla estuvo fijada y la administración puede probarlo se entiende causado el impuesto y es determinable y cobrable oficialmente.**

3. ¿Qué pasa cuando la valla nunca se instaló en espera de la respuesta del DAMA y al momento de expedirse el registro ya no va a ser utilizada?

El registro es una licencia o permiso para poder instalar una valla y, para circunstancias regulares, es el acto jurídico que da por causado el impuesto. Sin embargo, si no se ha dado el hecho imponible descrito en la norma como generador del tributo, no se considera que el mismo haya existido. El impuesto no se genera de manera formal sino por la realización del hecho gravable o imponible, y de tal forma que el mismo implique la obtención de una capacidad contributiva para quien lo realice.

Se ha hecho referencia en varios conceptos proferidos por este despacho a la definición de hecho generador y se ha dicho que el hecho gravado o hecho imponible o presupuesto de hecho es aquel definido expresamente en la ley, indicativo de capacidad jurídica y económica que al realizarse produce el nacimiento de la obligación tributaria.

El tratadista Pérez de Ayala señala que el hecho imponible debe configurarse sobre dos ideas fundamentales: la primera, que es un hecho jurídico de creación legal que la propia constitución ha exigido que se establezca por el legislador y, segunda, que el hecho previsto, en hipótesis, en abstracto, por la norma legal, debe revelar capacidad contributiva del sujeto obligado a pagar el correspondiente tributo.

Esta definición es clara en indicar que el concepto de hecho generador no solo envuelve un elemento jurídico consistente en la descripción que realiza la ley sobre el hecho o suceso generador de riqueza, sino un elemento económico, revelador de capacidad contributiva de quien realiza aquel hecho.

Resumiendo podemos decir que el hecho generador lo integra:

1. Un elemento jurídico o hecho descrito en la ley como gravado.
2. Un elemento económico, consistente en la capacidad contributiva del sujeto que realiza la conducta, la cual tiene su fuente en el hecho descrito en la norma.
3. Para el último caso en estudio, cuando se expide el registro pero no se fija la valla, ninguno de los elementos del concepto de hecho generador se entienden realizados y en consecuencia tampoco puede entenderse causado el tributo, a pesar de que formalmente así se encuentre definido.

4. ¿Qué pasa con el impuesto pagado por una valla que es trasladada de conformidad con el artículo 42 del Decreto 959 de 2000? ¿Hay necesidad de pagar otra vez el impuesto?

Consecuentes con el criterio de causación física y generación del impuesto plasmado en los renglones precedentes, dado que el hecho generador lo da la colocación de una valla en determinado lugar, que su traslado implica la adecuación a un nuevo régimen de control ambiental y que aún en el evento que tenga registro, su traslado implica la modificación del mismo y su revisión frente al ordenamiento jurídico y a nuevos elementos físicos y ambientales será un nuevo hecho generador y deberá pagarse el correspondiente tributo. Deberá en todos casos respetarse el contenido de las normas que regulan la instalación de las vallas, en la actualidad el Decreto 959 de 2000.

5. ¿Qué pasa si vence el periodo para el cual fue expedido el registro y hay demora en la solicitud y expedición de uno de renovación o extensión?

Si las autoridades ambientales encuentran que una valla ya no cuenta con registro vigente, deben proceder a ordenar su retiro. En cuanto al pago del impuesto, de conformidad con lo previsto en el artículo séptimo del Acuerdo 111 de 2003, por la sola permanencia de la valla se entiende causado el impuesto por un nuevo periodo gravable y deberá declararse y pagarse sin perjuicio de que las autoridades ambientales procedan a retirarla por no haberse expedido el correspondiente registro o su renovación.

En todas las circunstancias descritas en que el impuesto no se ha causado por la expedición del registro de la valla sino por la colocación misma en el espacio público, el momento de exigibilidad de las obligaciones tributarias será, desde la colocación de la valla o desde que se vence el registro y continúe colocada sin autorización, debiendo declarar y pagar la tarifa según el tiempo de permanencia.

Finalmente precisa el consultante que la circunstancia de que no sean coincidentes el hecho generador y la causación del gravamen ha generado circunstancias de evasión al pago del mismo e inequidad entre quienes cumplen con las normas exigidas para la colocación de vallas y pago del impuesto a la publicidad exterior, y quienes así no lo hacen. En tal sentido pregunta por los mecanismos que tiene prevista la administración para castigar a los evasores.

Al respecto le podemos comentar que el Estatuto Tributario de Bogotá tiene previstos unos procedimientos para fiscalizar y determinar los tributos de competencia de la Dirección Distrital de Impuestos, procedimientos que serían aplicables para este impuesto. No obstante se requiere de una estrecha coordinación entre autoridades ambientales y autoridades tributarias y en general la colaboración de toda la ciudadanía para evitar la evasión y de paso la contaminación del ambiente. Como presupuesto para tal efecto, existe la obligación para el DAMA de poner a disposición de la Secretaría de Hacienda la información sobre la base de datos de registros de vallas otorgados, sin perjuicio de que la misma Secretaría de Hacienda a través de programas especiales establezca un inventario de vallas efectivamente colocadas sobre las cuales es procedente adelantar el correspondiente proceso de determinación del tributo y hacerlo efectivo al responsable del mismo.

En cuanto a la posibilidad de cobro retroactivo del impuesto a la fecha de la solicitud del registro, es preciso diferenciar que independientemente del contenido del acto que concede el registro, y de la forma como opere el mismo, para efectos tributarios el sujeto pasivo responsable deberá entrar a tributar desde que la misma haya sido fijada, con o sin registro.

En cuanto a la pregunta de si se puede dar igual trato a un particular que no cancela el impuesto debido a que la administración se demora en la expedición del registro y el particular que violando todas las normas sobre publicidad exterior fija vallas sin solicitar el registro, le comentamos que el trato es igual para todas las personas, **pues quien aparezca como responsable del tributo por la colocación de vallas visibles desde el espacio público de tamaño superior a ocho metros deberá cumplir con la correspondiente obligación tributaria, independientemente de que se le expida el registro o no, y sin perjuicio de que a pesar que haya cancelado el tributo, al haber colocado una valla sin registro, las autoridades ambientales procedan a retirarla por no cumplirse con los requisitos para el otorgamiento del registro**". (Negrilla y subrayado original).

Así mismo, en escrito de corrección de la demanda, también solicitó la nulidad de los apartes que se subrayan, de las siguientes resoluciones:

Artículo Décimo Sexto de la Resolución SDH-000203 del 27 de diciembre de 2005 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.:

"ARTÍCULO DÉCIMO SEXTO: Plazos para declarar y pagar el impuesto de publicidad visual exterior. Los contribuyentes del impuesto de publicidad visual exterior, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro del término de los (10) diez días siguientes a la notificación del registro de la valla, emitida por el DAMA.

PARÁGRAFO: Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería, dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Artículo Décimo Sexto de la Resolución SDH-000530 del 27 de diciembre de 2006 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.:

"ARTÍCULO DÉCIMO SEXTO: Plazos para declarar y pagar el impuesto de publicidad visual exterior. Los contribuyentes del impuesto de publicidad visual exterior, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro del término de los (10) diez días siguientes a la notificación del registro de la valla, emitida por el DAMA".

PARÁGRAFO: Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería,

dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Artículo Décimo Sexto de la Resolución SDH-000328 del 17 de diciembre de 2007 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.:

"ARTÍCULO DÉCIMO SEXTO: Plazos para declarar y pagar el impuesto de publicidad visual exterior. Los contribuyentes del impuesto de publicidad visual exterior, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro del término de los (10) diez días siguientes a la notificación del registro de la valla, emitida por el DAMA".

PARÁGRAFO: Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería, dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Artículo Décimo Sexto de la Resolución SDH-000386 del 30 de diciembre de 2008 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.:

"ARTÍCULO DÉCIMO SEXTO: Plazos para declarar y pagar el impuesto de publicidad visual exterior. Los contribuyentes del impuesto de publicidad visual exterior, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro del término de los (10) diez días siguientes a la notificación del registro de la valla, emitida por el DAMA.

PARÁGRAFO: Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería, dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Artículo 16 de la Resolución SDH-000478 del 29 de diciembre de 2009 expedida por el Secretario Distrital de Hacienda de Bogotá D.C.:

"Artículo 16: Plazos para declarar y pagar el impuesto de publicidad visual exterior. Los contribuyentes del impuesto de publicidad visual exterior, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería dentro del término de los (10) diez días siguientes a la notificación del registro de la valla, emitida por el DAMA.

Parágrafo: Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería, dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Invocó como disposiciones violadas los artículos: 83, 95, 287, 313 ordinal 4º y 338 de la Constitución Política; 27 y 30 del Código Civil; 683 del Estatuto Tributario; 164 del Decreto 807 de 1993 y 3º, 4º y 7º del Acuerdo 111 de 2003.

Concepto de la violación.

El demandante expuso el concepto de la violación en los siguientes términos:

Manifestó que la Administración, al no publicar el concepto demandado que determinó la causación del impuesto a la publicidad exterior visual en el momento de la instalación de valla, trasgredió el artículo 164 del Decreto 807 de 1993, pues la posición asumida en el Concepto 1112 de 2005, implicó una modificación a la posición expuesta en el Concepto 1042 de 2004, según el cual el impuesto a la publicidad exterior visual se causa en el momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA (hoy Secretaría Distrital de Ambiente) otorga el registro que autoriza la colocación de la valla.

Se refirió a los artículos de la Constitución Política que fueron invocados como violados, para significar que la Administración no puede ejercer una actividad legislativa que corresponde al Congreso y al concejo distrital, al pretender modificar el momento de causación del impuesto a la publicidad exterior visual, so *pena* de violar el principio de legalidad.

Dijo que la modificación del momento de causación del impuesto a la publicidad exterior visual, traída en los actos acusados, viola el artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003, que determinó la causación del gravamen referido “...*al momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA otorga el registro de la valla*” y, además desborda las facultades legales de la Administración.

Explicó que el Acuerdo 111 de 2003 fijó como hecho generador del gravamen la colocación de toda valla con una dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados y anotó que el pago del impuesto se da dentro de los 10 días siguientes a la notificación de otorgamiento del registro por parte del DAMA. Esto, con el fin de demostrar que la Administración confunde los conceptos “*hecho generador*” y “*causación*” y hace exigible una obligación tributaria que no se ha causado.

Adujo que el hecho generador se da por la colocación de una valla, circunstancia que no implica la exigibilidad del tributo, pues dicha exigibilidad ocurre al momento de la notificación del acto administrativo que otorga el registro de la valla.

En ese sentido, dijo que el artículo 7º del Acuerdo 111 de 2003, que establece que *“mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”*, debe ser interpretado en armonía con el artículo 4º ibídem, es decir, tomando como causación del gravamen la notificación del acto de registro por parte del DAMA.

Consideró que las circunstancias descritas vulneran los artículos 83 y 95 de la Constitución Política, así como también el artículo 683 del Estatuto Tributario.

Finalmente, solicitó la suspensión provisional de los actos demandados pues, a su juicio, de un sencillo cotejo entre estos y la normativa superior se puede concluir que los actos acusados exceden los términos del ordenamiento superior.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La entidad demandada se opuso a las pretensiones de la demanda, por las siguientes razones.

Se refirió al marco legal del impuesto a la publicidad exterior visual, para lo cual citó los artículos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º y 7º de la Ley 140 de 1994, que definieron los elementos estructurales del gravamen.

Dijo que el artículo 1º del Acuerdo 1 de 1998, modificado por el artículo 8º del Acuerdo 12 de 2000, ambos expedidos por el concejo distrital, determinaron que antes de proceder a la instalación de una valla se debe obtener el registro correspondiente, siendo éste una licencia o permiso tendiente a autorizar la instalación de la valla, previo cumplimiento de los requisitos exigidos para el efecto.

Mencionó que el hecho generador del impuesto a la publicidad exterior visual lo constituye la instalación de toda valla con una dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados.

Al respecto, anotó que la obligación tributaria comprende dos aspectos autónomos y diferentes, como son las obligaciones sustanciales y las obligaciones formales.

Explicó que las primeras tienen asidero en el artículo 95 de la Constitución Política y se caracterizan porque: (i) se originan por la realización del hecho generador; (ii) nacen de la ley; (iii) la ley crea un vínculo jurídico por el cual el sujeto activo puede exigir el pago de la obligación al sujeto pasivo de la misma; (iv) el objeto de la obligación sustancial consiste en una prestación de dar que se concreta al pagar el tributo. Precisó que una vez se cumple el supuesto general y abstracto que la ley califica como hecho generador del tributo, se concreta el hecho imponible, siendo ese el momento en el que surge la obligación sustancial.

Por lo tanto, concluyó que el nacimiento del crédito impositivo no depende de la comprobación, declaración o determinación de la autoridad tributaria, sino de la ocurrencia del hecho gravable previsto en la ley.

En cuanto a las obligaciones formales, adujo que éstas conllevan obligaciones de hacer o de no hacer y buscan el cumplimiento de la obligación sustancial, pero no determinan el nacimiento de la obligación tributaria.

Reiteró que, en condiciones legales, no puede haber vallas instaladas sin el registro correspondiente pero que, sin embargo, se presentan casos en los que a pesar de no haberse expedido el registro, se instalan las vallas, configurándose así el hecho generador del tributo de publicidad exterior visual durante el tiempo que permanezca instalada, lo cual es acorde con el artículo 7º del Acuerdo 111 de 2003, que establece: *“Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”*.

Expuso que la normativa aplicable prevé una serie de pasos lógicos, como son: la solicitud de autorización para fijar la valla, la obtención de la autorización y la instalación de la misma. Una vez surtido este proceso, surge para los sujetos pasivos del tributo el deber de presentar la declaración respectiva y la de pagar el impuesto, que es lo que el Acuerdo 111 de 1993 denomina *“causación”* que, por tanto, a estos sujetos no les es dado romper el esquema legal fijado, en detrimento del ente territorial.

Adujo que el Concepto 1042 de 2004 no fue modificado, sino ampliado, por el Concepto 1112 de 2005, pues el primero prevé la causación del impuesto en circunstancias legales normales, mientras que el segundo parte de circunstancias irregulares en las que el contribuyente instala una valla sin la debida autorización, configurando el hecho gravado y dando origen a la obligación tributaria, razón por la cual no era necesaria la publicación del concepto demandado.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca negó las súplicas de la demanda, con fundamento en los argumentos que se resumen a continuación:

Precisó que la procedencia de la acción de nulidad simple no depende de la publicación que se haga del acto administrativo.

Hizo un recuento de la normativa que regula el impuesto a la publicidad exterior visual¹, para afirmar que dicho gravamen fue establecido con el fin de que las entidades territoriales descontaminaran visualmente el espacio público y definió el término “*publicidad exterior visual*”, como el medio masivo destinado a llamar la atención del público a través de elementos visuales, visibles desde las vías de uso o dominio público.

Precisó que el Consejo de Estado², al referirse a la Ley 140 de 1994, dijo que el impuesto a la publicidad exterior visual gravó la utilización del espacio público, materializada mediante la publicidad exterior visual y autorizó una tarifa independiente a todos aquellos que incurran en el hecho generador previsto en la norma.

Mencionó que el Concejo de Bogotá adoptó el impuesto de publicidad exterior visual mediante el Acuerdo 111 de 2003, el cual determinó los elementos

¹ Literal k) del artículo 1º de la Ley 97 de 1913, artículo 1º de la Ley 84 de 1915 y ley 140 de 1994.

² Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 12 de junio de 2002, expediente 12646, Consejero ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

estructurales del tributo, dentro de los que se encuentra el hecho generador, que consiste en la instalación de toda valla con una dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados y que su causación sucede al momento de la notificación del acto por el cual el DAMA otorga el registro correspondiente.

Comparó el Acuerdo 111 de 2003 con los actos demandados e indicó que el hecho generador del impuesto a la publicidad exterior visual, una vez ocurrido, se denomina hecho imponible y es ese el momento en el que surge la obligación tributaria y, en consecuencia, la exigibilidad de la misma en cabeza del sujeto pasivo del tributo.

Estimó que para el presente caso, una vez acaecido el hecho imponible y, por tanto, consolidada la obligación tributaria en cabeza del sujeto pasivo del gravamen, el órgano autorizado para establecer el tributo puede condicionar su pago a un hecho posterior, por lo que no puede confundirse el nacimiento de la obligación con el momento de su exigibilidad.

Anotó que la autorización de la autoridad ambiental, más que una condición para la exigibilidad del tributo, es una necesidad para la protección del uso y goce de un ambiente libre de obstáculos y, por tanto, su no expedición no condiciona o impide el nacimiento de la obligación tributaria.

Concluyó que la Administración Distrital, una vez constata la ocurrencia del hecho generador del impuesto de publicidad exterior visual, debe proferir el acto administrativo tendiente a exigir el cobro de la obligación y, en ese orden de ideas, los actos demandados buscan que aquellos sujetos que han fijado vallas a espaldas de la autoridad ambiental, no se beneficien con su conducta ilícita, defraudando al fisco.

RECURSO DE APELACIÓN

El actor apeló la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Dijo que el *a-quo* no se pronunció sobre la violación al artículo 164 del Decreto 807 de 1993, pues simplemente se refirió a la posibilidad de demandar un

concepto que no ha sido publicado, sin hacer alusión al cambio de posición asumido por la Administración en el Concepto 1112 de 2005.

Alegó que a la administración distrital no le es dado asumir la competencia del concejo distrital para modificar el momento de causación del impuesto de publicidad exterior visual, porque ello vulnera el principio de legalidad, habida cuenta de que el artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003 dispuso que éste se causa cuando el DAMA notifica el registro de la valla.

Explicó que la providencia de primera instancia desconoce el principio de hermenéutica jurídica traído por el artículo 30 del Código Civil, pues se trata de una norma clara y no se puede desatender su tenor literal, so pretexto de consultar su espíritu.

Subrayó que, en el presente caso, el nacimiento de la obligación tributaria no necesariamente coincide con el momento de su “*devengo*” o causación, pues el momento en que se hace exigible la prestación pecuniaria es el de la notificación del acto de registro y no la realización del hecho generador.

Finalmente, adujo que el fallo de primera instancia no puede permitir que la Administración haga exigible un impuesto no causado, exigiendo al contribuyente más de aquello que la ley le ha impuesto.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

El demandante reiteró los argumentos de la demanda y del recurso de apelación.

La entidad demandada reiteró los argumentos de la contestación de la demanda.

MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Sexto Delegado ante el Consejo de Estado solicitó que se revoque la sentencia de primera instancia por las siguientes razones:

Invocó los supuestos legales del impuesto a la publicidad exterior visual, para significar que los concejos municipales o distritales no fueron autorizados para establecer los elementos de dicho impuesto, sino para adecuar y aplicar los del impuesto complementario de avisos y tableros, especialmente en lo que respecta a su liquidación y cobro.

Conceptuó que el impuesto de avisos y tableros es complementario del de industria y comercio y se liquida sobre el promedio mensual de ingresos obtenidos durante el año inmediatamente anterior, lo cual implica que el impuesto a la publicidad exterior visual debe liquidarse y cobrarse en las mismas condiciones.

Sobre la causación del impuesto a la publicidad exterior visual, dijo que no es cierto que coincida con el hecho generador, pues al causarse en los mismos términos que el de avisos y tableros, su cobro debe ser bimestral, frente a lo cual el acto de registro del DAMA es indiferente y, por tanto, procede su anulación.

No obstante, destacó que quien aparezca como responsable por la instalación de vallas debe cumplir con la obligación tributaria, medie o no el registro expedido por la autoridad ambiental.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación, la Sala decide la legalidad de los apartes de los actos administrativos demandados, en los cuales la Secretaría de Hacienda Distrital se refirió al momento de causación del impuesto a la publicidad exterior visual.

Para el efecto, la Sala debe determinar si en los actos demandados, como lo afirma el apelante, la Administración Distrital asumió la competencia del concejo distrital y modificó el momento de causación del impuesto de publicidad exterior visual, vulnerando de esta manera el principio de legalidad.

Lo primero que debe advertirse es que el Concepto 1112 de 2005, demandado, obedeció a una consulta en la que se solicitó precisar la causación del gravamen, habida cuenta de la existencia de dos circunstancias a saber: cuando se solicita el registro del DAMA para la instalación de la valla y cuando ésta se instala sin que medie la solicitud de registro ante la autoridad ambiental.

Marco normativo del impuesto a la publicidad exterior visual.

Partiendo del principio político según el cual no hay tributo sin representación, el artículo 338 de la Constitución Política³ determinó que los órganos de elección popular, tanto del nivel nacional, como de los descentralizados territorialmente, pueden establecer contribuciones fiscales y parafiscales, para lo cual la ley, las ordenanzas y los acuerdos, son el medio dispuesto para determinar los elementos esenciales de la obligación tributaria.

En ese sentido, los artículos 287⁴ y 313⁵ ibídem, facultaron a los concejos municipales para administrar sus recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones, siempre y cuando el establecimiento de los mismos, sea acorde con un marco legal previamente determinado.

Para el caso de los tributos a la publicidad exterior visual y el de avisos y tableros, el artículo 1º de la Ley 97 de 1913 autorizó al Concejo de Bogotá para crear y organizar el cobro del mismo, al señalar:

"Artículo 1º. El Concejo Municipal de la ciudad de Bogotá puede crear libremente los siguientes impuestos y contribuciones, además de los existentes hoy legalmente; organizar su cobro y darles el destino que

³ C. P. Art. 338.- *"En tiempo de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales o parafiscales. La ley, las ordenanzas y los acuerdos deben fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos. La ley, las ordenanzas y los acuerdos pueden permitir que las autoridades fijen la tarifa de las tasas y contribuciones que cobren a los contribuyentes, como recuperación de los costos de los servicios que les presten o participación en los beneficios que les proporcionen; pero el sistema y el método para definir tales costos y beneficios, y la forma de hacer su reparto, deben ser fijados por la ley, las ordenanzas o los acuerdos".*

⁴ C.P. Art. 287 *"Las entidades territoriales gozan de autonomía para la gestión de sus intereses, y dentro de los límites de la Constitución y la ley. En tal virtud tendrán los siguientes derechos: (...) 3.- Administrar los recursos y establecer los tributos necesarios para el cumplimiento de sus funciones".*

⁵ C.P. Art. 313 *"Corresponde a los concejos: (...) 4.- Votar de conformidad con la Constitución y la ley los tributos y los gastos locales".*

juzgue más conveniente para atender a los servicios municipales, sin necesidad de previa autorización de la Asamblea Departamental: (...)

k) Impuesto por colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches, de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público (...). (Resalta la Sala).

Con la entrada en vigencia de la Ley 84 de 1915, dicha autorización se hizo extensiva a los demás órganos de representación popular del orden municipal, como se observa en el artículo 1º de la citada ley, que reza:

“Artículo 1º Los Concejos Municipales tendrán las siguientes atribuciones, además de las que les confiere el artículo 169 de la Ley 4 de 1913. a). Las que le fueron conferidas al Municipio de Bogotá por el artículo 1 de la Ley 97 de 1913, excepto la de que trata el inciso b) del mismo artículo, siempre que las Asambleas Departamentales los hayan concedido o les concedan en lo sucesivo dichas atribuciones”.

Con la expedición de la Ley 140 de 1994 se reglamentó la publicidad exterior visual, entendida como *“el medio masivo de comunicación destinado 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”* siempre y cuando la valla que se instale sea igual o superior a 8 metros cuadrados⁶.

El artículo 14 de la citada ley, autorizó a los concejos municipales y distritales para *“adecuar”* el impuesto autorizado por las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, de manera *“que cubriera la colocación de toda publicidad exterior visual”*⁷, lo cual fue interpretado por esta Corporación, así⁸

“De esta forma, se advierte que mediante la Ley 140, se gravó la utilización del espacio público materializada mediante la publicidad

⁶ Artículos 1º y 15 de la Ley 140 de 1994.

⁷ Ley 140 de 1994, art. 14 *Autorízase a los Concejos Municipales, Distritales y de las entidades territoriales indígenas que se creen, para que a partir del año calendario siguiente al de entrada en vigencia de la presente Ley, adecuen el impuesto autorizado por las Leyes 97 de 1913 y 84 de 1915, al cual se refieren la Ley 14 de 1983, el Decreto-ley 1333 de 1986 y la Ley 75 de 1986 de suerte que también cubra la colocación de toda Publicidad Exterior Visual, definida de conformidad con la presente Ley. En ningún caso, la suma total de impuestos que ocasione cada valla podrá superar el monto equivalente a cinco (5) salarios mínimos mensuales por año”*

⁸ Consejo de Estado Sección Cuarta, sentencia del 12 de junio de 2002, expediente 12646, Consejero Ponente Juan Ángel Palacio Hincapié.

exterior visual y se autorizó una tarifa independiente, exigible no solamente a los sujetos pasivos del impuesto de avisos y tableros, sino a todos aquéllos que incurran en el hecho gravado, respecto de cada valla de tamaño igual o superior a 8 metros cuadrados, limitado a cinco salarios mínimos mensuales legales en el año". (Resalta la sala).

Siguiendo los parámetros establecidos en la Ley 140 de 1994, el Concejo Distrital de Bogotá expidió el Acuerdo 111 de 2003, que determinó los elementos estructurales del impuesto de publicidad exterior visual, dentro de los que se encuentran:

“Artículo 3. Hecho Generador. El Hecho Generador del impuesto a la publicidad exterior visual está constituido por la colocación de toda valla, con una dimensión igual o superior a ocho (8) metros cuadrados.

Artículo 4. Causación. El impuesto a la publicidad exterior visual se causa al momento de la notificación del acto administrativo mediante el cual el DAMA otorga el registro de la valla, con vigencia de un año. (...)

Artículo 7. Base gravable y tarifa. Las tarifas del impuesto a la publicidad exterior visual, por cada valla, serán las siguientes: (...) Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”.

En consonancia con las anteriores disposiciones, la Secretaría Distrital de Hacienda expidió las Resoluciones 203, 530, 328, 386 y 478 del mes de diciembre de los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, respectivamente. En el párrafo del artículo décimo sexto de cada una de ellas, se dispuso que los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración, y pagar, dentro de los 10 días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla.

Caso particular.

Según el demandante, en los actos administrativos demandados la Secretaría de Hacienda Distrital determinó que el impuesto a la publicidad exterior visual se causa con la colocación de la valla⁹ lo que, a su juicio, desconoce lo previsto en el

⁹ El artículo 10 del Decreto Distrital 959 de 2000, define valla así: “Entiéndase por valla todo anuncio permanente o temporal utilizado como medio masivo de comunicación, que permite difundir mensajes publicitarios, cívicos, comerciales, turísticos, culturales, políticos, institucionales, artísticos, informativos o similares; que se coloca para su apreciación visual en lugares exteriores y que se encuentra montado sobre una estructura metálica u otro material estable con sistemas fijos; el cual se integra física, visual, arquitectónica y estructuralmente al elemento que lo soporta”.

artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003, según el cual la exigibilidad del tributo surge con la notificación del registro de la valla por parte del DAMA.

Lo primero que debe advertirse es que los elementos estructurales del tributo a la publicidad exterior visual deben guardar entre sí una estrecha relación, pues es a partir de la materialización del hecho generador que surge la obligación tributaria en cabeza de aquellas personas, naturales o jurídicas, a quienes la norma les asigna la calidad de sujetos pasivos de la obligación.

Bajo ese entendido, el hecho gravable del impuesto a la publicidad visual exterior, de conformidad con el artículo 3º del Acuerdo 111 de 2003, lo constituye la colocación de vallas con una dimensión igual o superior a 8 metros cuadrados, hecho gravable que al materializarse se denomina hecho imponible, siendo ese el momento en el que surge la obligación tributaria en cabeza del contribuyente.

Sin embargo, el nacimiento del crédito fiscal, no necesariamente coincide con el momento en que éste se hace exigible (causación), pues dentro de la autonomía de que gozan los concejos municipales y distritales, estos pueden supeditar la causación del gravamen a la ocurrencia de un hecho posterior, como sucede con lo dispuesto en el artículo 4º del Acuerdo 111 de 2003, en el que la exigibilidad del pago del impuesto a la publicidad exterior visual quedó sujeta a la notificación del acto que otorga el registro de la valla por parte de la autoridad ambiental.

No obstante lo anterior, la Sala advierte que el artículo 7º del mismo acuerdo establece otro momento de causación del impuesto, al indicar: *“Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto”*, lo cual indica que la exigibilidad del pago del impuesto no sólo está sujeta a la autorización de la entidad ambiental, sino también a la realización del supuesto fáctico que da origen a la obligación tributaria, es decir, a la permanencia de una valla desde el momento de su colocación hasta su retiro.

En ese sentido, es menester precisar que la interpretación del Acuerdo 111 de 2003, debe realizarse de forma concordante con la Ley 140 de 1994, que autorizó el gravamen a la publicidad exterior visual, tema sobre el cual conviene reiterar la interpretación dada por esta Corporación a la Ley 140 de 1994 en la sentencia 12646, a la que antes se hizo referencia, según la cual, la tarifa del tributo debe ser exigible a todos los sujetos que incurran en el hecho gravado, esto es, la

colocación de la valla, lo cual, a su vez, fue reiterado en el Concepto 1498 de 12 de agosto de 2003, expedido por la Sala de Consulta y Servicio Civil, que señaló:

La Sala considera que la ley 140 busca gravar la utilización del espacio público por la publicidad exterior visual y autoriza para ello una tarifa independiente a la señalada para la colocación de avisos y tableros, que es complementaria del impuesto de industria y comercio, pues aquella se hace exigible no sólo a los sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio, sino a todos aquellos que incurran en el hecho gravado, esto es, colocar vallas de tamaño igual o superior a 8 metros cuadrados.

Y esto es así, porque el hecho gravable no solo es ejecutado por aquellas personas naturales o jurídicas autorizadas por la autoridad ambiental para fijar vallas, sino también por otros sujetos que, sin la mencionada autorización, incurren en el hecho generador del tributo y que, por ello, adquieren la calidad de sujetos pasivos del gravamen.

Además, el registro de la valla que haga la autoridad ambiental, es un elemento accidental del tributo de publicidad exterior visual, cuyo fin último para efectos fiscales, no es otro diferente a hacer efectivo el cumplimiento de la obligación sustancial, es decir, el pago del tributo una vez consolidado el hecho generador del gravamen.

El artículo 30 del Decreto Distrital 959 de 2000, determinó sobre esta formalidad:

Registro. El responsable de la publicidad deberá registrarla a más tardar dentro de los diez (10) días hábiles anteriores a su colocación, ante el DAMA quien reglamentará y supervisará el cumplimiento de lo previsto en el presente acuerdo.

Este registro será público. Para efectos del mismo el responsable o su representante legal deberán aportar por escrito y mantener actualizados los siguientes datos: (...)

Cualquier cambio de la información de los literales a) b) y c) deberá ser avisado dentro de los tres (3) días siguientes a la entidad responsable de llevar el registro quien es responsable de su actualización. Para efectos sancionatorios, la no actualización de la información equivale al no registro.

Para dar cumplimiento a lo anterior el DAMA deberá crear un formato único de registro y llevar un sistema de información que haga posible conocer las condiciones en que se encuentra la publicidad exterior visual en relación con sus obligaciones frente al distrito". (Resalta la Sala).

Si bien es cierto, para efectos fiscales el registro determina el momento de la causación del impuesto, esto sólo es aplicable para los casos en que el sujeto pasivo lo haya solicitado, pues en los casos en que simplemente instaló la valla sin surtir, previamente, el trámite del registro, el momento de la causación es la instalación de la valla porque, de no ser así, este hecho no quedaría sujeto al tributo, que es precisamente lo que buscó evitar la Administración al expedir la normativa indicada al inicio de las consideraciones.

Según lo expuesto por el actor, los apartes acusados en la demanda, son:

Del Concepto N° 1112 de 2005:

- *“(…) Ante este fenómeno de facto, el inciso segundo del Artículo 7º del citado Acuerdo 111 de 2003 establece que "Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto", con lo cual evidentemente se hacen coincidentes para efectos tributarios el comienzo del hecho generador con la causación del impuesto; en otras palabras, durante el tiempo que permanezca la valla se está causando el impuesto, lo cual significa que independientemente de que se haya proferido el registro de la valla por parte del Departamento Administrativo del Medio Ambiente, al instalar la valla se está causando el impuesto y resulta exigible por parte de la Administración Tributaria Distrital. (…)*
- *“(…) En cuanto al impuesto, así no se expida el registro el impuesto se causa por la permanencia de la valla y la administración tributaria distrital puede entrar a liquidar oficialmente el tributo con base en los elementos probatorios a su disposición, desde cuando se establezca su colocación. (…)*
- *“(…) Probablemente quien solicitó el registro proceda a desistir de la petición, pero si la valla estuvo fijada y la administración puede probarlo se entiende causado el impuesto y es determinable y cobrable oficialmente. (…)*
- *“(…) En todas las circunstancias descritas en que el impuesto no se ha causado por la expedición del registro de la valla sino por lo (sic) colocación misma en el espacio público, el momento de exigibilidad de las obligaciones tributarias será, desde la colocación de la valla o desde que venza el registro y continúe colocada sin autorización, debiendo declarar y pagar la tarifa según el tiempo de permanencia. (…)*
- *“(…) En cuanto a la posibilidad de cobro retroactivo del impuesto a la fecha de la solicitud del registro, es preciso diferenciar que independientemente del contenido del acto que concede el registro, y de la forma como opere el mismo, para efectos tributarios el sujeto pasivo responsable deberá entrar a tributar desde que la misma haya sido fijada, con o sin registro. (…)*

- *"(...) quien aparezca como responsable del tributo por la colocación de vallas visibles desde el espacio público de tamaño superior a ocho metros deberá cumplir con la correspondiente obligación tributaria, independientemente de que se le expida el registro o no, y sin perjuicio de que a pesar que haya cancelado el tributo, al haber colocado una valla sin registro, las autoridades ambientales procedan a reiterarla por no cumplirse con los requisitos para el otorgamiento del registro".*

Por otra parte, demandó el parágrafo del artículo décimo sexto de las Resoluciones expedidas por la Secretaría de Hacienda Distrital Nos. 203, 530, 328, 386 y 478 del mes de diciembre de los años 2005, 2006, 2007, 2008 y 2009, respectivamente, que dispuso:

"Los contribuyentes del impuesto de publicidad exterior visual, que coloquen vallas sin autorización del DAMA, deberán presentar la declaración y pagar ante la Dirección Distrital de Tesorería, dentro del término de los (10) diez días hábiles siguientes a la colocación o instalación de la valla".

Del contenido de los partes indicados, se evidencia que la Administración no determinó, como lo afirma el actor, ningún elemento del tributo de publicidad exterior visual, pues lo que hizo allí fue precisar la oportunidad para cumplir la obligación formal de presentación de la declaración del gravamen, en los casos en que se instaló una valla sin la autorización de la Autoridad Ambiental.

Lo expuesto es consecuente con lo previsto en los artículos 3º y 7º del Acuerdo 111 de 2003, que previeron que el hecho generador del impuesto ocurre cuando se instala una valla con las dimensiones antes señaladas, y el gravamen se causa durante el término en que ésta permanezca instalada.

Por las razones indicadas la Sala concluye que al expedir los actos administrativos cuyos apartes fueron demandados, la Administración no usurpó la competencia adscrita al concejo distrital, pues en ellos no determinó el momento de la causación del tributo y, además, fueron expedidos conforme con las facultades legales de que goza el Secretario Distrital de Hacienda según los términos de los artículos 16 y 130 del Decreto 807 del 1993, y 1º y 8º del Acuerdo 26 de 1998.

Así mismo, queda desvirtuada la afirmación del actor, según la cual el Concepto 1112 de 2005, cambió la posición asumida inicialmente por la Administración en el

Concepto 1042 de 2004, por lo que debió ser publicado, pues ambos implican circunstancias diferentes, que como se dijo, están amparadas por el acuerdo distrital referido.

Lo anterior, por cuanto el Concepto 1042 de 2004 se refiere a los casos en los que se solicita a la Autoridad Ambiental el registro de la valla, mientras que el Concepto 1112 de 2005, hace referencia a los casos en que se coloca la valla, sin que medie dicha solicitud ante la entidad competente.

Por lo tanto, la Sala confirmará la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que negó las pretensiones de la demanda.

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

FALLA

PRIMERO.- CONFÍRMASE la sentencia del 25 de agosto de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, objeto de apelación.

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

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ
Presidente

HUGO

FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO
DE VALENCIA