

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

CONSEJERO PONENTE: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá D.C., diecinueve (19) de julio de dos mil diecisiete (2017)

Radicación: 66001-23-31-000-2012-00219-01 (20870)
Demandante: VICTOR HUGO BECERRA HERMIDA
Demandado: MUNICIPIO DE PEREIRA
Referencia: Impuesto de avisos y tableros. Hecho generador. Definición de espacio público. Zonas comunes edificios

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por el municipio de Pereira contra la sentencia del 26 de septiembre de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Risaralda, que declaró la nulidad del parágrafo 2 del artículo 6 del Acuerdo 74 de 2009 proferido por el Concejo Municipal de Pereira.

ANTECEDENTES

1. Demanda

En ejercicio de la acción de nulidad, el señor Víctor Hugo Becerra Hermida solicitó que se declare la nulidad del parágrafo 2 del artículo 6 del Acuerdo 74 de 2009 expedida por el Concejo Municipal de Pereira *“Por medio del cual se modifica el Código de Rentas del Municipio de Pereira”*. El acto demandado parcialmente establece:

“ACUERDO NÚMERO SETENTA Y CUATRO (74) DE 2009

“Por medio del cual se modifica el Código de Rentas del Municipio de Pereira y se dictan otras disposiciones

EL CONCEJO MUNICIPAL DE PEREIRA en uso de las atribuciones legales conferidas por la Constitución Nacional y la Ley 136 de 1994

ACUERDA:

(...)

ARTÍCULO 6. Adiciónese los párrafos uno y dos al Artículo 49 del Código de Rentas el cual quedará así:

ARTÍCULO 49. TARIFA DEL IMPUESTO DE AVISOS Y TABLEROS: El impuesto Complementario de Avisos y Tableros se liquidará y cobrará todas las actividades comerciales, industriales y de servicios incluido el sector financiero con la tarifa del quince por ciento (15%) sobre el valor del Impuesto de Industria y Comercio.

PARÁGRAFO 1 – OPORTUNIDAD Y PAGO. El no pago del Impuesto de Avisos y Tableros sólo se autoriza a partir de la fecha de presentación de la solicitud, previa verificación por parte de la Secretaría de Hacienda.

PARÁGRAFO 2 – También habrá lugar a su cobro cuando el aviso o tablero se encuentre ubicado en las áreas comunes de un edificio o conjunto” (Subrayas de la Sala).

2. Normas violadas y concepto de la violación

El demandante citó como normas violadas; los artículos 6, 95 numeral 9º, 121, 123, 287, 313 y 338 de la Constitución Política de 1991, artículos 1, literal k de la Ley 97 de 1913, 5 de la Ley 9 de 1989 y 63 de la Ley 675 de 2001.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

2.1.- Manifestó que las normas que regulan el tema del impuesto de avisos y tableros (Leyes 9 de 1913, 14 de 1983 y 140 de 1994), así como la jurisprudencia del Consejo de Estado¹ y de la Corte Constitucional² han determinado que el hecho generador de este impuesto consiste en la ubicación de avisos y vallas en **espacio público**.

Es por lo anterior que cuando el Concejo Municipal de Pereira estableció como hecho generador la colocación de avisos en áreas comunes de edificios o conjuntos, creó una circunstancia no consagrada en la ley lo que lleva a concluir que se extralimitó en sus funciones.

Esto por cuanto la autonomía otorgada a los concejos municipales no es absoluta e ilimitada, por el contrario, su marco de acción se encuentra delimitado por la Ley y la Constitución y, de no ajustarse a dichas disposiciones, procede la nulidad de las decisiones tomadas en los términos del artículo 84 del Código Contencioso Administrativo.

¹ Ver procesos 15604, 15653, 12646 entre otros.

² Sentencia C-1043 de 2003

Indicó que como no se está en presencia de un impuesto *local de origen propio* el Concejo debe limitarse a lo que consagre la norma y bajo ninguna circunstancia puede ir más allá de lo dispuesto por el legislador

2.2.- De igual forma, argumentó que los funcionarios públicos están sujetos al cumplimiento de la Constitución, la Ley y los respectivos reglamentos, razón por la cual los actos administrativos que expidan deben atender dichos lineamientos.

Es por esto que debe existir una disposición normativa que los faculte para la expedición de actos administrativos para el desarrollo de cualquier actividad, lo que no ocurre en el caso concreto, pues no existe norma que modifique el hecho generador del impuesto de avisos y tableros o que faculte al Concejo Municipal de Pereira para hacerlo.

2.3 Argumentó que de conformidad con el artículo 28 del Código Civil Colombiano, las palabras usadas en las leyes deben entenderse en su sentido natural y obvio, a menos que el Legislador las haya definido expresamente.

Esto último fue lo que sucedió con el término de espacio público, al ser definido en el artículo 5³ de la Ley 9 de 1989. De esta disposición se

³ **Artículo 5º.-** Entiéndese por espacio público el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o

desprende que espacio público es aquella zona donde el interés colectivo sea manifiesto, esto es, que dicho espacio permita el uso y disfrute colectivo y no el individual, pues este último hace referencia a un espacio privado.

Así lo dispuso la Corte Constitucional en sentencia C-1043 de 2003 en la que señaló para que se configure el hecho generador del impuesto de avisos y tableros, las vallas o tableros deben estar ubicados en zonas de interés para la comunidad.

De igual forma, se tiene que el artículo 63 de la Ley 675 de 2001 consagra que las unidades inmobiliarias cerradas se caracterizan porque (i) su acceso es limitado por un encerramiento y (ii) se exigen controles de ingreso. Esta limitación se extiende a las zonas comunes de los conjuntos cerrados, razón por la cual no pueden ser considerados como un espacio para el disfrute de la colectividad, pues los mismos se restringen a los habitantes de esos conjuntos.

afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses, individuales de los habitantes.

Así, constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyan, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo.

2.4 Por las razones anteriores, se concluye que hay una extralimitación por parte del Concejo Municipal de Pereira pues la norma demandada crea una condición no prevista en la ley, al gravar la colocación de avisos y tableros en cualquier lugar, bien sea público o privado, sin considerar que el hecho generador del impuesto ha sido delimitado por el legislador a un espacio público.

Esto porque el párrafo hace referencia a los avisos que se expongan en las zonas comunes de edificios con cerramientos o restricciones de acceso, sin hacer ningún tipo de consideración y desconociendo que se trata de zonas privadas.

3. Oposición

El Municipio de Pereira se opuso a las pretensiones de la demanda, con los siguientes argumentos:

3.1.- De conformidad con el artículo 5 de la Ley 9 de 1989 las áreas de circulación de un edificio o conjunto son espacio público, dado que si bien no son abiertos a todos los individuos, si son aptos para el tránsito de una colectividad de personas así se trate de un grupo específico.

Expone que dicha norma no es taxativa y de la misma se desprende que hay dos tipos de espacios públicos. El primero consiste en el espacio público

abierto que se caracteriza por zonas de libre acceso, como las calles, parques, plazas, entre otros. El segundo es el espacio privado colectivo, que son los lugares que pertenecen a un grupo de personas quienes controlan su acceso, pero en los cuales se permite su uso por la destinación que se le da al inmueble. Como ejemplo del segundo grupo enlista: lugares de trabajo, templos, edificios de oficinas públicas y privadas, áreas públicas de los centros comerciales, zonas de ingreso a negocios comerciales, lugares en los que trascienden los intereses colectivos sobre los individuales.

3.2 El vocablo “público” que se origina del latín *publicus*, hace mención *al conjunto de personas que participan de unas mismas aficiones o con preferencia concurren a determinado lugar*, por lo que lo público de los edificios se determinaría por la concurrencia de personas en su interior, bien sea por motivos comerciales o de otra clase.

Adicionalmente, en la Ley 1335 de 2009, artículos 19 y 21, se vinculó el concepto de áreas comunes con lugares públicos, por lo que se infiere que un lugar público no se determina por el propietario y el derecho a su acceso.

Así las cosas, es posible afirmar que en los edificios existen lugares públicos y, por lo tanto, en estos sitios es factible la realización del hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros, siempre que en dicho establecimiento se ubiquen emblemas anunciando alguna actividad comercial o sus productos.

3.3.- Con la norma demandada no se pretende crear un nuevo hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros como lo expuso el actor, pues su objetivo es evitar la evasión tributaria.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Risaralda mediante providencia del 26 de septiembre de 2013 declaró la nulidad de la norma demandada, con fundamento en las siguientes consideraciones:

1.- De conformidad con el principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, el Congreso es el encargado de determinar el hecho generador de los tributos por medio de la Ley y, con base en ella, las asambleas y concejos pueden desarrollar los demás elementos salvo cuando la misma norma ya los haya fijado.

2.- Según las Leyes 97 de 1913, 84 de 1915 y 14 de 1983, así como del Decreto 3070 de 1983 y la sentencia del 6 de diciembre de 2006⁴ proferida por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, el responsable del impuesto de industria y comercio también es responsable del impuesto complementario de avisos y tableros, siempre y cuando use el espacio público mediante avisos y tableros para dar a conocer su nombre comercial, la actividad que realiza o sus productos.

⁴ Sentencia del 6 de diciembre de 2006, Radicado No. 85001-23-31-000-2003-01139-01 (15628) C.P. Ligia López Díaz.

3.- Según los artículos 5 de la Ley 9 de 1989 y 19 de la Ley 675 de 2001, así como los parámetros fijados por esta Corporación⁵, las áreas comunes de un edificio o conjunto no pueden ser catalogadas como espacio público.

Se entiende entonces que el Concejo Municipal determinó como hecho generador del impuesto de avisos y tableros una circunstancia diferente a la establecida por el Legislador.

RECURSO DE APELACIÓN

1. El municipio de Pereira apeló la sentencia de primera instancia, reiterando los argumentos de la contestación de la demanda y haciendo énfasis en que no se realizó un estudio de los mismos, especialmente de las siguientes razones:

- De la lectura del artículo 5 de la Ley 9 de 1989 se desprende que las áreas de circulación de un edificio o conjunto son espacio público, toda vez que aun cuando no estén abiertos a todos los individuos, si permiten el tránsito de un grupo específico o colectivo de personas.
- De conformidad con la Ley 1335 de 2009 artículos 19 y 21, las áreas comunales pueden entenderse como lugares públicos.

⁵ Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 27 de abril de 2001. C.P. María Inés Ortiz Barbosa

2. Indicó que el fallo del Tribunal ha generado confusiones comoquiera que se está generalizando el supuesto que los centros comerciales no son sujetos de este impuesto porque están cobijados con el régimen de propiedad horizontal.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN EN SEGUNDA INSTANCIA

Las partes demandante y demandada no presentaron alegatos de conclusión

El Ministerio Público solicitó que se confirme la sentencia apelada, dado que de conformidad con el artículo 3 de la Ley 675 de 2001 no pueden asimilarse las áreas comunes de un edificio o conjunto con el término de espacio público, debido a que dichas zonas corresponden a los propietarios de los bienes privados y su destinación sólo los beneficia a ellos.

De igual forma, los avisos ubicados al interior de un edificio o conjunto no están expuestos para el público en general. Sobre el tema el Consejo de Estado⁶ ha señalado que los avisos interiores no constituyen el hecho generador del impuesto complementario de avisos y tableros.

⁶ Sentencia 6 de febrero de 1998, radicado No. 8710 C.P. Delio Gómez Leyva.

Indicó que es procedente la remisión del Tribunal a la definición de espacio público contenida en el artículo 5 de la Ley 9 de 1989 de la cual es claro que las zonas gravadas por el Concejo Municipal de Pereira no corresponden a esta categoría, por no ser inmuebles públicos, no constituyen elementos arquitectónicos y su destinación no va encaminada a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trasciendan el límite de los intereses de los habitantes.

Manifestó que no es aceptable la referencia de la entidad demandada a la Ley 1335 de 2009 *disposición por medio de la cual se previenen los daños a la salud de los menores de edad, la población no fumadora y se estipulan políticas públicas para la prevención del consumo del tabaco y el abandono de la dependencia del tabaco del fumador y sus derivados en la población colombiana* para la definición de “lugares públicos” y sus efectos para el impuesto de avisos y tableros.

Por las razones anteriores la norma demandada es ilegal porque crea un hecho generador para el impuesto de avisos y tableros que no contemplan las leyes, a las cuales debe someterse el Concejo Municipal.

CONSIDERACIONES

1. El impuesto de avisos y tableros se remonta al año 1913 cuando, mediante el artículo 1 literal k) la Ley 97, se autorizó para la ciudad de Bogotá la creación de un tributo cuyo hecho generador era la *«colocación de avisos en la vía pública, interior y exterior de coches de tranvía, estaciones de ferrocarriles, cafés y cualquier establecimiento público»*.

La Ley 84 de 1915 hizo extensiva la autorización inicialmente conferida a la ciudad de Bogotá a todos los municipios del país.

Más tarde, la Ley 14 de 1983, *«por la cual se fortalecen los fiscos de las entidades territoriales y se dictan otras disposiciones»*, reguló en el artículo 37 el impuesto de avisos y tableros como complementario del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste.

El artículo 37 de la Ley 14 de 1983 fue reproducido por el Decreto Ley 1333 de 1986 *«por el cual se expide el código de régimen municipal»* así:

Artículo 200. El impuesto de avisos y tableros, autorizado por la Ley 97 de 1913 y la Ley 84 de 1915 se liquidará y cobrará a todas las actividades comerciales, industriales y de servicios como complemento del impuesto de industria y comercio, con una tarifa de un quince por ciento (15%) sobre el valor de éste, fijada por los Concejos Municipales.

Como lo ha señalado la Sala⁷, una lectura armónica de las anteriores disposiciones permite considerar que el impuesto de avisos y tableros previsto en la Ley 97 de 1913 no fue modificado en su esencia por la Ley 14

⁷ Sentencia del 6 de diciembre de 2006, Radicado No. 850012331000200301139 01 (15628) C.P. Ligia López Díaz.

de 1983. El cambio estuvo dirigido a la forma de su recaudo y a la base gravable.

Con fundamento en las anteriores consideraciones, la Sala⁸ ha precisado que i) el Impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador propio consistente en la colocación de avisos, tableros o vallas en la vía pública o que den a la vía pública, en la medida en que ellos – los avisos – puedan ser percibidos o vistos por el público y ii) que es complementario del impuesto de industria y comercio, lo que significa que su recaudo y liquidación se hace con dicho tributo, pues el sujeto pasivo es el responsable del impuesto de industria y comercio.

Significa lo expuesto que el sujeto pasivo del tributo es la persona natural o jurídica en general que desarrolla una actividad comercial, industrial o de servicios, que coloca avisos en la vía pública, establecimientos abiertos al público o el espacio público, entre otros supuestos, para difundir la buena fama o nombre comercial de que disfruta su actividad, su establecimiento o sus productos a través de los tableros, avisos o vallas, toda vez que en esos casos pueden ser percibidos o vistos por el público, en general.

2. De conformidad con los parámetros anteriores y las consideraciones expuestas en el recurso de apelación, le corresponde a la Sala determinar si en el caso concreto puede causarse el impuesto de avisos y tableros en las áreas comunes de un edificio o conjunto.

⁸ Ib.

3. Sea lo primero resaltar, que como se expuso en los argumentos que anteceden, si bien el impuesto de avisos y tableros tiene un hecho generador independiente, está estrechamente ligado al impuesto de industria y comercio, razón por la cual el sujeto pasivo del impuesto de avisos debe ser a su vez responsable de ICA, siempre y cuando publicite su actividad económica o su establecimiento de comercio.

4. Partiendo de la definición de espacio público de la Ley 9 de 1989⁹, la Sala ha determinado que para efectos del impuesto de avisos y tableros el espacio público debe entenderse como *el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso y afectación, a la satisfacción de*

⁹ **Artículo 5º.-** *Entiéndese por espacio público el conjunto de inmuebles públicos y los elementos arquitectónicos y naturales de los inmuebles privados, destinados por su naturaleza, por su uso o afectación, a la satisfacción de necesidades urbanas colectivas que trascienden, por tanto, los límites de los intereses, individuales de los habitantes.*

Así, constituyen el espacio público de la ciudad las áreas requeridas para la circulación, tanto peatonal como vehicular, las áreas para la recreación pública, activa o pasiva, para la seguridad y tranquilidad ciudadana, las franjas de retiro de las edificaciones sobre las vías, fuentes de agua, parques, plazas, zonas verdes y similares, las necesarias para la instalación y mantenimiento de los servicios públicos básicos, para la instalación y uso de los elementos constitutivos del amoblamiento urbano en todas sus expresiones, para la preservación de las obras de interés público y de los elementos históricos, culturales, religiosos, recreativos y artísticos, para la conservación y preservación del paisaje y los elementos naturales del entorno de la ciudad, los necesarios para la preservación y conservación de las playas marinas y fluviales, los terrenos de bajamar, así como de sus elementos vegetativos, arenas y corales y, en general, por todas las zonas existentes o debidamente proyectadas en las que el interés colectivo sea manifiesto y conveniente y que constituyan, por consiguiente, zonas para el uso o el disfrute colectivo.

*necesidades urbanas colectivas, que trascienden, por tanto los límites de los intereses individuales de los habitantes*¹⁰.

Es decir, que lo relevante es que el aviso no quede en el ámbito privado, sino que sea conocido por la comunidad, porque precisamente lo que se busca es que el comerciante anuncie su actividad mercantil.

5 Ahora bien, debe considerarse que desde la expedición de la norma a la actualidad ha transcurrido un plazo de tiempo considerable, que ha llevado a la modificación de las prácticas comerciales.

Lo anterior es de vital importancia para la Sala comoquiera que en las zonas comunes de edificios y conjuntos puede presentarse el hecho generador del impuesto de Avisos y Tableros.

Esto por cuanto si bien dichas zonas no están ubicadas en una vía pública, en las mismas sí pueden colocarse avisos que den cuenta o informen una actividad comercial a todo el público, cuando la visibilidad de los avisos no sea limitada y por ende, cualquier persona puede informarse sobre una actividad económica, un establecimiento de comercio o la prestación de un servicio en particular, configurándose así el hecho generador.

¹⁰ Sentencia del 27 de abril de 2001, radicado No. 08001-23-31-000-1997-01840-01 (11897) C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

6. Recuérdese que el hecho generador de Avisos y Tableros supone, entre otros supuestos, la colocación de avisos en lugares que por su naturaleza implican el tránsito de personas, de lo que se desprende que tales avisos sean visibles y por ende, la comunidad en general puedan conocer sobre la actividad, servicio o establecimiento comercial que se informa en el aviso.

Así las cosas, si una edificación o conjunto cuenta con espacios para el uso de la comunidad en general, tal y como ocurre en las zonas de acceso, circulación y esparcimiento, al poner avisos que informan la actividad comercial que en dicho espacio se desarrolle, hay lugar al pago del impuesto de avisos y tableros, a cargo de la persona que da a conocer dicha actividad, bajo el supuesto que también sea sujeto pasivo de ICA.

7. Así las cosas, es válido que el Concejo Municipal de Pereira grave con el mencionado impuesto complementario la colocación los avisos que se encuentren ubicados en las áreas comunes de un edificio o conjunto, y que den cuenta de la buena fama o nombre comercial de un establecimiento o sus productos, al estar ubicados en un lugar visible al público en general, siempre y cuando la persona que utiliza los avisos y tableros también sea sujeto del tributo de industria y comercio.

8. En consecuencia, se revocará la decisión del Tribunal Administrativo de Risaralda y, en su lugar, se negarán las pretensiones para declarar la legalidad del acto demandado y se condicionará su interpretación a lo dispuesto en el numeral 7) de esta providencia.

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.- REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar, se dispone **NEGAR** las pretensiones de la demanda, de conformidad con las consideraciones expuestas en la parte motiva de esta providencia.

2.- DECLÁRASE la legalidad condicionada del parágrafo 2 del artículo 6 del Acuerdo 74 de 2009 proferido por el Concejo Municipal de Pereira de conformidad con lo expuesto en el numeral 7) de esta providencia.

3.- DEVUÉLVASE el expediente al Tribunal de origen.

Cópiese, notifíquese y cúmplase.

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

**STELLA JEANNETTE CARVAJAL
BASTO**

Presidenta de la Sección

MILTON CHAVES GARCÍA

**JORGE OCTAVIO RAMÍREZ
RAMÍREZ**