

**IMPUESTO DE PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL - Definición / IMPUESTO DE PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL - Su causación es inmediata porque el hecho generador es la instalación de avisos publicitarios sin condición alguna posterior / IMPUESTO DE PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN EL DISTRITO CAPITAL - Causación. Se configura una vez se notifica el acto que concede el permiso para la exhibición de la valla o, en su defecto, a partir de la instalación de la misma / IMPUESTO DE PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN EL DISTRITO CAPITAL - Se hace exigible una vez se verifica la instalación de la valla, indistintamente de si cuenta con registro o no / REGISTRO - Es una exigencia formal que sirve para identificar a los responsables del impuesto de publicidad exterior, pero no como requisito de causación del mismo, de modo que su ausencia no deja de hacerlo exigible**

2.2.1.- En el caso del impuesto de Publicidad Exterior Visual, la Ley 140 de 1994, definió al mismo como aquel que grava la colocación de medios masivos de comunicación destinados a informar o llamar la atención del público a través de elementos visuales como leyendas, inscripciones, dibujos, fotografías, signos o similares, visibles desde las vías de uso o dominio público, bien sean peatonales o vehiculares, terrestres, fluviales, marítimas o aéreas. Al circunscribir la realización del hecho generador a la instalación de este tipo de avisos publicitarios, **sin condicionar su configuración a un requisito posterior**, fijó su causación de manera inmediata. 2.2.2.- Del Acuerdo Municipal 11 de 2003 puede colegirse que el Distrito de Bogotá, estableció dos momentos para la causación del impuesto. El primero, una vez se notifique el acto administrativo que concede el permiso para la exhibición de la valla y en su defecto, el segundo, a partir de la instalación de la misma [...]. 2.2.3.- La obligación tributaria, entonces, surge con la notificación del permiso o, con la colocación de vallas con las características técnicas allí señaladas. Luego, **una vez se verifica la instalación del aviso, resulta exigible el pago del impuesto**, indistintamente de si se cuenta o no con registro para ello. La Sala llega a esa conclusión, partiendo de las siguientes premisas: i) Las normas jurídicas, por ser prescriptivas, formulan una máxima de comportamiento de tipo “deber ser” y como tal debe ser entendido el artículo 4 del Acuerdo 111, el cual, además, tiene que ser armonizado con otras disposiciones que regulan la materia. ii) Como ya se vio, la ley de creación del impuesto fue clara en fijar el momento de la causación, como aquel en que se llevara a cabo la instalación del elemento publicitario. Así mismo, el artículo 7 del Acuerdo que adoptó el tributo en el Distrito Capital, señaló como único requisito de causación, la colocación de la valla. iii) La finalidad del Acuerdo 111 de 2003, de acuerdo con sus antecedentes y los propósitos del Decreto 959 de 2000, que reglamentó el uso de publicidad exterior visual, es la disminución de los índices de contaminación visual, así como el mejoramiento del recaudo fiscal frente a esas actividades. iv) En todo caso, la exigencia del registro debe entenderse como un requisito formal, que, desde el deber ser, habría de servir como mecanismo para identificar a los responsables del impuesto, y no como requisito de causación de éste. Como las normas jurídicas, se repite, parten siempre del “deber ser”, en tanto prescriben una máxima de comportamiento, lo lógico es que establezcan supuestos vinculantes que se informen en la buena fe. Es aquí donde cobra relevancia la labor interpretativa del juez que, sin modificar el sentido de la disposición, debe procurar la conservación de un ordenamiento normativo justo y ante todo eficaz, para que no sean simples enunciados abstractos, carentes de eficacia. Sobre el particular, esta Sección ha señalado, que *“la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados, pues de no ser así su acción resultaría nugatoria”*. 2.2.4.- Eso explica que el artículo 4 del Acuerdo 111 de 2003 forma parte de un conjunto superior de

disposiciones y no puede ser analizado en forma aislada. Por eso, con arreglo a lo que sobre el particular dispuso la Ley 140 de 1994, siempre que se verifique la exhibición de un aviso publicitario igual o superior a 8m<sup>2</sup>, ya sea que éste cuente o no, con autorización, se causa el impuesto. Esta conclusión es reiterada en el mismo Acuerdo, cuando en su artículo 7º indica que hay lugar al pago del impuesto mientras la valla siga **instalada**. Nótese que este último sólo se refiere a la instalación de la valla como elemento generador de la obligación y como único requisito de exigibilidad de la misma.

**FUENTE FORMAL:** LEY 140 DE 1994 - ARTICULO 14 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 3 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 4 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 7

**NOTA DE RELATORIA:** La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos por los que el Distrito Capital aforó a Valtec S.A. por el impuesto de publicidad exterior visual del 2004 al 2007 y la sancionó por no declararlo. La Sala revocó el fallo del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló tales actos y, en su lugar, negó su nulidad, porque concluyó que el impuesto se causó, pues se demostró que la demandante realizó el hecho gravado, esto es, que instaló vallas con dimensiones superiores a 8m<sup>2</sup>, razón por la cual estaba obligada a pagar el tributo. Lo anterior, al margen de que no hubiera obtenido el permiso para exhibir las vallas, situación que si bien es contraria a derecho, no impide que surja la obligación fiscal, que se hace exigible por el solo hecho de la instalación de la valla. Al respecto, la Sala precisó que el registro del aviso publicitario es un requisito formal que busca identificar a los eventuales responsables del impuesto, pero que su ausencia no deja de hacerlo exigible.

**NOTA DE RELATORIA:** Sobre la interpretación de la ley tributaria se reitera Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia de 2 de marzo de 1990, Expediente 1957, M.P. Jaime Abella Zárate.

**EXHIBICION DE VALLAS SIN AUTORIZACION DE AUTORIDAD COMPETENTE - Es contraria a derecho / PRINCIPIO DE QUE NADIE PUEDE ALEGAR SU PROPIA CULPA EN SU FAVOR - Es una regla de derecho y una expresión del principio de buena fe / REGISTRO DE VALLAS O AVISOS PUBLICITARIOS - Busca reducir los índices de contaminación visual y preservar la estética del paisaje / IMPUESTO DE PUBLICIDAD EXTERIOR VISUAL EN EL DISTRITO CAPITAL - Se causa cuando se instala una valla igual o superior a 8m<sup>2</sup> y, por regla general, se hace exigible cuando concurre el registro o permiso para su exhibición, pero si no media ese requisito basta que se configure el hecho generador para que el cobro del tributo se haga exigible**

[...] el problema jurídico planteado parte de una situación fáctica contraria a derecho, pues la exhibición de vallas que no cuentan con el permiso por parte de la autoridad distrital competente desconoce las prohibiciones que, sobre el particular, establecieron los artículos 11 y 30 de la Ley 140 y el Acuerdo 111, respectivamente. 3.2.- El aforismo "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"- nadie puede alegar su propia culpa en su favor-, hace parte de nuestro sistema normativo como expresión del principio de la buena fe y se desprende de varias disposiciones que sin decirlo de manera explícita, la consagran como regla de derecho. Entre otras está, el artículo 1744 del Código Civil, que prohíbe a quien haya empleado dolo en la celebración de un contrato, pedir la nulidad del negocio jurídico así realizado. 3.3.- Sea lo que fuere, en la providencia de primera instancia se acogió la posición de la parte actora, en el sentido de que los actos

demandados son contrarios a derecho, comoquiera que en éstos se impuso el pago del impuesto de Publicidad Exterior Visual, cuando aún no era exigible, toda vez que no se había notificado el permiso. 3.4.- Para la Sala, por el contrario, el impuesto se causa por la realización del hecho generador, que consiste en la colocación de vallas con dimensiones iguales o superiores a 8m<sup>2</sup> en el Distrito de Bogotá y se hace exigible, pues así lo prescriben la Ley 140 de 1994, que autorizó a los entes territoriales para su cobro, y los artículos 3<sup>o</sup> y 7<sup>o</sup> del Acuerdo 111 de 2003, que adoptó el Distrito Capital. Se reitera que si bien es cierto el artículo 4<sup>o</sup> ib. consagra como momento de causación, aquel en que se notifica el permiso de instalación, no lo es menos, que si se interpreta esta norma en armonía con la ley que creó el impuesto de Publicidad Exterior Visual, y con las demás disposiciones del referido Acuerdo, se llega a la anterior conclusión. En síntesis, la lectura que debe hacerse de los artículos 3, 4 y 7 del Acuerdo Distrital, es que el impuesto de Publicidad Exterior Visual se causa cuando se coloca una valla de una dimensión igual o superior a 8m<sup>2</sup> en el Distrito Capital y, que, la regla general, alude al comportamiento en derecho que debe preceder a la instalación, consistente en la obtención del respectivo registro, evento en el cual, la obligación se hace exigible cuando concurra, además, dicha formalidad-el permiso-. Pero, que no obstante, cuando no medie autorización, bastará con la sola configuración del hecho generador para que se haga exigible el cobro del impuesto. 3.5.- A la misma conclusión se llega si se analiza la finalidad que tienen en este caso, el Acuerdo 111 y el Decreto 959 de 2000. Este último, reguló la expedición de autorización para la instalación de avisos publicitarios tales como vallas, que busca disminuir los índices de contaminación visual y preservar la estética del paisaje dentro del Distrito. Por eso, una tesis contraria fomentaría la ilegalidad en la instalación de elementos publicitarios. 3.6.- Así las cosas, comoquiera que las partes coincidieron en que la demandante había instalado vallas con dimensiones superiores a 8m<sup>2</sup> en el Distrito de Bogotá, para los años 2004 a 2007, esto es, que realizó el hecho gravado, se impone concluir, que ésta se encontraba obligada a pagar el impuesto de Publicidad Exterior Visual, al margen de que no hubiera obtenido el permiso para exhibirlas, pues, como se advirtió, la sola colocación daba lugar a la obligación fiscal.

**FUENTE FORMAL:** LEY 140 DE 1994 - ARTICULO 11 / LEY 140 DE 1994 - ARTICULO 30 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 3 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 4 / ACUERDO 111 DE 2003 CONCEJO DISTRITAL DE BOGOTA - ARTICULO 7

**HECHO GENERADOR - Aspectos que lo conforman / CAUSACION - Se predica del momento en que el tributo se hace exigible, habilitando su cobro. No condiciona el nacimiento de la obligación tributaria**

2.1.1.- La doctrina identifica tres aspectos dentro del hecho generador, que concurren para la formación de este elemento y que en síntesis, pueden clasificarse, como de tipo material, espacial y temporal. El primero de ellos constituye propiamente el hecho sujeto a la imposición tributaria y supone, bien sea de manera directa o indirecta, una representación de la capacidad económica del contribuyente. El segundo, viene a ser la delimitación territorial que se hace para circunscribir el nacimiento de la obligación a determinada jurisdicción. Finalmente, el aspecto temporal, precisa la exigibilidad del tributo, el momento en que éste se causa. La causación se predica del momento en que el tributo se proyecta como exigible, habilitando así, su cobro. Se trata por tanto, de un elemento formal, distinto al que sustancialmente da origen a la obligación, de manera que no condiciona su nacimiento. Por eso, aunque conforman un todo, no

pueden confundirse, al punto que el aspecto temporal determine el surgimiento del impuesto.

## CONSEJO DE ESTADO

### SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

#### SECCION CUARTA

Consejero ponente: **JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ**

Bogotá D.C., tres (3) de abril de dos mil catorce (2014)

**Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00197-01(19137)**

**Actor: VALTEC S.A.**

**Demandado: DISTRITO CAPITAL- SECRETARÍA DE HACIENDA- DIRECCION  
DISTRITAL DE IMPUESTOS**

#### FALLO

Procede la Sección a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, Distrito Capital- Secretaría de Hacienda- Dirección Distrital de Impuestos, contra la sentencia del 02 de septiembre de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección IV, Subsección A, que concedió las pretensiones de la demanda, en los siguientes términos:

*"1. **ANÚLANSE** las Resoluciones Nos. 824 DDI 235357 de 21 de septiembre de 2009 y DDI-014288 2010-EE-75294 de 11 de marzo de 2010, expedidas por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo y la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos, por medio de las cuales profiere Liquidación de Aforo a la sociedad VALTEC S.A NIT, 860.037.171-1, por el impuesto a la publicidad exterior visual correspondiente a la colocación de vallas, por las vigencias 2004, 2005, 2006 y 2007.*

*2. **A TÍTULO DE RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO** declárese que la sociedad VALTEC S.A. NIT 860.037.171-1, no está obligada a pagar suma alguna de las determinadas en los actos administrativos anulados.*

*3. No se condena en agencias en derecho y costas judiciales, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.*

*4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso. "*

## ANTECEDENTES

### 1. Hechos de la demanda

La Oficina de Fiscalización del Impuesto a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos profirió el emplazamiento para declarar No. 2009EE430714, a fin de que la Sociedad Valtec S.A., se pronunciara frente a unas vallas que ésta, al parecer, había instalado en el Distrito de Bogotá.

El requerimiento fue contestado mediante comunicación del 29 de julio de 2009, en la que la demandante precisó el estado de dichas vallas. No obstante, el 21 de septiembre de ese mismo año, la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante Resolución No. 824 DDI 235357, liquidó en forma oficiosa el impuesto para el período correspondiente a los años 2004 a 2007, e impuso sanción por no declarar.

La parte actora presentó recurso de reconsideración a fin de que se revocara la liquidación de aforo y, en su lugar, se determinara que no estaba obligada al pago del impuesto a la publicidad exterior visual, hasta tanto se notificaran los actos administrativos que otorgaran los registros a las vallas.

El recurso fue resuelto a través de la Resolución No. DDI-014288 2010-EE-75294, notificada el 29 de marzo de 2010, en virtud de la cual se modificó el acto inicial, al eliminar la sanción por no declarar. La liquidación del impuesto se mantuvo en cuantía de \$422.513.000 más los intereses de mora.

### 2. Pretensiones

Las pretensiones de la demanda son las siguientes:

**“PRIMERO:** *Que son nulos los siguientes actos administrativos:*

- a) *La Resolución originaria del Jefe de la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Dirección Distrital de Impuestos, que se relaciona a continuación, mediante la cual se impuso una sanción por no declarar y se aforó al contribuyente que represento por concepto del impuesto a la publicidad exterior visual:*

| <i>RESOLUCIÓN No.</i> | <i>FECHA</i>              | <i>PERIODOS GRAVABLES</i> |
|-----------------------|---------------------------|---------------------------|
| <i>824 DDI 235357</i> | <i>21-Septiembre-2009</i> | <i>2004 a 2007</i>        |

b) *La Resolución originaria del Jefe de la Oficina de Recursos Tributarios de la Subdirección Jurídico Tributaria de la Dirección Distrital de Impuestos , que se relaciona a continuación, mediante la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Resolución de que trata el literal anterior:*

| <i>RESOLUCIÓN No.</i>               | <i>FECHA</i>         | <i>PERIODOS GRAVABLES</i> |
|-------------------------------------|----------------------|---------------------------|
| <i>DDI-014288<br/>2010-EE-75294</i> | <i>11-Marzo-2010</i> | <i>2004 a 2007</i>        |

**SEGUNDO:** *Que, como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho, se declare que el impuesto a la publicidad exterior visual no es exigible hasta tanto no se notifiquen los actos administrativos mediante los cuales la Secretaría Distrital de Ambiente, otorgue los registros a las vallas.*

**TERCERO:** *Que, se condene a la parte demandada al pago de las agencias en derecho.”*

### **3. Normas violadas y concepto de violación**

La Sociedad demandante citó como normas violadas los artículos 95 numeral 9 y 338 de la Constitución Política, el artículo 27 del Código Civil, los artículos 3, 4, 8 y 10 del Acuerdo 111 de 2003, 634 y 803 del E.T., así como el artículo 59 de la Ley 788 de 2002.

Estima que los actos demandados desconocen, que al tenor del artículo 4 del Acuerdo 111 de 2003, el impuesto de Publicidad Exterior Visual, en el Distrito Capital, se causa a partir del momento en que se notifica el acto administrativo que otorga el permiso de colocación de la valla, y así precisamente fue reconocido por la Subdirección Jurídico Tributaria en concepto No. 1042 de 2004. Por ello, cuando aún no se ha concedido el respectivo permiso, no es procedente el cobro del impuesto.

Así, dado que al momento de la expedición de los actos cuya nulidad se pretende, la demandante no había obtenido registro por parte del otrora Departamento Administrativo del Medio Ambiente- “DAMA” (Hoy, Secretaría Distrital de Medio Ambiente), no podía ser objeto de la imposición tributaria.

De allí que, al modificar el alcance del Acuerdo 111, la demandada se extralimitó en el ejercicio de las atribuciones que, constitucionalmente, le corresponden en materia tributaria. Ello, incluso, si lo hizo amparada en el concepto No. 1112 de 2005, según el cual, el impuesto se causa al configurarse el hecho generador,

pues éste también va más allá de lo que para el efecto había establecido la norma local.

Adicionalmente, al liquidar en forma oficiosa el impuesto, la Administración no tuvo en cuenta los pagos realizados por Valtec S.A. respecto de algunas vallas, pese a que al contestar el requerimiento manifestó haber pagado el impuesto causado en relación con determinados avisos, ni las precisiones que hizo entorno a otros, que, afirma, i) pagó en virtud de un convenio especial con el PNUD y ii) no habían sido instalados.

Expuso finalmente, que se encontraba en imposibilidad de declarar el impuesto para el año 2004, comoquiera que para esa fecha aun no existía formato de declaración del mismo y que el cobro de intereses moratorios desconoce el aforismo según el cual, “donde haya identidad de razón, debe existir identidad de derecho”, pues al levantarse la sanción por no declarar, que tiene una naturaleza sancionatoria, debió igualmente eliminarse la imposición de intereses, los cuales tienen también, carácter sancionatorio.

#### **4. Oposición**

La Secretaría de Hacienda Distrital, obrando a través de apoderada judicial idónea, contestó la demanda, manifestando en su defensa:

El cobro del impuesto de Publicidad Exterior Visual se hizo teniendo en cuenta, que el mismo Acuerdo 111 de 2003, en su artículo 7, dispone claramente, que mientras la valla se encuentre exhibida, habrá lugar al pago del mismo, con lo que en forma indirecta, equipara el momento de causación con el de la configuración del hecho generador.

Dijo además, que una interpretación distinta a la sostenida por este ente. *“...convertiría en nugatorios los efectos de la norma, si, una vez creado el impuesto y adelantada la conducta descrita en el tipo tributario, el estado se encontrara en imposibilidad de obtener los ingresos derivados de aquél por la ausencia de actos de índole formal a cargo del sujeto pasivo, o de terceras personas ajenas al tributo.<sup>1</sup>”*

## **SENTENCIA APELADA**

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca, mediante sentencia del 02 de septiembre de 2011, accedió a las súplicas de la demanda, argumentando para ello:

Si bien el artículo 7 del Acuerdo 111 de 2003 consagra la causación del impuesto durante todo el tiempo que permanezca exhibida la valla, lo cierto es que lo hace al referirse a la base gravable del impuesto. De suerte, que por tratarse de un elemento distinto a la causación, no puede entenderse que la obligación se haga exigible en el momento que la disposición indica, pues otra norma del Acuerdo se encargó de regular este asunto (artículo 4), al señalar que formalmente, el tributo puede ser cobrado, cuando se notifique el acto administrativo que conceda el registro de la respectiva valla.

Así, como la demandante aún no había obtenido permiso por parte del “DAMA” para la exhibición de las vallas, no le era exigible la obligación del pago del impuesto de Publicidad Exterior Visual, por lo que el cobro realizado en los actos demandados resultaba ilegal.

## **RECURSO DE APELACIÓN**

Inconforme con la decisión de primera instancia, la parte demandada interpone recurso de apelación, bajo los siguientes argumentos:

1.- Pese a que no exista registro para la colocación de las vallas, si éstas son instaladas, se configura el hecho generador y hay lugar al pago de la obligación tributaria, pues así se desprende del artículo 7 del Acuerdo 111, según el cual, mientras la valla permanezca exhibida, se causará el impuesto.

2.- Si se aplican los principios de equidad, justicia y prevalencia de lo real sobre lo formal, *“se hace necesario efectuar una interpretación amplia de las normas, entendiéndose Acuerdos, Leyes y Conceptos que regulan el impuesto de Publicidad Exterior Visual”*, de la cual se extrae necesariamente, que el impuesto de

---

<sup>1</sup> Fl. 105.

<sup>2</sup> Fl. 167.



Publicidad Exterior Visual, en el Distrito Capital, se hace exigible desde el momento mismo de la instalación de la valla.

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

**La sociedad demandante** presentó alegatos de conclusión, en los que reiteró los argumentos expuestos a lo largo del trámite de primera instancia.

En similar sentido, **la demandada** allegó escrito de conclusión en el que ratificó lo dicho en el recurso de apelación.

## **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público no rindió concepto.

## **CONSIDERACIONES**

### **1. Problema jurídico**

En los términos del recurso de apelación, y de acuerdo al ámbito de competencia del *ad quem*, le corresponde a la Sección determinar, si la sociedad demandante estaba en la obligación de declarar y pagar el impuesto de Publicidad Exterior Visual por la colocación de vallas sin el respectivo registro, para los períodos gravables 2004 a 2007, o si por el contrario, pese a configurarse el hecho generador del tributo, éste aún no era exigible, evento en el cual los actos administrativos demandados resultarían contrarios a derecho, tal como lo declaró el *a quo*.

A fin de resolver el problema jurídico planteado, se analizará el fenómeno de la causación del impuesto de Publicidad Exterior Visual en el Distrito de Bogotá, para poder establecer si éste es exigible desde el momento en que se configura el hecho gravable, o si sólo se hace oficial la obligación, cuando se obtiene el correspondiente registro para la exhibición del elemento publicitario.

### **2. Impuesto de Publicidad Exterior Visual en el Distrito Capital.**

*2.1.- La causación como elemento temporal del hecho generador.*

2.1.1.- La doctrina identifica tres aspectos dentro del hecho generador, que concurren para la formación de este elemento y que en síntesis, pueden clasificarse, como de tipo material, espacial y temporal.

El primero de ellos constituye propiamente el hecho sujeto a la imposición tributaria y supone, bien sea de manera directa o indirecta, una representación de la capacidad económica del contribuyente. El segundo, viene a ser la delimitación territorial que se hace para circunscribir el nacimiento de la obligación a determinada jurisdicción. Finalmente, el aspecto temporal, precisa la exigibilidad del tributo, el momento en que éste se causa.

La causación se predica del momento en que el tributo se proyecta como exigible, habilitando así, su cobro. Se trata por tanto, de un elemento formal, distinto al que sustancialmente da origen a la obligación, de manera que no condiciona su nacimiento. Por eso, aunque conforman un todo, no pueden confundirse, al punto que el aspecto temporal determine el surgimiento del impuesto.

*2.2.- La causación del impuesto de Publicidad Exterior Visual. Interpretación de las normas que regulan el tributo.*

2.2.1.- En el caso del impuesto de Publicidad Exterior Visual, la Ley 140 de 1994<sup>3</sup>, definió al mismo como aquel que grava la colocación de medios masivos de comunicación destinados a informar o llamar la atención del público a través de elementos visuales como leyendas, inscripciones, dibujos, fotografías, signos o similares, visibles desde las vías de uso o dominio público, bien sean peatonales o vehiculares, terrestres, fluviales, marítimas o aéreas<sup>4</sup>.

Al circunscribir la realización del hecho generador a la instalación de este tipo de avisos publicitarios, **sin condicionar su configuración a un requisito posterior**, fijó su causación de manera inmediata.

---

<sup>3</sup> "Artículo 14°.- Impuestos. 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 la Publicidad Exterior Visual, definida de conformidad con la presente Ley. (...)"(Subrayas propias).

<sup>4</sup> Artículo 1.

2.2.2.- Del Acuerdo Municipal 11 de 2003 puede colegirse que el Distrito de Bogotá, estableció dos momentos para la causación del impuesto. El primero, una vez se notifique el acto administrativo que concede el permiso para la exhibición de la valla y en su defecto, el segundo, a partir de la instalación de la misma. Así dice la norma distrital:

*“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:*

| <i>Tamaño de las vallas</i>              | <i>Tarifa</i>         |
|--|-----------------------|
| <i>Vallas de más de 8 m2 hasta 24 m2</i> | <i>5 smmv por año</i> |

*(...)*

*Mientras la estructura de la valla siga instalada se causará el impuesto.* (Subrayas fuera del texto).

2.2.3.- La obligación tributaria, entonces, surge con la notificación del permiso o, con la colocación de vallas con las características técnicas allí señaladas. Luego, **una vez se verifica la instalación del aviso, resulta exigible el pago del impuesto**, indistintamente de si se cuenta o no con registro para ello.

La Sala llega a esa conclusión, partiendo de las siguientes premisas:

i) Las normas jurídicas, por ser prescriptivas, formulan una máxima de comportamiento de tipo “deber ser” y como tal debe ser entendido el artículo 4 del Acuerdo 111, el cual, además, tiene que ser armonizado con otras disposiciones que regulan la materia.

ii) Como ya se vio, la ley de creación del impuesto fue clara en fijar el momento de la causación, como aquel en que se llevara a cabo la instalación del elemento

publicitario. Así mismo, el artículo 7 del Acuerdo que adoptó el tributo en el Distrito Capital, señaló como único requisito de causación, la colocación de la valla.

iii) La finalidad del Acuerdo 111 de 2003, de acuerdo con sus antecedentes y los propósitos del Decreto 959 de 2000, que reglamentó el uso de publicidad exterior visual, es la disminución de los índices de contaminación visual, así como el mejoramiento del recaudo fiscal frente a esas actividades.

iv) En todo caso, la exigencia del registro debe entenderse como un requisito formal, que, desde el deber ser, habría de servir como mecanismo para identificar a los responsables del impuesto, y no como requisito de causación de éste.

Como las normas jurídicas, se repite, parten siempre del “deber ser”, en tanto prescriben una máxima de comportamiento, lo lógico es que establezcan supuestos vinculantes que se informen en la buena fe.

Es aquí donde cobra relevancia la labor interpretativa del juez que, sin modificar el sentido de la disposición, debe procurar la conservación de un ordenamiento normativo justo y ante todo eficaz, para que no sean simples enunciados abstractos, carentes de eficacia.

Sobre el particular, esta Sección ha señalado, que *“la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse a la verdad formal, debe buscar siempre la verdad real en la determinación de la carga impositiva que corresponde pagar a sus administrados, pues de no ser así su acción resultaría nugatoria<sup>5</sup>”*.

2.2.4.- Eso explica que el artículo 4 del Acuerdo 111 de 2003 forma parte de un conjunto superior de disposiciones y no puede ser analizado en forma aislada.

Por eso, con arreglo a lo que sobre el particular dispuso la Ley 140 de 1994, siempre que se verifique la exhibición de un aviso publicitario igual o superior a 8m<sup>2</sup>, ya sea que éste cuente o no, con autorización, se causa el impuesto.

Esta conclusión es reiterada en el mismo Acuerdo, cuando en su artículo 7<sup>o</sup> indica que hay lugar al pago del impuesto mientras la valla siga **instalada**. Nótese que

---

<sup>5</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de marzo 2 de 1990, C.P. Dr. Jaime Abella Zárate. Exp. 1957.

este último sólo se refiere a la instalación de la valla como elemento generador de la obligación y como único requisito de exigibilidad de la misma.

2.2.5.- Así precisamente lo entiende la Sala. Al decidir sobre la legalidad del concepto No. 1112 de 2005, proferido por la Subdirección Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda, referido al artículo 7 del Acuerdo 111 de 2003, se expresó:

*(...)*

*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.<sup>6</sup>"*

Explicó, además, que en la medida en que el hecho gravable es ejecutado no sólo por aquellas personas naturales y jurídicas que cuentan con registro para la colocación de las vallas, sino por aquellas que no han obtenido dicho permiso, estas últimas adquieren, en todo caso, la calidad de sujetos pasivos del gravamen, luego les es exigible la obligación.

2.2.6.- Refuerza la tesis, la finalidad que, tanto el Decreto 959 de 2000, como el Acuerdo 111, atribuyeron a la reglamentación de la publicidad exterior visual y al impuesto sobre la misma, en virtud de la cual, se procura prevenir la contaminación y preservar la estética del paisaje y el espacio público.

Esta finalidad fue expresamente reconocida al presentarse el proyecto del Acuerdo 111, en el que se precisó i) la necesidad de captar ingresos fiscales por las

---

<sup>6</sup> Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, Sentencia de 18 de agosto de 2013. Radicación número: 25000-23-27-000-2010-00031-01(19140), C.P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

actividades de colocación de determinados anuncios publicitarios, así como ii) la protección del medio ambiente. Se lee en la exposición de motivos:

*“Según las cifras establecidas por el DAMA y divulgadas a propósito del debate del código de policía en el Distrito Capital, existe una capacidad para instalar 3500 vallas de Gran Formato, capacidad que hoy se encuentra utilizada en un 57%, a esta suma debe adicionarse los vehículos de transporte de productos o los dedicados a cumplir con la función de valla móvil que portan publicidad de más de 8 metros cuadrados y que transitan por la ciudad, al igual que las vallas de los constructores que al año pueden estar por el orden de 150. La adecuación de este tributo significa en las arcas distritales ingresos superiores a los 7.000 millones.*

*(...)*

*Este proyecto de acuerdo cuyo objetivo es la adecuación del impuesto a la publicidad exterior visual, además de dinamizar el crecimiento de los ingresos corrientes, es una medida de protección al medio ambiente, y encuentra sustento jurídico en el artículo 313 de la Constitución Política, artículo 12 del Decreto ley 1421 de 1993, artículo 14 de la ley 140 de 1994 y el decreto distrital 959<sup>7</sup>.”*

2.2.7.- Desde esa perspectiva, el efecto útil de la norma apunta a que se grave la colocación de vallas publicitarias, desde el momento en que éstas se exhiben. Una interpretación contraria desvirtuaría la razón de ser de las normas reguladoras del impuesto: la legalización de estas actividades para disminuir la contaminación visual y su uso indebido, incentivando con ello, la publicación informal e ilegal de vallas y anuncios publicitarios.

En síntesis, se premiaría la ilegalidad e informalidad de quien exhibe una valla sin contar con el respectivo registro, en relación con aquel que se acoge al procedimiento de ley.

2.2.8.- El registro es un requisito formal, del cual se valió la disposición local, a fin de identificar los eventuales responsables del impuesto de Publicidad Exterior Visual, cuya ausencia no genera la inexigibilidad del tributo.

Recuérdese, que el recaudo fiscal tiene como finalidad, atender en la mayor medida posible, a la real muestra de capacidad económica que se grava, como lo impone el principio de eficiencia que rige el sistema tributario por expresa orden

---

<sup>7</sup> Antecedentes Acuerdo 111 de 2003. Pueden consultarse en la dirección electrónica: <http://www.alcaldiabogota.gov.co/sisjur/normas/Norma1.jsp?i=10661>

constitucional<sup>8</sup>. Luego, no puede interpretarse el Acuerdo 111, de manera que no produzca efecto alguno, o que, incluso, promueva situaciones de ilegalidad.

### **3. Análisis del caso concreto: causación del impuesto por las vallas respecto de las cuales Valtec S.A. no ha obtenido registro.**

3.1.- Lo primero que debe precisarse, es que el problema jurídico planteado parte de una situación fáctica contraria a derecho, pues la exhibición de vallas que no cuentan con el permiso por parte de la autoridad distrital competente desconoce las prohibiciones que, sobre el particular, establecieron los artículos 11 y 30 de la Ley 140 y el Acuerdo 111, respectivamente.

3.2.- El aforismo "*nemo auditur propriam turpitudinem allegans*"- nadie puede alegar su propia culpa en su favor-, hace parte de nuestro sistema normativo como expresión del principio de la buena fe y se desprende de varias disposiciones que sin decirlo de manera explícita, la consagran como regla de derecho. Entre otras está, el artículo 1744<sup>9</sup> del Código Civil, que prohíbe a quien haya empleado dolo en la celebración de un contrato, pedir la nulidad del negocio jurídico así realizado<sup>10</sup>.

3.3.- Sea lo que fuere, en la providencia de primera instancia se acogió la posición de la parte actora, en el sentido de que los actos demandados son contrarios a derecho, comoquiera que en éstos se impuso el pago del impuesto de Publicidad Exterior Visual, cuando aún no era exigible, toda vez que no se había notificado el permiso.

3.4.- Para la Sala, por el contrario, el impuesto se causa por la realización del hecho generador, que consiste en la colocación de vallas con dimensiones iguales o superiores a 8m<sup>2</sup> en el Distrito de Bogotá y se hace exigible, pues así lo

---

<sup>8</sup> Artículo 363 de la Carta Política.

<sup>9</sup> *ARTICULO 1744. CONTRATO REALIZADO POR DOLO DE UN INCAPAZ. Si de parte del incapaz ha habido dolo para inducir al acto o contrato, ni él ni sus herederos o cesionarios podrán alegar nulidad.*

*Sin embargo, la aserción de mayor edad, o de no existir la interdicción, u otra causa de incapacidad, no inhabilitará al incapaz para obtener el pronunciamiento de nulidad.*

<sup>10</sup> También dan cuenta de la inclusión de esta regla en la normatividad colombiana, el artículo 90 de la Carta Política, cuando al consagrar la cláusula de responsabilidad del Estado, advierte que éste sólo responderá en eventos en que haya causado un daño **antijurídico**, es decir, que el administrado **no esté en la obligación de soportar**; y el artículo 156 del Código Civil, según el cual, el divorcio solo podrá ser demandado por el cónyuge que no haya dado lugar a los hechos que lo motivan.

prescriben la Ley 140 de 1994, que autorizó a los entes territoriales para su cobro, y los artículos 3º y 7º del Acuerdo 111 de 2003, que adoptó el Distrito Capital.

Se reitera que si bien es cierto el artículo 4º ib. consagra como momento de causación, aquel en que se notifica el permiso de instalación, no lo es menos, que si se interpreta esta norma en armonía con la ley que creó el impuesto de Publicidad Exterior Visual, y con las demás disposiciones del referido Acuerdo, se llega a la anterior conclusión.

En síntesis, la lectura que debe hacerse de los artículos 3, 4 y 7 del Acuerdo Distrital, es que el impuesto de Publicidad Exterior Visual se causa cuando se coloca una valla de una dimensión igual o superior a 8m<sup>2</sup> en el Distrito Capital y, que, la regla general, alude al comportamiento en derecho que debe preceder a la instalación, consistente en la obtención del respectivo registro, evento en el cual, la obligación se hace exigible cuando concurra, además, dicha formalidad-el permiso-. Pero, que no obstante, cuando no medie autorización, bastará con la sola configuración del hecho generador para que se haga exigible el cobro del impuesto.

3.5.- A la misma conclusión se llega si se analiza la finalidad que tienen en este caso, el Acuerdo 111 y el Decreto 959 de 2000. Este último, reguló la expedición de autorización para la instalación de avisos publicitarios tales como vallas, que busca disminuir los índices de contaminación visual y preservar la estética del paisaje dentro del Distrito. Por eso, una tesis contraria fomentaría la ilegalidad en la instalación de elementos publicitarios.

3.6.- Así las cosas, comoquiera que las partes coincidieron en que la demandante había instalado vallas con dimensiones superiores a 8m<sup>2</sup> en el Distrito de Bogotá, para los años 2004 a 2007, esto es, que realizó el hecho gravado, se impone concluir, que ésta se encontraba obligada a pagar el impuesto de Publicidad Exterior Visual, al margen de que no hubiera obtenido el permiso para exhibirlas, pues, como se advirtió, la sola colocación daba lugar a la obligación fiscal.

3.7.- Finalmente, en punto a la supuesta imposibilidad de declarar el impuesto para el año 2004, por la falta de formato a esa fecha, hay que precisar que la obligación tributaria nació y era exigible en ese momento, indistintamente de que existieran inconvenientes para su declaración. Y es que, la ausencia de una forma



no desvirtúa su calidad de sujeto pasivo del impuesto y, en esa medida, la consecuencia de dicho problema formal, se traduce, en la no imposición de sanción por no declarar ni de intereses moratorios<sup>11</sup>, tal como se hiciera en el acto que resolvió el recurso de reconsideración.

Por los argumentos expuestos, la Sala revocará la sentencia de primera instancia y en su lugar, negará 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,

### **F A L L A**

**1.-** Se **REVOCA** la sentencia de septiembre 02 de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Subsección A, y en su lugar; se **NIEGAN** las súplicas de la demanda, de acuerdo a lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

**2.-** Se **RECONOCE** personería para actuar a la abogada Gloria Marcela Cortés Jaramillo, como apoderada judicial del Distrito de Bogotá- Secretaría de Hacienda, en los términos del poder conferido, que obra a folio 195 del cuaderno 1.

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

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ**  
Presidente de la Sección

---

<sup>11</sup> Ya que nadie está obligado a lo imposible y no puede ser sancionado por una falta que no le es endilgable.

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**