



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, veintinueve (29) de octubre de dos mil catorce (2014)

Radicación: 11001032700020070004700 y
11001032700020080000300 (acumulados)
No. Interno: 16866 y 16996
Demandantes: Alba Lucía Orozco y Hernando Morales
Plaza
Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y
Aduanas Nacionales DIAN

FALLO

La Sala decide la acción de nulidad simple instaurada por los señores Alba Lucía Orozco y Hernando Morales Plaza contra la U.A.E. DIAN.

I. ASUNTO PRELIMINAR

En ejercicio de la acción de simple nulidad, la ciudadana Alba Lucía Orozco solicitó la nulidad del oficio tributario No. 011847 del 9 de febrero de 2006 y del concepto No. 061825 del 13 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN. La demanda fue radicada con el No. 11001032700020070004700 (16866).

De igual forma, el ciudadano Hernando Morales Plaza pidió la nulidad de los mismos actos administrativos. La demanda fue radicada con el No. 11001032700020080000300 (16996).

El 18 de mayo de 2012, el magistrado ponente acumuló el proceso 11001032700020080000300 (16996) al expediente 11001032700020070004700 (16866).

II. ANTECEDENTES

2.1. LAS DEMANDAS

2.1.1. Las pretensiones de las demandas.

- **Expediente No. 11001032700020070004700 (16866)**

La señora Alba Lucía Orozco formuló las siguientes pretensiones:

“a. Se declare la nulidad el Oficio Tributario 011847 de febrero 9 de 2006, proferido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y publicado en el Diario Oficial 46.183 de febrero 15 de 2006.

b. Se declare la nulidad del Concepto 061825 de agosto 13 de 2007, proferido por la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales y publicado en el Diario Oficial 46.736 de agosto 30 de 2007.”

- **Del expediente N° 11001032700020080000300 (16996)**

El señor Hernando Morales Plaza formuló las siguientes pretensiones:

“La NULIDAD de los oficios tributarios Números 011847 del 9 de Febrero de 2006 y 61825 del 13 de agosto de 2007, suscritos por Jefe (sic) de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacional de Colombia —DIAN—, adscrita al Ministerio de Hacienda”

2.1.2. Los actos administrativos demandados.

Para facilitar el análisis de los conceptos demandados, su contenido se reproduce en la parte considerativa de la sentencia.

2.1.3. Las normas violadas

Los demandantes invocaron como normas violadas las siguientes:

- Artículos 29 y 113 de la Constitución Política;
- Artículos 1°, 2°, 3° 19, párrafo 2°, 22, 32, 33, 34, 70, 72 y 83 de la Ley 675 de 2001 y,
- Artículos 2°, 4°, 558, 571, 574 y 601 del Estatuto Tributario

2.1.4. El concepto de la violación

El concepto de violación propuesto por los demandantes se resume de la siguiente manera:

2.1.4.1. Expediente No. 11001032700020070004700 (16866)

a. De la violación de los artículos 19, parágrafo 2°, 22, 32, 33 34, 70 y 72 de la Ley 675 de 2001

- **De la naturaleza jurídica de la persona originada por la constitución de la propiedad horizontal [en adelante la P.J.P.H.]**

La doctora Alba Lucía Orozco señaló que, con fundamento en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales. Que el IVA es un impuesto nacional y que, en esa medida, la P.J.P.H. no es contribuyentes de ese tributo.

Sostuvo que cuando el citado artículo 33 dice que la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA, se refiere a que no es responsable del impuesto sobre las actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, dentro de las que se encuentra la administración correcta y eficaz de los bienes comunes.

Que, por lo tanto, como los ingresos obtenidos por la administración de los bienes comunes se revierten en beneficio común de la copropiedad y se destinan al pago de las expensas comunes o de los gastos de inversión,

como lo exige la norma en cuestión, no surge para la P.J.P.H. la obligación de declarar ni de pagar el IVA.

Dijo que pese a lo anterior, en los actos administrativos acusados la DIAN concluyó que las actividades de parqueadero, arrendamiento y concesión de espacios comunes están gravadas con el IVA, en la medida en que están por fuera del objeto social de la P.J.P.H.

Que para sustentar esta posición, los actos acusados aluden a la expresión “*operaciones paralelas*” para dar a entender que son todas aquellas que están por fuera del objeto de este tipo de entidades y, de esa manera, afirmar que están gravadas con el IVA, pese a que esa categoría de actividades no existe legalmente.

Alegó que el objeto de la P.J.P.H. es de fuente legal, conforme lo establecen los artículos 32 y 33 de la Ley 675 de 2001, y, por ende, no puede configurarse libremente por los copropietarios. Explicó que la capacidad de la P.J.P.H. queda circunscrita al objeto social y, por tanto, los actos que no sean propios del objeto social son inoponibles a terceros¹.

Por lo anterior, concluyó que no es legalmente posible que P.J.P.H. ejecute negocios jurídicos que no estén determinados en el objeto social, tal y como lo determina la Ley 675 de 2001.

- **Del alcance y naturaleza de los bienes comunes de la P.J.P.H.**

¹ Para respaldar ese argumento, la actora citó la sentencia de la C. S. de J. del 13 de junio de 1975 y el concepto proferido por la Superintendencia de Sociedades del 19 de abril de 1995.

Dijo que de conformidad con el párrafo 2° del artículo 19 de la Ley 675 de 2001, los reglamentos de la P.J.P.H. pueden autorizar la explotación económica de los bienes comunes, siempre y cuando la autorización no implique la transferencia del derecho de dominio. Que, en todo caso, las contraprestaciones económicas obtenidas por la explotación económica deben ser para el beneficio de la copropiedad y con destino al pago de las expensas comunes o de los gastos de inversión.

Que, de igual manera, conforme con el artículo 22, ibídem, los parqueaderos de visitantes y todas las zonas comunes no pueden ser objeto de uso exclusivo. Que así, según los artículos 70 y 72 de la ley 675 de 2001, es legítimo el aprovechamiento económico de esas áreas. Que además, es equitativo, en aras del cumplimiento de los fines de la P.J.P.H, que por su uso y goce se determine el pago de una retribución.

Señaló que la única limitante que establece la ley para explotar económicamente los bienes de uso común de la P.J.P.H alude a que las rentas percibidas sólo pueden beneficiar a la P.J.P.H y deben destinarse al pago de gastos y expensas de la P.J.P.H. Que este hecho evidencia el carácter no lucrativo de la P.J.P.H. pues los ingresos percibidos no se reparten entre los copropietarios.

- **De la diferencia entre la actividad de parqueadero público y el servicio de estacionamiento que presta la P.J.P.H.**

Dijo que existe una diferencia entre el servicio de parqueadero público y el servicio que presta la P.J.P.H. Que los parqueaderos públicos se dedican profesionalmente a esa actividad y, para el efecto, reciben vehículos

mediante contratos de depósito regular. Que ese es su objeto social y para eso cuentan con establecimientos de comercio abiertos al público.

Que, por el contrario, la P.J.P.H. no recibe vehículos en depósito regular. Que sólo facilita el uso de la zona común para estacionar vehículos y cobra una tarifa por el uso de esas zonas, sin que la P.J.P.H. esté obligadas a cumplir las obligaciones propias de los establecimientos de comercio.

Concluyó que la explotación económica de bienes y zonas comunes es una actividad propia del objeto de la P.J.P.H. Que las actividades de explotación no son operaciones paralelas ajenas al objeto social de la copropiedad y, por ende, no están gravadas con IVA.

b. De la violación de los artículos 2°, 4°, 558, 571, 574 y 601 E.T.

Señaló que para justificar los actos demandados, la DIAN acude a la noción del “*sujeto incidido económicamente por el impuesto*” para insinuar que el término “*contribuyente*” se aplica al que efectivamente asume la carga económica y que el “*responsable*” es un simple intermediario entre el contribuyente y la Nación.

Que, contrario a lo dicho por la DIAN, cuando el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 prevé que la P.J.P.H no es contribuyente de impuestos nacionales, lo que está diciendo es que no es responsable, de suerte que, como sujeto no responsable, la P.J.P.H. no responde ante el Estado por la obligación

sustancial del pago, ni por las obligaciones instrumentales y formales que solo atañen al responsable.

c. De la neutralidad del IVA

Dijo que en los actos demandados, la DIAN planteó que si no se incluye a la P.J.P.H. como contribuyente del IVA se desconocería el principio de neutralidad tributaria.

Que, con esto, la DIAN desconoció que las normas que regulan el IVA permiten tratamientos diferenciales y que no por eso puede derivarse la violación del principio de neutralidad. Que, de hecho, el artículo 476 del E.T. consagra una serie de servicios que están excluidos del IVA.

d. Del desconocimiento de la doctrina de la DIAN

Alegó que en los actos demandados la DIAN desconoció la propia doctrina tributaria que habría dicho que la P.J.P.H. no es contribuyente del impuesto sobre la renta ni del IVA².

Que el cambio de doctrina ocurrió sin que hubiese cambiado la Ley 675 de 2001, que expresamente dice que la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales. Que el cambio advertido en los actos administrativos

² Para respaldar ese argumento, la actora citó los siguientes conceptos oficiales:

- Concepto Unificado del IVA 0001 del 19 de junio de 2003
- Concepto 64527 del 27 de septiembre de 2004
- Concepto 22474 de abril de 2005
- Concepto DIAN 20192 del 12 de abril de 2005
- Concepto 40457 de junio 29 de 2005
- Concepto 47303 de junio de 2005.

demandados denota la carencia de motivos legales y la usurpación de la función legislativa que sólo corresponde al Congreso de la República³.

Sostuvo, adicionalmente, que los conceptos demandados establecen un trato discriminatorio, en tanto dicen que la P.J.P.H. no es contribuyente ni responsable de los impuestos nacionales de renta y del patrimonio, pero sí es contribuyente del IVA, que también es un impuesto nacional.

e. De la violación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001

Sostuvo que el concepto No. 061825 de 2007 vulneró el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por cuanto no es cierto que se quebrante el artículo 1° E.T. si se acepta que la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA.

Manifestó que el planteamiento de la DIAN, en cuanto a que su posición tiene sustento en el artículo 1° del E.T., no tiene en cuenta lo previsto en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 que claramente le asigna la condición de no contribuyente a la P.J.P.H., vale decir, de no responsables del IVA. Que eso significa que las actividades que realice la P.J.P.H. no se sujetan al IVA, precisamente porque existe una ley específica que así lo dispone.

f. La calificación de “*actividades propias del objeto social*” del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 está referida exclusivamente al impuesto de industria y comercio

³ La parte actora citó apartes de la Circular 0175 del 29 de octubre de 2001 y sentencias de esta Corporación en las que se habría concluido que no es procedente que, en los conceptos, la DIAN se generalicen situaciones particulares de los administrados y que se dé una conclusión definitiva frente a la interpretación de la ley.

Señaló que del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 se desprende que cuando la norma se refiere a no contribuyente, en relación con las actividades propias del objeto social, lo hace exclusivamente respecto del impuesto de industria y comercio, puesto que la mención está dada frente al artículo 195 del Decreto 1333 de 1986 y no al IVA ni al impuesto de renta.

Por último, dijo que no es cierto que la P.J.P.H. sólo estuviera facultada para realizar actos jurídicos con los copropietarios. Que, por el contrario, esas entidades pueden celebrar otros negocios jurídicos sin que esto implique que dichos actos estén por fuera del objeto social.

2.1.4.2. Expediente N° 11001032700020080000300 (16996)

El señor Hernando Morales Plaza alegó que los conceptos demandados son nulos por violación de los artículos 29 y 113 de la Carta Política, y 1, 3, 33, 34 y 83 de la Ley 675 de 2001.

Después de transcribir los artículos aludidos, el demandante sustentó el concepto de la violación de manera genérica, en síntesis, en los siguientes términos:

Dijo que la P.J.P.H. puede obtener, además de los ingresos por cuotas de sostenimiento, otros ingresos derivados de las actividades propias del objeto social. Que, por esto, puede destinar bienes comunes para producir rentas que se deben invertir en la misma copropiedad, y que es debido a esa facultad que la ley les asignó la calidad de no contribuyente de los impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio.

Señaló que la DIAN, mediante los actos administrativos demandados, interpretó la ley *contra legem* al afirmar que actividades como las de parqueadero público, arrendamiento o cesión de estación —a pesar de ser realizadas por la P.J.P.H. al amparo de una autorización legal— no estaban exentas del IVA.

Sostuvo que los argumentos que sustentan los actos administrativos demandados carecen de fundamento legal, y que la DIAN extralimitó sus funciones, al darle un alcance a las normas invocadas como violadas, más allá del previsto por el legislador.

2.1.5. Coadyuvancias

2.1.5.1. En el expediente No. 11001032700020070004700-01 (16866)

Los ciudadanos Ricardo Andrés Sabogal Guevara, Ximena Peñafort, Paul Cahn-Speyer W., Guillermo Botero Nieto, Juan Rafael Bravo Arteaga, Mauricio Plazas Vega y Gran Estación Centro Comercial P.H. coadyuvaron las pretensiones de la demanda. Las razones expuestas se resumen de la siguiente manera:

- **Coadyuvancia de los ciudadanos Ximena Peñafort y Ricardo Andrés Sabogal Guevara**

Los coadyuvantes dijeron que el fondo de la litis no era determinar si las actividades que no correspondan al objeto social de la P.J.P.H. están gravadas con el IVA, sino establecer si las actividades señaladas por la DIAN en los actos administrativos demandados corresponden o no al desarrollo del objeto de la P.J.P.H., en particular las de estacionamiento, arrendamiento y concesión de espacios comunes.

Señalaron que la DIAN incurrió en un error conceptual al entender que la P.J.P.H. puede realizar “*actividades paralelas*” a las del objeto social, pues las actividades realizadas por fuera de dicho objeto no tienen efectos vinculantes. Que la P.J.P.H. sólo tiene capacidad para efectuar los actos que estén relacionados con el objeto social.

Que, en consecuencia, el concepto de “*actividades paralelas*” es ajeno al régimen jurídico de la propiedad horizontal, pues la Ley 675 de 2001 es la que define expresamente el objeto. Y que no es cierto que la P.J.P.H. pueda desarrollar actos diferentes a la administración de los bienes de la copropiedad.

Sostuvieron que la interpretación que la DIAN hizo en los actos demandados es contraria al derecho a la propiedad privada, por cuanto establece una innecesaria distinción entre los actos propios de la persona jurídica y otros que la DIAN denominó como actos paralelos.

Dijeron que la propiedad horizontal es una forma especial de dominio, protegida por la constitución y la ley, y que el objeto social de la P.J.P.H. está relacionado, por mandato de la ley, con la administración de los bienes y asuntos comunes de la copropiedad.

Se refirieron a la naturaleza jurídica de la P.J.P.H. para concluir que, conforme con los artículos 2°, 5, 6, 19 y 20 de la Ley 675 de 2001, los parqueaderos que se disponen para los usuarios y visitantes de los centros comerciales y las unidades residenciales tienen la condición de bienes comunes. Que, por tanto, a la asamblea general de copropietarios le corresponde definir el uso de tales bienes y que esa facultad incluye la explotación económica, sin que ello desvirtúe la naturaleza de entidad sin ánimo de lucro de la P.J.P.H.

Explicaron que la circunstancia de que estas entidades estén constituidas como personas jurídicas sin ánimo de lucro implica, únicamente, que no están creadas para repartir entre los propietarios las utilidades obtenidas en su ejercicio, pero que de ahí no puede colegirse que se desconozcan los derechos inherentes a la propiedad de las unidades privadas, y, en particular, para gozar y disponer de estas.

Que es por eso que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 establece que la destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro. Que, contrario al entendimiento de la DIAN, este tipo de actividades comporta el desarrollo del objeto para el que son constituidas y que eso no contradice su condición de sujeto no contribuyente.

Sostuvieron que la explotación de zonas comunes forma parte del objeto que puede desarrollar la P.J.P.H. Y que los ingresos percibidos por esa explotación se destinan para el beneficio común de la copropiedad y al pago de expensas comunes o de los gastos de inversión.

De otra parte, señalaron que en el caso del IVA, la condición de deudor, sujeto pasivo principal o titular del hecho generador pueden describirse como un sustituto del contribuyente, en la medida que ha sido vinculado como elemento pasivo de la relación jurídica en lugar del verdadero contribuyente a quien finalmente repercute el tributo y de quien se predica la realización del hecho económico imponible. Que cuando el artículo 33, ibídem, establece que la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA, debe entenderse como sinónimo de responsable, pues así lo prevé el artículo 4° E.T.

Que si bien el IVA es un impuesto eminentemente real, en algunos casos la ley tributaria ha establecido que la exclusión no se da en función de la actividad o bien sino en función de la naturaleza jurídica del responsable. Que, en el caso concreto, la propia Ley 675 de 2001 prevé que la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales.

Advirtieron que, contrario a lo dicho por la DIAN, no es cierto que la Ley 675 de 2001 haya limitado el beneficio tributario a las actividades propias del objeto social, sino que incluyó otras actividades que se desarrollan por la propiedad horizontal, como la explotación de los bienes comunes, siempre que sirvan para sufragar las expensas comunes necesarias de la propiedad horizontal.

Finalmente, dijeron que la Ley 675 de 2001 estableció una exclusión absoluta para el caso de los impuestos nacionales y una exclusión condicionada para el caso del impuesto de industria y comercio.

- **Coadyuvancia del ciudadano Paul Cahn-Speyer W.**

Dijo que para efectos del IVA las expresiones contribuyente y responsable son sinónimos y que como la Ley 675 de 2001 señala que la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales, debe entenderse que no es responsable del impuesto a las ventas.

Sostuvo que cuando el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 alude a las *“actividades propias del objeto social”* está haciendo referencia al impuesto de industria y comercio, mas no a los impuestos nacionales. Que, en efecto, la expresión *“de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”* condiciona la frase inmediatamente anterior (*en relación con las actividades propias de su objeto social*), que se predica únicamente del impuesto de industria y comercio. Que, de lo contrario, la mención al Decreto Ley 1333 de 1986 también se haría respecto de los impuestos de orden nacional, lo cual es imposible por el contenido de esa norma.

Afirmó que la tesis central de los conceptos atacados es ilegal porque vulnera de manera directa el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, al señalar que la P.J.P.H. es responsable del IVA.

Dijo que la P.J.P.H. no puede desarrollar actividades por fuera su objeto. Que conforme con los artículos 306 y 438 C.Co., cualquier acto desarrollado por fuera de su objeto social, compromete directa y exclusivamente al representante legal y que no le es oponible a la P.J.P.H.

Que en el régimen jurídico de la propiedad horizontal no hay actividades que estén por fuera del objeto social, esto es, que no desarrollan actividades paralelas a las actividades propias del objeto social.

De otra parte, dijo que la explotación económica de los bienes comunes es una forma de administración y que, por ende, es una actividad propia de la propiedad horizontal. Que, en efecto, conforme con el artículo 32 de la Ley 675 de 2001, el objeto de estas entidades es administrar los bienes y servicios comunes y que la facultad de administrar incluye la de explotar económicamente tales bienes.

Finalmente, sostuvo que la no sujeción a los impuestos nacionales no implica la trasgresión al principio de neutralidad del tributo, pues la P.J.P.H. explota los bienes comunes para reducir las expensas comunes de los copropietarios, pero que esa explotación no se hace para generar utilidades, susceptibles de capitalizarse o distribuirse.

- **Coadyuvancia del ciudadano Guillermo Botero Nieto**

Señaló que cuando el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dice que la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA, implica que dicha entidad no responde por la declaración y pago del IVA sobre las actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, entre las cuales se incluye la administración correcta y eficaz de los bienes comunes, pues los ingresos que obtiene la copropiedad por esa administración, revierten en beneficio de la copropiedad y se destinan, por ley, al pago de expensas comunes o de gastos de inversión.

Que pese a la claridad de la ley, la DIAN se opuso a su sentido natural y obvió al concluir que las actividades de parqueadero, arrendamiento y concesión de espacios sobre áreas comunes, se encuentran por fuera del estricto marco del objeto social de la P.J.P.H. y, que, por lo tanto, están gravadas con el IVA.

Dijo que los conceptos demandados desconocen los postulados del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 cuando artificiosamente acuden a la noción de "*operaciones paralelas*" a las actividades propias del objeto social de la propiedad horizontal, que, a entender de la DIAN, corresponden a las actividades que se encuentran fuera del objeto social, no asociado a un fin de lucro, que debe desarrollar la P.J.P.H. Que la noción de actividades paralelas no existe en el ordenamiento jurídico y que fue inventada por la DIAN como único mecanismo para justificar su equivocada interpretación de la ley.

Afirmó que la DIAN carece de competencia para cuestionar, por vía de interpretación y de una manera genérica, el objeto social de la P.J.P.H., cuyo cumplimiento debe ser examinado a la luz del artículo 19 de la Ley 675 de 2001 y de las previsiones que contemplan los reglamentos de propiedad horizontal en cada caso particular.

Que para definir si las actividades que desarrolla la P.J.P.H. están o no dentro de su objeto social, hay que estudiar cada caso concreto y que no puede aceptarse que la única actividad que puede desarrollar es el cobro de las cuotas de administración, y que cualquier otra actividad que se lleve a cabo excede el marco de su objeto social.

Dijo que los conceptos acusados contradicen de manera ostensible los artículos 70 y 72 de la Ley 675 de 2001, que de manera expresa contemplan la posibilidad de explotar económicamente los bienes de uso común. Que, por tanto, no puede concluirse que por el hecho de que la P.J.P.H. obtenga recursos, como resultado de la administración de estos bienes, pierda la condición de entidad sin ánimo de lucro y de no contribuyentes.

De otra parte, señaló que el servicio de parqueadero en las zonas comunes no se ejecuta con el ánimo de tener un negocio lucrativo como el que llevan a cabo los comerciantes que se dedican profesionalmente a ese servicio. Que en los parqueaderos de la P.J.P.H. se construyen porque las regulaciones urbanísticas exigen que en cada copropiedad exista un número mínimo de parqueadero para garantizar el acceso de propietarios y visitantes.

Concluyó que la P.J.P.H. no tiene fines de lucro, es decir, que no reparte utilidades entre los copropietarios, pues sus recursos son reinvertidos en beneficio de la copropiedad.

- **Coadyuvancia del ciudadano Juan Rafael Bravo Arteaga**

Dijo que conforme con el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales, entre los que se encuentra el IVA.

Que, según el artículo 4º del E.T., para los fines del impuesto a las ventas, los términos contribuyente y responsable son sinónimos, de donde se deduce que la P.J.P.H. no es responsable del IVA, en relación con las actividades propias de su objeto.

Sostuvo que cuando la P.J.P.H. explota económicamente las zonas comunes ejerce el objeto social que señaló la ley, y que, por lo tanto, no es responsable del IVA frente a tales servicios.

Así mismo, expresó que la denominación "*actividades paralelas*", utilizada en los actos acusados, no se encuentra en la ley. Que conforme con los códigos Civil y de Comercio existen actividades comprendidas o no comprendidas en el objeto social.

Señaló que según el artículo 32 de la Ley 675 del 2001, el objeto social de la P.J.P.H. consiste en "*administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes*" y "*manejar los asuntos de interés común*". Que cuando en los actos acusados se califica tales actividades como "*paralelas*" a las propias de su objeto social, la DIAN desconoce la ley al llamar por otro nombre lo que no es más que el cumplimiento del objeto social.

- **Coadyuvancia de Gran Estación Centro Comercial P.J.P.H.**

Mediante apoderado especial, la P.J.P.H. Gran Estación Centro Comercial, señaló que la demandante y los coadyuvantes, expusieron los argumentos sobre el sentido real que debe darse al artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y que, por tanto, se abstenía de reiterar lo expuesto.

Se refirió en términos generales a la racionalidad de los sistemas tributarios, el poder tributario del Estado y el alcance de los conceptos de la DIAN.

Dijo que tanto el Oficio Tributario No. 011847 del 9 de febrero de 2006 y el Oficio No. 061825 del 13 de agosto de 2007 son actos administrativos y, como tales, debían estar sujetos al orden jerárquico de las normas.

Que los actos administrativos demandados son actos de carácter interno que carecen, en principio, de efectos decisorios frente a los administrados, pero si eventualmente los tuvieren, serían actos administrativos reglamentarios en el nivel último de ejecución de la ley en sus aspectos técnico y operativo.

Sostuvo que, por tal razón, la administración, al ejercer tal facultad interpretativa, debía adecuarse a la finalidad de la norma, sin limitarla o excederla, pues por la vía de un concepto de carácter administrativo no era dable regular deberes tributarios materiales y formales. Que así, los actos administrativos acusados demuestran que la DIAN se arrogó facultades interpretativas contrarias a la Ley 675 de 2001.

Por último, explicó que la DIAN, antes de expedir los conceptos demandados, habría interpretado el artículo 33 de la 675 de 2001 en el sentido expuesto en la demanda y que con ese proceder creó una expectativa en los contribuyentes, pero que en el presente caso desconoció su propia doctrina.

- **Coadyuvancia del Dr. Mauricio Alfredo Plazas Vega**

Dijo que la normativa colombiana expresamente consagró la sinonimia entre los términos contribuyente y responsable y, por tanto, indistintamente se identifica al deudor del IVA con una u otra expresión.

Que si se identifica al sujeto pasivo del IVA con el nombre de contribuyente, y si la Ley 675 de 2001 calificó a la P.J.P.H. como no contribuyentes de los impuestos nacionales y del ICA, era obvio que la P.J.P.H. tenía la condición de no contribuyente respecto del impuesto a las ventas.

Señaló que la exención de impuestos a que alude el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 es subjetiva, porque se refiere a las P.J.P.H. Pero que la exención opera en relación con las actividades propias del objeto social. Destacó que conforme al párrafo de la misma norma, la destinación de algunos bienes para que produzcan rentas para sufragar expensas comunes no desvirtúa la calidad jurídica de entidad sin ánimo de lucro que le atribuye la ley a la P.J.P.H.

Manifestó que todo lo que realice la P.J.P.H. para administrar los bienes comunes entraña actividades respecto de las cuales no es contribuyente del IVA, pues el artículo 32, ibídem, no se refiere a determinados bienes y servicios comunes, sino a todos en general, sin hacer ninguna distinción.

Que no resulta admisible hacer elucubraciones sobre el tipo de bienes comunes para establecer si las actividades que con esos bienes se ejecutan están dentro del objeto de la entidad, porque la ley ha sido clara al precisar que son todos los bienes y no algunos.

Sostuvo que la ley es clara al referirse, en general, al objeto social de la P.J.P.H. sin hacer consideraciones de ninguna naturaleza sobre el tipo de actividad que desarrolle en los bienes comunes. Que así, no resultaba de recibo concluir que cuando la P.J.P.H. deriva ingresos de la explotación de

las zonas comunes, está desbordando el objeto para el que fue creada y que, por eso, se diga que tiene que pagar el IVA.

Anotó que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 consagra la exención respecto de las actividades propias del objeto de la P.J.P.H. y que el artículo 32, ibídem, advierte que está constituido por la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes, sin distinción alguna sobre cuáles bienes, ni sobre si las relaciones jurídicas derivadas de su uso sean con los mismos copropietarios o con terceros.

Que no hay razón alguna que sirva de apoyo a los conceptos demandados en cuanto señalan que sólo las cuotas de administración están exoneradas del IVA, a la luz de lo previsto por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001. Que, por otra parte, era inadmisibles que la DIAN, por vía de concepto con alcance general y abstracto, en forma anticipada e inconsulta y, por ende, sin considerar las situaciones atribuibles a cada caso concreto, determinara lo que corresponde y lo que no corresponde al objeto de la P.J.P.H..

Por último, dijo que la P.J.P.H., y con ella su administrador, no sólo puede sino que debe explotar económicamente los bienes comunes, si así lo prevén los estatutos, con fundamento en la habilitación que para tal fin contempla la ley 675 de 2001.

2.2. CONTESTACIÓN DE LAS DEMANDAS

La DIAN contestó las demandas y se opuso a las pretensiones.

2.2.1. Expediente No. 11001032700020070004700 (16866)

Recordó que el concepto de la violación de la demanda giró en torno a que la DIAN había desconocido el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, al interpretar que cuando la P.J.P.H. realiza actividades comerciales o de servicios tiene la condición de responsable del IVA.

Señaló que de conformidad con el artículo 482 del E.T., las personas exentas para otros impuestos no lo son del IVA. Que de esa manera, cuando el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 menciona que la P.J.P.H. está “*exenta de pagar impuestos nacionales*”, no incluye la responsabilidad frente al IVA, pues en materia de exenciones no es dable acudir a analogías, como se pretende en la demanda.

Dijo que para los efectos de la aplicación del IVA no se tienen en cuenta las características de la P.J.P.H. según la regulación de la Ley 675 de 2001. Que frente al impuesto sobre las ventas prevalece el carácter gravado o no del bien o el servicio de que se trate, es decir que prima el factor objetivo.

Sostuvo que jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen. Precisó que en materia tributaria el término “responsable” se asimiló al de “contribuyente”.

Así mismo, dijo que recaudar el impuesto constituye una obligación formal que asume la P.J.P.H. cuando desarrolla actividades comerciales y que no puede eludir esa responsabilidad so pretexto de que goza de una situación aparentemente privilegiada frente al tributo.

Que, además, de conformidad con el artículo 482 del E.T., el IVA que se genera por la prestación del servicio gravado lo sufraga el usuario del servicio y no el responsable del impuesto.

Manifestó que la calidad de la P.J.P.H. sin ánimo de lucro entraña condiciones específicas ceñidas al objeto social, por lo que es inadmisibles que la ausencia de lucro autorice entender que la explotación económica de parqueaderos pueda calificarse como una actividad no comercial, cuando a la luz de las leyes sobre actividades mercantiles esta actividad tiene este carácter.

De otra parte, señaló que se debía distinguir entre las distintas clases de la P.J.P.H.. Describió, en términos generales, que la P.J.P.H. puede ser conjunto inmobiliario de uso residencial, comercial y mixto y sostuvo que el Capítulo V de la Ley 675 de 2001, referente a las obligaciones económicas de estas personas jurídicas, no es aplicable a los conjuntos de carácter comercial.

Manifestó que los actos demandados no cambiaron la doctrina de la Oficina Jurídica de la DIAN sobre el tratamiento tributario de la P.J.P.H., porque los conceptos a que aludió la demanda se refirieron a las copropiedades habitacionales. Que no era procedente aplicar la regulación de las copropiedades habitacionales a las de carácter comercial como los centros comerciales que explotan habitualmente el servicio de parqueadero.

2.2.2. En el expediente N° 11001032700020080000300 (16996)

Dijo que de acuerdo con el artículo 478 del E.T., las personas declaradas por la ley como exentas de impuestos nacionales, departamentales o municipales, no lo están del impuesto sobre las ventas, lo que a su juicio, desvirtuaba el cargo central de la demanda, pues dejaba sin soporte el planteamiento referido a que la expresión “*exenta de impuestos nacionales*”, inserta en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, incluye la responsabilidad frente al IVA.

Agregó que no se violó la Ley 675 de 2001 porque para los efectos del IVA prevalece el carácter de gravado o no de los bienes o de los servicios. Que no son procedentes consideraciones de tipo subjetivo respecto del sujeto que realiza el hecho generador.

Sostuvo que cuando la P.J.P.H. presta el servicios de parqueadero, deben cumplir las obligaciones formales propias de su calidad de responsable, concretamente las de recaudar y pagar el impuesto que pagan los usuarios del servicio.

Manifestó que la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro que reviste a la P.J.P.H. no implica a que las actividades comerciales llevadas a cabo por este tipo de entidades tengan también esta naturaleza, pues a la luz de la legislación mercantil tienen ese carácter.

Finalmente señaló que la DIAN no cambio su propia doctrina oficial.

2.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

2.3.1. Alegatos de los demandantes

Los demandantes reiteraron los argumentos de la demanda.

La señora Alba Lucía Orozco señaló que la explotación de los bienes comunes es propia del objeto social de la propiedad horizontal y que así lo establece el artículo 19 de la Ley 675 de 2001.

Dijo que si de conformidad con el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro, y que el hecho de que lleve a cabo ciertos actos mercantiles, no desvirtúa su estirpe civil ni la convierte en comerciante.

Recalcó que la diferencia entre las personas con y sin ánimo de lucro radica en el hecho de que las primeras no pueden distribuir utilidades entre sus asociados, en tanto que es de la esencia de la segundas la distribución de los dividendos.

Sostuvo que la noción de no contribuyente del IVA es idéntica a la noción de responsable. Que el contribuyente o responsable es la persona respecto de la cual se realiza el hecho generador y que no se le puede asignar la connotación de un simple intermediario, porque en dicho evento no tendría la calidad de verdadero responsable.

2.3.2. Alegato de la DIAN

La DIAN reiteró los argumentos esgrimidos en la contestación de las demandas. Señaló que no se podía confundir la explotación comercial de un

bien con fines de financiación con la realización del objeto de la P.J.P.H., y menos hacer extensivo el beneficio fiscal a terceros que interactúan con esa persona jurídica en el plano comercial.

Alegó que no es contrario a la legalidad que la P.J.P.H. realice actividades sin vinculación directa a su objeto social, que por tanto, no era acertada la afirmación de que todo lo que está autorizado por la ley hace parte del objeto de este tipo de entidades. Con fundamento en ello sostuvo que la explotación de bienes comunes no hace parte del objeto social de la copropiedad.

Dijo que la responsabilidad de la P.J.P.H. como prestador de servicios gravados no se contrapone con su condición de no contribuyente, pues, tratándose del IVA en las actividades en discusión, actúa como responsable del impuesto.

Sostuvo que en materia de exenciones no opera la sinonimia entre los términos contribuyente y responsable. Que el responsable es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, en calidad de sustituto económico y responde frente al Estado por el recaudo del impuesto sufragado por el consumidor de los bienes y servicios, de tal manera que cuando la norma se refiere a que un sujeto no es contribuyente, no implica que esté exonerado de la obligación formal de recaudar el impuesto de terceros.

Dijo, en relación con el artículo 4º del E.T., que la Corte Constitucional ha sostenido que se trata de una norma neutra de la que no se deriva automáticamente ninguna consecuencia, pues el ordenamiento tributario es el que establece de manera específica en qué caso se asimilan los referidos conceptos.

Los **coadyuvantes** presentaron alegatos de conclusión y reiteraron los argumentos expuestos en su oportunidad.

2.4. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** rindió concepto en cada uno los procesos acumulados.

En el expediente N° 11001032700020080000300 (16996), señaló que no debía prosperar la nulidad contra el Oficio No. 011847 de 2006, pero sí en forma parcial frente al Concepto No. 061825 de 2007.

Dijo que era válida la posición de la DIAN al distinguir la calidad del contribuyente de la del responsable del IVA. Que el contribuyente es quien recibe el servicio o bien y asume el pago del impuesto sobre las ventas.

Manifestó que si la propiedad horizontal constituida como personan jurídica presta los servicios de parqueadero público, arrendamiento y concesión de espacios, sobre esas actividades debe cobrar el IVA a los usuarios. Que esta responsabilidad no afecta económicamente a dichas entidades pues el sujeto pasivo económico del impuesto es el usuario. Que por lo tanto, no se contradice el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Sostuvo que la condición de no responsable del IVA de la persona jurídica originada en la propiedad horizontal no es absoluta, porque si realiza actividades comerciales paralelas a las propias de su objeto social, tiene la condición de responsable del IVA.

Advirtió que, pese a lo anterior, en el Concepto 061825 de 2007 la DIAN concluyó que no se puede considerar que las actividades de parqueo, arrendamiento o cesión de zonas comunes, sean actividades propias del objeto social de la propiedad horizontal, pues sí pueden estar dentro del objeto social de la propiedad horizontal, caso en el cual estarán amparadas por la exención del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Señaló que por el hecho de que el artículo 32, ibídem, establezca que la propiedad horizontal tiene por objeto administrar correctamente los bienes comunes y que según el parágrafo 2° del artículo 19 de la referida ley, los reglamentos de propiedad horizontal pueden autorizar la explotación económica de las áreas comunes, la P.J.P.H. no es responsable del IVA por las actividades comerciales que realice en la prestación de servicios de parqueadero público, arrendamiento y concesión de espacios.

Por consiguiente, sostuvo que no procedía la declaración de nulidad del Oficio No. 011847 de 2006, por cuanto éste se refiere, en realidad, a actividades comerciales y a la prestación de servicios gravados con el IVA, frente a los cuales la persona jurídica que surge de la propiedad horizontal, no tiene la calidad de contribuyente sino de responsable.

Adujó que la anterior precisión no era válida frente al Concepto No. 061825 del 13 de agosto de 2007, por cuanto si bien la DIAN, mediante dicho concepto, ratificó el No. Oficio 011847 de 2006, incurrió en una imprecisión al citar las actividades de parqueo, arrendamiento o cesión de zonas comunes, como actividades que no eran propias del objeto social de la propiedad horizontal.

En el proceso No. 11001032700020070004700 (16866) solicitó acceder a las pretensiones de la demanda. Señaló que la P.J.P.H. tiene por objeto administrar eficazmente los bienes comunes. Que para cumplir ese objeto, puede destinar algunos de estos bienes a que produzcan renta, sin que por ello pierda el carácter de entidad sin ánimo de lucro.

Que el hecho de que la P.J.P.H. realice actividades para las cuales puede disponer de determinadas zonas comunes con el fin de cumplir con su objeto, no la convierte en comerciante ni implica que preste un servicio gravado.

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Decide la Sala si son nulos el oficio 011847 del 9 de febrero de 2006 y el concepto 061825 del 13 de agosto de 2007 proferidos por la Oficina Jurídica de la U.A.E. DIAN en los que esa autoridad conceptuó sobre el régimen tributario de las P.J.P.H. cuando explotan económicamente las zonas comunes.

Para el efecto, la Sala transcribe a continuación los conceptos demandados y luego, analizará las causales de nulidad propuestas en las demandas.

3.1. Conceptos demandados

- **Oficio tributario DIAN 011847 de febrero 9 de 2006.**

“*Doctora*

MYRIAM CASTELLANOS PEÑARANDA

Administradora de Impuestos y Aduanas Nacionales

Calle 36 número 14-05

Bucaramanga, Santander.

Referencia: consulta radicada bajo el número 88008 de 24/10/2005

TEMA: IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS.

DESCRIPTOR: RESPONSABLES-PERSONAS JURÍDICAS ORIGINADAS EN LA CONSTITUCIÓN DE PROPIEDAD HORIZONTAL.

FUENTES FORMALES:

ESTATUTO TRIBUTARIO, ARTÍCULO 437.

LEY 675 DE 2001 ARTÍCULOS 32, 33, 34.

Mediante el escrito de la referencia solicita usted se precisen, en materia del Impuesto sobre las Ventas, los alcances del beneficio otorgado por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

Sobre el particular, esta oficina, en el Concepto Unificado de IVA número 00001 de 2003, título IX, Capítulo I, numeral 2.5.4, señaló:

‘2.5.4. PERSONAS JURÍDICAS ORIGINADAS EN LA CONSTITUCIÓN DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL

El artículo 32 de la Ley 675 de 3 de agosto de 2001, por medio de la cual se expidió el Régimen de Propiedad Horizontal, dispuso:

‘La propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular. Su objeto será administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal’.

Esta persona jurídica sin ánimo de lucro tiene la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales como lo señala el artículo 33 del mismo ordenamiento:

‘La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de

industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986'.

En relación con el impuesto sobre las ventas, en sentido estricto, el contribuyente es quien definitivamente paga el tributo, o sea, el consumidor del bien o del servicio.

Sin embargo, el artículo 3° del Estatuto Tributario, expresa que para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable. De la misma manera, el artículo 437 del Estatuto Tributario, dispone que los comerciantes y quienes realicen actos similares a los de ellos, los importadores y quienes prestan servicios son sujetos pasivos y enumera enseguida a los responsables del impuesto sobre las ventas.

De lo anterior se deduce que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal de acuerdo con la Ley 675 de 2001 no son contribuyentes del impuesto sobre las ventas, en el sentido de que no son responsables del mismo 'en relación con las actividades propias de su objeto social'. Para este propósito, debe recordarse que el artículo 7° del Decreto 1372 de 1992 dispone que para efectos del impuesto sobre las ventas, se entiende como aportes de capital, no sometidos al impuesto sobre las ventas, las cuotas de administración fijadas por las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios.

En consecuencia la previsión del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en relación con el impuesto sobre las ventas, debe entenderse en el sentido de que la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, no es responsable del IVA en el desarrollo de su objeto social propio, pero sí está obligada a pagarlo cuando adquiera bienes o servicios gravados'.

Tal como lo señala el concepto Unificado del IVA en el aparte antes transcrito, la previsión del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, cuando califica como no contribuyente de impuestos nacionales a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, se entiende únicamente en relación con las actividades propias de su objeto social. Al efecto, el mismo artículo 33 dispone que dicha persona jurídica es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro; y el artículo 32, ibídem, circunscribe su objeto a la administración de los bienes y servicios comunes, al manejo de los asuntos de interés común de los propietarios de los bienes privados, y al cumplimiento de la ley y el reglamento de propiedad horizontal.

Como se observa, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal no tienen una naturaleza mercantil o comercial y no tienen por objeto llevar a cabo actividades comerciales, lo cual permite afirmar que la exoneración de impuestos nacionales consagrada en la ley para estas entidades y, concretamente, la condición de no responsables del IVA, no se extiende al desarrollo de actividades comerciales, sino únicamente a aquellas que están contempladas dentro de su objeto.

Ahora bien, el artículo 34 de la Ley 675 de 2001, al referirse al tema de los recursos patrimoniales de estas entidades señala:

Artículo 34. *Recursos patrimoniales. Los recursos patrimoniales de la persona jurídica estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses, fondo de imprevistos, y demás bienes e ingresos que adquiera o reciba a cualquier título para el cumplimiento de su objeto.*

Por su parte, el párrafo del artículo 33, ibídem, dispone:

'La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro'.

En estas condiciones, es claro que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal pueden obtener recursos distintos de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses y fondo de imprevistos, mediante la destinación de bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, sin que por ello pierdan su calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

Sin embargo, si para obtener dichos recursos llegaren a realizar actividades comerciales y/o de prestación de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social, entran en el ámbito de la competencia comercial y/o de prestación de servicios, circunstancia que, a la luz del principio de equidad tributaria, exige cumplir con todas y cada una de las obligaciones fiscales, como corresponde a quienes ostentan la condición de responsables del Impuesto sobre las Ventas, en tanto se configuren los supuestos de hecho previstos en la ley como generadores de la obligación tributaria sustancial como también de las accesorias.

Conviene igualmente en este punto manifestar, que es importante tener en cuenta lo señalado por este despacho en el Concepto número 051977 de 2005 en relación con el fraude fiscal y el abuso de las formas jurídicas, el cual tiene lugar cuando se utilizan figuras que no corresponden a la realidad económica, con el único propósito de aminorar o eliminar la carga tributaria.

En este aspecto, considera el despacho necesario hacer énfasis en el sentido de que una de las características del impuesto sobre las ventas radica en ser esencialmente de naturaleza real, en la medida en que atiende a la naturaleza jurídica del bien o servicio y no a la calidad de la persona que realiza o con quien se realiza la operación, razón por la cual, por el simple hecho de que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal preste un servicio que no corresponde al ámbito propio de su objeto social, no lo convierte en excluido.

Así mismo, ampliar vía interpretación las exclusiones a los servicios gravados por efectos de la intermediación en su prestación por la persona jurídica

originada en la constitución de la propiedad horizontal, genera distorsiones, competencia desleal y riñe con el principio constitucional de equidad en materia tributaria, al generar, vía precios, incidencias económicas diferentes frente a unos mismos servicios.

En síntesis, si bien las disposiciones de la Ley 675 de 2001 permiten que las juntas administradoras de la propiedad horizontal, además de los aportes ordinarios y extraordinarios, desarrollen otras actividades que les sirven de fuente de recursos económicos, para efectos de la exclusión en el IVA, las mismas deben enmarcarse o circunscribirse exclusivamente al contexto del objeto social sin ánimo de lucro; es decir, tener única y exclusiva relación con la administración de los bienes y/o servicios comunes, en cuanto que la persona jurídica que surge por efecto de la constitución del régimen de propiedad horizontal, tiene como objeto la administración de los bienes y servicios comunes, el manejo de los asuntos de interés común de los propietarios de los bienes privados, y el cumplimiento de la ley y el reglamento de propiedad horizontal.

Se concluye entonces, que por tener el carácter de personas jurídicas surgidas a instancia de la constitución de la propiedad horizontal no es absoluta la condición de no responsables del IVA, en cuanto que -se reitera- , si realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social tales como prestar servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, restaurante, cafetería, venta de bienes gravados, etc., tienen la condición de responsables del impuesto sobre las ventas y como tales deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a su condición.

En estos términos se adiciona el concepto unificado de IVA número 00001 de 2003.

*Atentamente,
El Jefe Oficina Jurídica,
Camilo Andrés Rodríguez Vargas.”*

- **Oficio Tributario DIAN 061825 de agosto 13 de 2007**

"Doctor
GUILLERMO BOTERO NIETO
Presidencia Nacional
FEDERACIÓN NACIONAL DE COMERCIANTES, FENALCO
Carrera 4ª N° 19-85 Piso 7°
Bogotá D.C.

Ref. *Consulta radicada bajo el n° 63913 el*
19/07/2007.

TEMA: *Impuesto sobre las ventas*
DESCRIPTOR: *Responsables del impuesto sobre las ventas*
FUENTES FORMALES: *Estatuto Tributario, artículos 1°, 4°, 571, 572*
LEY 675 DE 2001, ARTÍCULOS 33 Y 83
CONSTITUCIÓN POLÍTICA, ARTÍCULO 338

Cordial saludo, doctor Botero:

Solicita en esta oportunidad, la modificación del Oficio 011847 del 9 de febrero de 2006 en el cual, a manera de ejemplo se mencionan entre otros, los servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, que prestan las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal como gravados con el impuesto sobre las ventas.

Argumenta que una interpretación sistemática de las normas de la Ley 675 de 2001 nos llevan a la conclusión (sic) de que las actividades de servicio de parqueadero y arrendamiento y/o concesión de sus zonas comunes son actividades íntimamente relacionadas con el objeto social de la propiedad horizontal, y por tanto excluidas del impuesto a las ventas.

Aduce que el artículo 33 de la ley dispuso que la propiedad horizontal 'tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986'. Y en este mismo artículo, en su parágrafo, insistió en que 'La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro'.

Previo revisión de las disposiciones aplicables al tema objeto de consulta, y dentro del marco de generalidad preceptuado en el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 en concordancia con el artículo 10 de la Resolución 1618 de 2006, este Despacho considera:

El Oficio número 011847 de 2006 que solicita modificar el petionario, adicionó el concepto unificado de impuesto sobre las ventas número 00001 de

2003, y sobre el tema objeto de estudio concluyó que por tener el carácter de personas jurídicas surgidas a instancia de la constitución de la propiedad horizontal no es absoluta la condición de no responsables del IVA, en cuanto - se reitera-, si realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social tales como prestar servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, restaurante, cafetería, venta de bienes gravados, etc., tienen la condición de responsables del impuesto sobre las ventas y como tales deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a su condición.

En consideración al aumento de la densidad demográfica de las ciudades, la especulación con el suelo urbano, y la universalización de la propiedad horizontal, siendo común en la mayoría de países, se expidió y reguló nuevamente en Colombia el Régimen de Propiedad Horizontal. Es así como, mediante la Ley 675 de 2001 se prevé que a instancia del sometimiento a ese régimen surge una persona jurídica sui géneris, para efectos de la representación judicial y extrajudicial, con capacidad limitada por su objeto, sin que sea dado, que este ente sea el titular del derecho de dominio sobre bienes comunes. La mencionada Ley, pretendió conciliar dos necesidades: aclarar la representación de la copropiedad y evitar el traslado del derecho de propiedad de los bienes comunes, a una persona jurídica.

Según el artículo 33 ibidem, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 2333 (sic) de 1986.

'... En su condición de no contribuyentes, no están obligadas a presentar declaración de renta ni de ingresos y patrimonio, como lo dispone el artículo 598 del mismo estatuto. Tampoco están sujetas a retención en la fuente, como lo ordena el literal b) del numeral 1 del artículo 369 ibidem pero sí son agentes de retención de acuerdo con el artículo 368, como lo ha sostenido este Despacho a través del Concepto 055779 del 14 de julio de 1998' (Concepto 019797 de 2002).

Para resolver su solicitud consideramos necesario precisar las actividades inherentes a la razón de la existencia de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, de aquellas actividades distintas, como quiera que de dicha distinción se deriva un tratamiento tributario diferente en el impuesto sobre las ventas.

- Actividades propias del objeto social.

Pues bien, de una parte, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal obviamente está facultada para desarrollar las actividades propias de su objeto social, las cuales conforme con el artículo 32 de la Ley 675 de 2001 se circunscriben a la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal.

Por su parte el artículo 34 de la citada ley, de manera consistente con lo anterior establece que los recursos patrimoniales de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses y fondo de imprevistos. Para el despacho, es evidente que este artículo de la ley precisa cuáles son los ingresos que en desarrollo de su objeto social percibe la persona jurídica, los cuales corresponden a las expensas comunes necesarias o retribuciones a cargo de los copropietarios por la administración y prestación de los servicios comunes esenciales requeridos para la existencia, seguridad y conservación de los bienes comunes del edificio o conjunto, en los términos previstos en los artículos 3° y 29 de la citada ley.

Asimismo, es determinante señalar que en este evento el vínculo o relación jurídica surge entre la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal y los copropietarios, y es únicamente respecto de estas actividades que la Ley exime de responsabilidad del impuesto sobre las ventas a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

- Actividades que no son propias del objeto social.

De otra parte, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, conforme con el parágrafo 2° del artículo 19 y el parágrafo único del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 está autorizada legalmente para destinar y explotar económicamente los bienes comunes, siempre y cuando no se transfiera el derecho de dominio de los mismos y en todo caso condicionando el producto de los mismos a sufragar expensas comunes, sin que por efecto del desarrollo de dichas actividades pierda su calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

Así mismo, el artículo 34 de la citada ley, de manera consistente con lo anterior establece que los recursos patrimoniales de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal estarán conformados por ‘... los demás bienes e ingresos que reciba a cualquier título para el cumplimiento de su objeto.’ Para el Despacho, es evidente que este artículo

de la ley precisa que la persona jurídica puede obtener ingresos por actividades que no son propias de su objeto social, los cuales corresponden a aquellas actividades comerciales y/o de prestación de servicios, cuya contraprestación asumen los adquirentes o destinatarios de los bienes o servicios gravados; adquirentes que son diferentes de los copropietarios.

En este evento, también es determinante señalar que el vínculo o relación jurídica surge entre la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal y los beneficiarios o destinatarios de los servicios o de las actividades comerciales, y precisamente respecto de estas actividades surge la responsabilidad de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal en materia del impuesto sobre las ventas, tratándose de venta de bienes y/o de servicios gravados.

En materia de impuesto sobre las ventas es importante precisar que este impuesto de orden nacional, tiene el carácter de indirecto porque entre el contribuyente, entendido como quien efectivamente asume la carga económica del impuesto y la Nación como sujeto activo acreedor de la obligación tributaria, media un intermediario denominado responsable. Jurídicamente quien asume la responsabilidad del impuesto frente al Estado no es el sujeto pasivo económico sino el responsable que por disposición legal recauda el gravamen y que en materia tributaria se asimila a contribuyente según lo dispone el artículo 4° del Estatuto Tributario. Por tanto, quien realmente soporta el gravamen es el adquirente de los bienes o servicios gravados y no quien lo recauda en su condición de responsable.

Así lo ha reconocido también la jurisprudencia:

“La legislación tributaria califica como contribuyentes o sujetos pasivos jurídicos, a aquellas personas a quienes el sujeto activo, el Estado, puede exigirles la satisfacción de la obligación tributaria. En el impuesto sobre las ventas dicho sujeto pasivo de la relación jurídica recibe el nombre de ‘responsable’ independientemente de la distinción entre el sujeto pasivo jurídico y el sujeto pasivo económico o persona en quien finalmente pueda recaer el impuesto.

Anota la Sala, que si bien el impuesto sobre las ventas es un tributo de carácter indirecto en el que no coinciden en términos económicos el contribuyente y el responsable, pues en últimas quien soporta la carga fiscal es el comprador del bien o servicio gravado, ya que a este se traslada, la ley, para facilitar el recaudo del impuesto determinó a los responsables directos de su pago, mediante el establecimiento de la relación jurídico tributaria con los denominados sujetos pasivos jurídicos o contribuyentes de ‘jure’ y desligada del sujeto incidido con el gravamen. De manera que el ‘responsable’ es la persona que responde directamente ante el Estado no sólo por la obligación

sustancial de pago, sino también por otras obligaciones instrumentales y formales" (Sentencia 7384 del 8 de marzo de 1996. Honorable Consejo de Estado. Sección Cuarta).

Es importante reiterar que en razón de su carácter indirecto, el impuesto sobre las ventas en todos los casos debe cumplir con el principio de la neutralidad, con el fin de no generar ventajas competitivas a favor de unos y en contra de otros por efecto de la incidencia del tributo en el valor final de los bienes y/o servicios gravados. El impuesto sobre las ventas, no debe incidir en las decisiones económicas de los empresarios, porque la característica fundamental del IVA consistente en la neutralidad, procura evitar toda interferencia del gravamen en la organización de los negocios.

Acorde con lo anterior, cuando la doctrina de la entidad ha precisado que si las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal para obtener recursos distintos de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, multas, intereses y fondo de imprevistos, mediante la destinación de bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, llegaren a realizar actividades comerciales y/o de prestación de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social, entran en el ámbito de la competencia comercial y/o de prestación de servicios, circunstancias que, a la luz del principio de equidad tributaria, exige cumplir con todas y cada una de las obligaciones fiscales, como corresponde a quienes ostentan la condición de responsables del impuesto sobre las ventas, está acatando los artículos 33 y 83 de la Ley 675 de 2001, que como ya se dijo les otorgó la calidad de 'no contribuyente de impuestos nacionales' a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

Desde el punto de vista jurídico, en tratándose de impuesto sobre las ventas, en los casos en que estas personas jurídicas realizan actividades comerciales y/o de prestación de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social, lo que surge son obligaciones sustanciales de pago del tributo recaudado así como de deberes formales, cuya satisfacción corresponde conforme a la previsión del artículo 571 del Estatuto Tributario a los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo directamente o por medio de sus representantes, en la forma prevista en el artículo 572 ibídem.

Es de la esencia del impuesto sobre las ventas ser de naturaleza real u objetivo, por cuanto afecta o recae sobre bienes y servicios, sin consideración alguna a la calidad de las personas que intervienen en la operación; de causación instantánea porque el hecho generador del impuesto tiene ocurrencia en un instante o momento preciso, aunque para una adecuada administración la declaración se presenta en periodos bimestrales y de régimen de gravamen general porque la regla general es la causación del

impuesto y la excepción la constituyen las exclusiones expresamente contempladas en la ley.

Exclusiones que en materia de impuesto sobre las ventas, para el caso de las actividades comerciales y/o de prestación de servicios paralelas a las actividades propias del objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal no han sido establecidas por las normas especiales del Régimen de Propiedad Horizontal o las del Estatuto Tributario.

Precisamente el Oficio número 011847 de 2006, delimitó los alcances en materia del IVA del beneficio otorgado por el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, en el sentido de señalar que la calificación como no contribuyente de impuestos nacionales se entiende únicamente en relación con las actividades propias de su objeto social; es decir, con la administración de los bienes y servicios comunes, con el manejo de los asuntos de interés común de los propietarios de los bienes privados, y con el cumplimiento de la ley y el reglamento de propiedad horizontal.

Así mismo indicó que, la expresión ‘operaciones paralelas’ a las actividades propias de su objeto social tales como prestar servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, restaurante, cafetería, venta de bienes gravados, debe entenderse referida a aquellas actividades comerciales y/o de servicios que se encuentran fuera del estricto marco del objeto social no asociado a un fin de lucro, que debe desarrollar la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

Acorde con lo anterior, no es viable atender positivamente la solicitud de ‘considerar que las actividades de parqueo, arrendamiento o cesión de zonas comunes son actividades propias del objeto social de la propiedad horizontal y por lo tanto continúan siendo excluidas del impuesto’ porque ello implicaría contrariar normas vigentes del ordenamiento tributario, entre ellas el artículo 1 que al definir el origen de la obligación sustancial determina que esta se origina cuando se realizan los presupuestos previstos en la ley como generadores del impuesto. La facultad de crear exclusiones, está reservada al legislador por disposición expresa del artículo 338 de nuestra Constitución Política.

En consecuencia se ratifica el Oficio 011847 de 2006 que adicionó el Concepto Unificado de Impuesto sobre las Ventas 001 de 2003.

(...)

El jefe Oficina Jurídica,

Camilo Andrés Rodríguez Vargas”

3.2. De las causales de nulidad invocadas en las demandas.

Por razones metodológicas, la Sala ha decidido proponer dos problemas jurídicos a resolver, para decidir las demandas de nulidad de los conceptos demandados. Estos problemas jurídicos se derivan de las causales de nulidad y el concepto de la violación reseñado en las dos demandas y en los argumentos que expusieron los coadyuvantes. Así mismo, para la formulación de los problemas jurídicos la Sala tuvo en cuenta la contestación de las demandas que presentó la DIAN.

En aras de concretar los argumentos expuestos por las partes, la Sala sintetizará la tesis o respuesta que a esos problemas jurídicos se propusieron en las demandas y en las coadyuvancias, y en la contestación de las demandas de la DIAN.

Fijada la litis, la Sala expondrá las razones de la decisión.

De los problemas jurídicos a resolver y de la síntesis de los argumentos de las partes.

- **Problemas Jurídicos**

Problema Jurídico No. 1:

¿La P.J.P.H. es contribuyente del impuesto sobre las ventas?

Problema Jurídico No. 2

¿La explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero, por la cesión de las zonas comunes a favor de terceros, genera el impuesto sobre las ventas?

- **Tesis de las Demandas y de las coadyuvancias:**

Tesis al primer problema Jurídico: La P.J.P.H. no es contribuyente del IVA por las siguientes razones:

- El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la P.J.P.H no es contribuyente de los impuestos nacionales.
- El impuesto sobre las ventas es un impuesto nacional
- Por lo tanto, la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA

Tesis al segundo problema jurídico: No se causa el impuesto sobre las ventas por la explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero o por la cesión de las zonas comunes para el uso por parte de terceros, por las siguientes razones:

Primer argumento:

- El artículo 32 de la Ley 675 de 2001 dispone que el objeto de la P.J.P.H. será administrar correcta y eficazmente, entre otros, los bienes y servicios comunes.
- Los artículos 19, párrafo 2º y el artículo 72 de la Ley 675 de 2001 disponen, respectivamente, que los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, y que los dineros recibidos por concepto de la explotación de las áreas comunes sólo podrán beneficiar a la persona jurídica y serán destinados al pago de los gastos y expensas comunes de la unidad inmobiliaria.
- La explotación económica de bienes comunes, entonces, forma parte de la administración correcta y eficaz de esos bienes.
- Por lo tanto, la explotación económica de bienes comunes forma parte del objeto de la P.J.P.H.

Segundo argumento:

- El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la P.J.P.H no es contribuyente de los impuestos nacionales por la ejecución del objeto social.
- La explotación económica de bienes comunes forma parte del objeto de la P.J.P.H.
- Por tanto, la P.J.P.H. no es contribuyente del IVA por la explotación económica de bienes comunes.

Tercer argumento:

- De conformidad con el artículo 2º E.T. son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.
- De conformidad con los artículos 4 y 558 E.T., para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos o se tendrán como equivalentes los términos contribuyente y responsable.
- Por tanto, cuando el artículo 33 de la Ley 651 de 2001 dispone que la P.J.P.H. no es contribuyente de impuestos nacionales, tampoco lo es del impuesto sobre las ventas.

Cuarto Argumento

- La explotación económica de los bienes comunes de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero o mediante la concesión del uso de las zonas comunes a favor de terceros causaría el impuesto sobre las ventas.
 - No obstante, el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la P.J.P.H. no es contribuyente de los impuestos nacionales.
 - El IVA es un impuesto nacional.
 - Por lo tanto, la P.J.P.H. no es contribuyente o responsable del impuesto sobre las ventas por la explotación económica de los bienes comunes, por la prestación del servicio de parqueadero o por las concesiones de uso de los bienes comunes que la P.J.P.H. otorgue a favor de terceros.
- **Tesis de la DIAN fijada en los conceptos jurídicos demandados y defendida en la contestación de las demandas.**

Tesis al primer problema Jurídico: La P.J.P.H. es contribuyente del IVA por las siguientes razones:

- El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la P.J.P.H no es contribuyente de los impuestos nacionales.
- El artículo 482 E.T. dispone que las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.
- Por lo tanto, la P.J.P.H. es contribuyente del IVA

Tesis al segundo problema jurídico: Sí se causa el impuesto sobre las ventas por la explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero o por la cesión de las zonas comunes para el uso a favor de terceros, por las siguientes razones:

Primer argumento:

- El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone que la P.J.P.H es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro y que no es contribuyente de los impuestos nacionales en relación con las actividades propias de su objeto social.
- El servicio de parqueadero que presta la P.J.P.H. es una actividad mercantil no vinculada al objeto social.
- Por tanto, el servicio de parqueadero que presta la P.J.P.H. no se ejecuta como parte del objeto social sino como una actividad mercantil. En esas

condiciones, el servicio de parqueadero está gravado con el impuesto sobre las ventas.

Segundo argumento:

- De conformidad con el artículo 2º E.T. son contribuyentes o responsables directos del pago del tributo los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.
- En el impuesto sobre las ventas por la prestación de servicios gravados, el hecho generador de la obligación sustancial recae en el sujeto que consume el servicio, esto es, para el caso, el usuario de un parqueadero que paga una tarifa.
- Por tanto, el impuesto sobre las ventas lo pagan los sujetos que consumen el servicio.

Cuarto Argumento

- De conformidad con el artículo 4º E.T., para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.
- De conformidad con el literal c) del artículo 437 E.T., son responsables del impuesto sobre las ventas, en la prestación de servicios, quienes presten tales servicios.
- Por tanto, la P.J.P.H. es la responsable del pago del impuesto sobre las ventas por los servicios de parqueadero que preste.

De las consideraciones de la Sala:

Analizados los argumentos de las partes, la Sala considera que la causal de nulidad es una sola y se fundamenta en la violación de los artículos 19 [parágrafo 2º], 32, 33 y 72 de la Ley 675 de 2001; y 2, 4 y 558 E.T., por interpretación errónea.

Por lo tanto, la Sala enfocará el análisis en la interpretación de esas disposiciones, sin perjuicio de la mención que deba hacerse de las demás normas que se invocaron como violadas, pero cuyo contenido se expuso como argumentos subsidiarios de los argumentos principales anteriormente resumidos.

La primera discrepancia entre las partes radica en la interpretación de los artículos 19 [parágrafo 2º], 32, 33 y 72 de la Ley 675 de 2001, y que se concretó en los siguientes problemas jurídicos:

¿La P.J.P.H. es contribuyente del impuesto sobre las ventas?

¿La explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero, por la cesión de las zonas comunes a favor de terceros, genera el impuesto sobre las ventas?

La Sala considera que la P.J.P.H. sí es contribuyente del impuesto sobre las ventas, y que la explotación económica de las zonas comunes por parte de la P.J.P.H., mediante la prestación del servicio de parqueadero o por la cesión de las zonas comunes a favor de terceros, sí genera el impuesto sobre las ventas, por las siguientes razones:

El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 dispone lo siguiente:

“ARTÍCULO 33. NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS. La persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Su denominación corresponderá a la del edificio o conjunto y su domicilio será el municipio o distrito donde este se localiza **y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales**, así como del impuesto de industria y comercio, **en relación con las actividades propias de su objeto social**, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986.

PARÁGRAFO. La destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.”

Sea lo primero precisar que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 alude a los impuestos nacionales y al impuesto de industria y comercio.

Cuando alude a impuestos nacionales, efectivamente, el artículo 33 alude al impuesto sobre las ventas, pero cuando dispone que la .P.J.P.H. tendrá la calidad de no contribuyente de los impuestos nacionales sí es necesario interpretar el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 de manera sistemática, con el artículo 482 del E.T. que dispone:

“ARTICULO 482. LAS PERSONAS EXENTAS POR LEY DE OTROS IMPUESTOS NO LO ESTÁN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.”

Como puede apreciarse, tanto el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 como el artículo 482 E.T. comprenden la figura de la P.J.P.H. La primera norma, como no contribuyente de impuestos nacionales, y, la segunda norma, como la persona declarada por ley como exenta de pagar impuestos nacionales, que no la exonera del IVA.

El cotejo de las dos normas sugiere la existencia de una antinomia jurídica. Pero esa antinomia jurídica es aparente.

En efecto, la antinomia se presenta cuando dos normas incompatibles son aplicables al caso concreto porque tienen el mismo ámbito de validez material, temporal y espacial⁴, caso en el cual le correspondería al juez establecer cuál de las dos normas es la aplicable al caso concreto.

Sin embargo, para la Sala, no es necesario que para resolver la litis del caso concreto se excluya la aplicación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 o del artículo 482 E.T., por cuanto, en realidad, esas normas no se contradicen. Más bien, se reitera, se deben interpretar armónicamente.

En efecto, la Ley 675 de 2001 se aplica al caso concreto pues alude al régimen legal general de la P.J.P.H. De manera que el ámbito material de esa ley no alude, en concreto, al régimen tributario de la P.J.P.H., propiamente dicho, aún cuando el artículo 33 de esa ley califique a la P.J.P.H. como no contribuyente de los impuestos nacionales. De hecho, esa ley saca a las P.J.P.H. del régimen de los llamados impuestos nacionales.

Sin embargo, el artículo 428 E.T. también se aplica al caso concreto porque regula una regla específica que consiste en que todas las personas que por ley se declaren exentas de impuestos nacionales, no lo son automáticamente del impuesto sobre las ventas. En la categoría de personas, necesariamente hay que considerar a la P.J.P.H. De manera que, el ámbito material del artículo 482 E.T. no alude al régimen legal general de la P.J.P.H., pero tiene incidencia en el régimen tributario de esa P.J.P.H. Concretamente, incide en

⁴ Calvo García M. citado por Javier Tamayo Jaramillo en "Manual de Hermenéutica Jurídica. Análisis constitucional, legal y jurisprudencia —extracto adaptado y adicionado de la obra "La decisión judicial"—". Editorial Dike. 2013. Pág. 247.

el alcance del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 frente a un impuesto determinado: el IVA.

De otra parte, si bien la Ley 675 de 2001 y el E.T. tienen el mismo ámbito temporal y espacial en el sentido de que las dos normas tienen la misma jerarquía y no se cuestiona su vigencia ni su aplicación en todo el territorio nacional, la especialidad de las dos leyes se constituye en un criterio a tener en cuenta al momento de interpretar los conceptos jurídicos utilizados en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en cuanto aluden a conceptos jurídicos tributarios. En esa medida, los conceptos jurídicos: “impuestos nacionales”, “contribuyente”, “responsable” son relevantes para llegar a la interpretación adecuada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

En ese contexto, la Sala respalda la interpretación que hizo la DIAN en el sentido de que para los efectos previstos en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la expresión *“tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales”* contenida en ese artículo alude a la “persona” que, por disposición del legislador, es la destinataria económica de los impuestos nacionales.

El artículo 482 E.T. —fundamento jurídico de los conceptos de la DIAN cuya nulidad se demanda— tiene razón de ser cuando dispone que “las personas” declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas. Esa razón de ser se fundamenta en el hecho de que en el impuesto sobre las ventas, el impuesto no mira directamente en el sujeto respecto de quien se realiza el hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria sustancial. O, no incide en el sujeto sino en el objeto.

El criterio de la incidencia —que se fundamenta en los efectos económicos de los impuestos —es el que, precisamente, ha tenido en cuenta cierta doctrina representativa, tanto nacional como foránea, para distinguir al impuesto sobre las ventas como un verdadero impuesto indirecto.

En relación con este último concepto, Villegas dice que *por traslación se entiende la transferencia económica de la carga impositiva a un tercero*⁵, y para los efectos pertinentes explica:

“Los impuestos directos son aquellos que no pueden trasladarse. Es decir, se exigen de las mismas personas que se pretende que los pagan.

*Impuestos indirectos son los trasladables; esto significa que se cobran a una persona dando por sentado o suponiendo como algo probable que ésta se indemnizará a expensas de otra.”*⁶

En particular, frente al fenómeno de la traslación económica de los impuestos, el mentado autor precisa:

“El impuesto es exigido a quienes están encuadrados en los hechos imponibles. Esas personas se denominan “contribuyentes de iure”; o sea, los desinados por la ley para pagar el impuesto.

Pero suele ocurrir que quien ingresa el importe al fisco no es en realidad quien soporta su carga. Ésta recae en un tercero a quien se denomina “contribuyen de facto”.

⁵ VILLEGAS, Héctor B. *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*. 8ª edición. Editorial Astrea de Alfredo y Ricardo Palma. Buenos Aires, 2003. Pág. 161.

⁶ *Ibidem*.

La transferencia de la carga impositiva se llama “traslación” y a veces es prevista por el legislador; así, la mayor parte de los impuestos al consumo es soportada por el vendedor, pero como éste lo agrega a los precios de sus mercaderías, en definitiva son soportados por los compradores. En otros casos la traslación se produce sin estar prevista por el Estado, e incluso contra la voluntad, ya que aquellos a quienes se requiere cargar con el peso impositivo logran transferirlo a otras personas. En las legislaciones modernas como el impuesto al valor agregado (IVA) la propia ley exige que se opere el proceso de la traslación que, en consecuencia, adquiere un carácter jurídico. A tal efecto, la noma concede facultades legales al sujeto pasivo para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.

Para no confundir los términos, es necesario hacer claras distinciones. La traslación a la cual ahora hacemos referencia está supeditada exclusivamente a la economía y se efectúa con total prescindencia de disposiciones legales que faculden el traspaso de la carga impositiva. El ejemplo típico es el del productor que transfiere el impuesto al consumidor aumentando el precio del artículo que vende, sin que ley alguna lo autorice a ese traspaso, o de manera alguna se lo vende.

Diferentes son las cosas en que la transferencia de la carga impositiva es reglada por la ley, tal como ocurre en el IVA, pues en los casos que ordena la ley, el vendedor debe incluir obligatoriamente en su factura el impuesto que pagó cuando compró la mercadería. Todo pasa en definitiva a ser pagado por el consumidor final, pero por expresa regulación legal.”⁷

Es del caso advertir que el criterio de la incidencia, que distingue entre los sujetos pasivos de *iure* y de *facto*, no ha sido de aceptación general por la doctrina. Sobre el particular Sainz de Bujanda señala:

“Lo primero que se advierte en la construcción que nos ocupa es que la existencia de dos sujetos y el hecho de que el segundo de ellos – el llamado contribuyente de facto – es quien debe soportar la carga tributaria, es algo que deriva de la “intención

⁷ *Ibidem.* Pág. 164 y 165.

del legislador". Pues bien, esa intención, si no se plasma en normas jurídicas de tipo imperativo, es perfectamente irrelevante para la ciencia del Derecho Tributario, y consiguientemente para la construcción jurídica del impuesto. En ésta, lo único significativo es la configuración objetiva de la Ley del tributo, y no los criterios subjetivos y ocultos del legislador.

En segundo lugar, la contraposición entre un contribuyente de iure y el contribuyente de facto es perfectamente inservible dentro de los esquemas de la ciencia del Derecho tributario. Un análisis jurídico del impuesto tiene que rechazar semejante separación, porque el contribuyente de facto es una figura que no existe para el Derecho. La circunstancia de que a través de un proceso económico de traslación de la persona incidida por el impuesto sea aquella a cuyo cargo nace la obligación legal directa de contribuir, es totalmente irrelevante para el derecho tributario, y no influye, por tanto, en ninguno de sus esquemas conceptuales. Ese fenómeno de la traslación, así planteado, constituye, un proceso de interés para el campo de la teoría económico-financiera, que ha de ocuparse, precisamente, de la distribución, con independencia o, al menos, al margen de su distinción legal pero – repito – la traslación económica, opera fuera de los esquemas legales, no tiene cabida dentro de una construcción jurídica del impuesto. De ahí que, como antes decía, constituya una figura desconocida en el campo del Derecho tributario. Para el Derecho tributario, sólo es contribuyente quien para de iure, cualquiera que sea la naturaleza, la extensión y las características de la obligación a pagar. Lo único relevante es que la obligación haya nacido ex lege.”⁸

Y más adelante precisa:

“Al hacerse esta última afirmación hemos llegado, en fin, a lo que considero el punto clave, el elemento decisivo, para un análisis jurídico de la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos. Considero, en efecto, que puede hablarse lógicamente – con lógica jurídica, se entienden – de impuestos directos, cuando el

⁸ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Hacienda y Derecho. Volumen II. Instituto de Estudios Políticos de Madrid. Madrid, 1962. Pág. 446 y 447.

método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto de obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de los obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.”⁹

La doctrina española contemporánea recurre al criterio de distinción en cuestión para clasificar el IVA como un impuesto indirecto, aclarando que en ese caso, la propia legislación es la que establece expresamente la traslación del impuesto mediante el sistema de la repercusión:

“Otro criterio es el atender a la existencia o no de la traslación jurídica del impuesto. En efecto, la traslación existe cuando la ley le concede el derecho al contribuyente, realizador del hecho imponible, a repercutir el impuesto hacia terceras personas, ajenas a la relación jurídica. Son impuestos indirectos aquellos trasladables jurídicamente. El paradigma es el IVA, en el que la traslación además no sólo es un derecho, sino también un deber para el contribuyente. En este impuesto el contribuyente es el que efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios, pero la ley le faculta para repercutir (cobrar) sobre los adquirentes de los bienes o los receptores de los servicios del impuesto devengado.”¹⁰

En el mismo sentido, Ramírez González afirma:

⁹ *Ibídem.*,. Pág. 448.

¹⁰ AA VV. *El Tributo: Concepto y Clases*. En. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Editorial Tecnos. Segunda Edición. Madrid 2012. Pág. 94 y 95.

“El artículo 1º de la Ley del impuesto declara que el IVA es un tributo de naturaleza indirecta. A dicha clasificación legal, sobre la que no se plantea ningún problema cualquiera que sea el criterio utilizado para su delimitación (el impuesto grava un índice indirecto de riqueza, tiene prevista su repercusión jurídica, y como indirecto aparece denominado en los Presupuestos del Estado), habrá que añadir otras notas que vendrían a completar la configuración del mismo.”¹¹

Para precisar, en relación con la repercusión, Tejerizo López dice que:

“se configura como un derecho-deber del sujeto pasivo. Como un derecho, imponiendo la repercusión al adquirente, y como un deber, por la imposibilidad de renunciar a la repercusión.”

(...)

“En definitiva, el principio general de la repercusión se puede enunciar diciendo que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre la persona para quien se realice la operación gravada. Correlativamente, ésta está obligada a soportar la repercusión siempre que se ajuste a los dispuesto en la normativa en vigor, sin que los respectivos deberes de repercutir y de soportar puedan ser alterados por pactos, convenios o estipulaciones entre los intervinientes en las operaciones sujetas.”¹²

Pese a las críticas que se le formulan al criterio de la incidencia, y no obstante que se trata de un fenómeno de estirpe eminentemente económica, es claro que en ciertas circunstancias puede producir efectos jurídicos que no pueden ser desconocidos por el juez. Es por ello que Villegas, luego de hacer alusión a algunas decisiones de los tribunales argentinos concluye que:

¹¹ RAMÍREZ GÓMEZ, Salvador. El impuesto sobre el valor añadido. Editorial Cívitas S.A. Madrid 1994. Pág. 29-30.

¹² TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. *El impuesto sobre el valor añadido*. En: *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema Tributario: Los Tributos en Particular*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas S.A. 11ª Edición. Madrid 1995. Pág. 506.

“Las cusas mencionadas demuestran la trascendencia jurídica de la traslación, por lo cual no compartimos la posición de ciertos juristas que se desentienden de ella por considerarla de orden económico y ajena a lo jurídico.

Todo lo contrario. Es un fenómeno a tener muy en cuenta. Si cerramos los ojos a la realidad de quienes soportan en su patrimonio la carga real que implica el impuesto, podemos llegar a conclusiones que distorsionen la Constitución nacional y el ordenamiento jurídico vigente.”¹³

La Sala es del criterio de que en la actualidad, en virtud de la ley¹⁴, en Colombia el impuesto sobre las ventas es un impuesto indirecto, cuestión aceptada por la comunidad jurídica tributaria. El Estatuto Tributario parte del presupuesto de que la venta, la prestación de servicios y la importación de bienes son hechos generadores del impuesto sobre las ventas sin consideración del sujeto incido económicamente con esa carga tributaria¹⁵.

¹³ OP. Cit. VILLEGAS. Pág. 169.

¹⁴ En la Sentencia C-776 de 2003, La Corte Constitucional propone cuatro conclusiones relevantes sobre la implementación del impuesto sobre las ventas en Colombia, a saber:

4.5.2.2. Del resumen anterior surgen cuatro conclusiones relevantes para este proceso, a saber: i) el impuesto a las ventas se instituyó en 1963 como un impuesto de una etapa, aplicable sobre bienes manufacturados de consumo final. **A mediados de los años setenta¹⁴, éste se transformó en un impuesto al valor agregado aplicable tanto a la venta de bienes como de servicios, el cual se causa en las diferentes etapas de producción y comercialización de los bienes y servicios gravados;** ii) **el Decreto 1988 de 1974 y Ley 6ª de 1992 introdujeron para los bienes y para los servicios, respectivamente, una metodología consistente no en la enunciación de lo expresamente gravado sino de lo expresamente excluido o exento;** iii) la base del impuesto ha experimentado una tendencia de expansión, pasando de un gravamen sobre bienes manufacturados de consumo a uno generalizado sobre casi todos los bienes y servicios; y iv) no obstante lo anterior, se aprecia que hasta la expedición de la Ley 788 de 2002, el legislador había conservado un régimen de exclusiones y exenciones, que, contadas excepciones –tales como la leche o algunos productos médicos -, había sido mantenido de manera reiterada al conjunto de bienes y servicios de primera necesidad.

¹⁵ la Sentencia C-776 de 2003. Corte Constitucional: “Los sujetos pasivos de este gravamen se encuentran compuestos por los adquirentes o usuarios de bienes y servicios gravados, salvo las personas que expresamente hayan sido excluidas del pago de este gravamen por decisión del Congreso de la República¹⁵. También son sujetos pasivos del IVA¹⁵ las personas que, conforme con la ley, tengan o adquieran la condición de “responsables del impuesto”¹⁵, sin perjuicio de la facultad de la que dispone la ley para excluir o aligerar las cargas de algunos de ellos, en razón a su menor dimensión económica¹⁵.”

De hecho —y pese a las dificultades que se presentan, precisamente por la naturaleza jurídica indirecta del impuesto sobre las ventas— para enlistar los sujetos que podrían considerarse como no pasibles de ese tributo, el Estatuto Tributario Nacional prevé los casos taxativos de sujetos no pasibles del impuesto sobre las ventas.

De ahí que, tratándose del impuesto sobre las ventas, el legislador no ha dejado al azar del intérprete decidir qué sujetos son pasibles de ese tributo. Y si así fuera, la hipótesis interpretativa constitucionalmente válida será aquella que consulte los principios pilares del sistema tributario: equidad, eficiencia, progresividad, igualdad y neutralidad.

La Corte Constitucional ha precisado que los principios de equidad y progresividad se predicen del sistema tributario en general, más no del impuesto en particular. Que como tales principios consultan la capacidad contributiva y permiten ponderar la distribución de las cargas y de los beneficios para precaver cargas excesivas o beneficios exagerados, los principios de equidad, progresividad y eficiencia también pueden predicarse *“(...) de las implicaciones de los impuestos individuales para dicho sistema, analizado en contexto.”* Para la Corte, *“Se trata de dos ejercicios analíticos distintos, que pueden llevarse a cabo en forma independiente; en otras palabras, el hecho de que el examen constitucional de un determinado impuesto no admita la aplicación del principio de progresividad -por la naturaleza indirecta de tal tributo-, no excluye el deber del juez constitucional de verificar si el sistema tributario, teniendo en cuenta la inclusión del impuesto individual que se examina, resulta acorde con el principio constitucional de progresividad tributaria.”*

Se observa, pues, que si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone

el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás¹⁶.

La DIAN alegó que es pertinente que las P.J.P.H. respondan por el impuesto sobre las ventas causado por la prestación de un servicio eminentemente mercantil, como lo es el servicio de parqueadero, o el de concesión de espacios privados, pues eso garantiza la aplicación del principio de neutralidad en el cobro de impuestos indirectos como el impuesto sobre las ventas y es garantía del principio de equidad. Que lo contrario propiciaría desventajas competitivas entre quienes ejecutan la misma actividad económica.

Los demandantes alegan que el servicio que se presta no es mercantil en la medida en que se presta en desarrollo del objeto social de la P.J.P.H. y que, por tanto, no se vulneran los mentados principios.

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN porque razonablemente se aprecia que la interpretación que proponen los demandantes implica aplicar un trato discriminatorio entre sujetos que realizan la misma actividad económica. Y esa discriminación implica, a su vez, la vulneración del

¹⁶ De otro lado, se observa que el principio de equidad permite analizar materias frente a las cuales el principio de progresividad no aporta elementos directos de juicio. Por ejemplo, en la Sentencia C-690 de 1996 (M.P. Alejandro Martínez Caballero), la Corte declaró la exequibilidad condicionada de una norma en la que se preveían las situaciones en las que se consideraba que el contribuyente no había cumplido con su obligación de presentar una declaración tributaria, en el entendido de que se permitiera presentar prueba que justificara el incumplimiento. La actora alegó, de manera específica, que la norma resultaba especialmente gravosa para personas secuestradas, a las cuales les resultaba imposible cumplir con la obligación referida. Uno de los criterios determinantes para la adopción por la Corte de la decisión ya señalada, fue el de la equidad. En este ámbito, como ya se señaló, el principio de progresividad no tiene aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad.

principio de progresividad¹⁷. No existiría justificación alguna para que las P.J.P.H. se traten como no contribuyentes del IVA cuando prestan servicios como el de parqueadero, y otros sujetos, que están en las mismas condiciones, se traten como responsables de ese impuesto.

Es indiscutible que el servicio de “parqueadero público” no difiere ni en la esencia ni en la naturaleza del servicio de “parqueadero privado” que ofrece la P.J.P.H., pues, de conformidad con el artículo 1º del Decreto 1372 de 1992, *“Para los efectos del impuesto sobre las ventas se considera servicio toda actividad, labor o trabajo prestado por una persona natural o jurídica, o por una sociedad de hecho, sin relación laboral con quien contrata la ejecución, que se concreta en una obligación de hacer, sin importar que en la misma predomine el factor material o intelectual, y que genera una contraprestación en dinero o en especie, independientemente de su denominación o forma de remuneración.”*

La Corte Constitucional “se ha pronunciado sobre el tema de las disposiciones tributarias en función del derecho a la igualdad, es decir, en atención a si un beneficio tributario de esta naturaleza resulta discriminatorio. Una lectura integrada de la jurisprudencia constitucional, evidencia que el análisis de este asunto, parte del reconocimiento de que *“[s]i el Congreso tiene autoridad suficiente para establecer impuestos, tasas y contribuciones, señalando los hechos en que se fundamenta su obligatoriedad, las bases para su cálculo, los sujetos contribuyentes, los sujetos activos y las tarifas aplicables, es natural que goce del poder suficiente para consagrar exenciones y otras modalidades de trato a los contribuyentes, **por razones de política económica o para realizar la igualdad real y efectiva,**¹⁸(...)”*¹⁹.

¹⁷ Corte Constitucional. Sentencia C-397 de 2011. Cfr. *“El principio de progresividad tributaria dispone que los tributos han de gravar de igual manera a quienes tienen la misma capacidad de pago (equidad horizontal) y han de gravar en mayor proporción a quienes disponen de una mayor capacidad contributiva (equidad vertical).”*

¹⁸ Sentencia C-341 de 1998 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

¹⁹ Sentencia C-776 de 2003.

Para la Corte, *"[l]a igualdad exige el mismo trato para los entes y hechos que se encuentran cobijados bajo una misma hipótesis"*²⁰, en tanto que garantía de no discriminación.²¹

De manera que, contrario a lo dicho por los demandantes, la interpretación armónica del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 y del artículo 482 E.T., a la luz del principio de progresividad e igualdad como pilares del sistema tributario, permite concluir que las P.J.P.H. son contribuyentes del impuesto sobre las ventas por el servicio de parqueadero que prestan, así como por la concesión de las zonas comunes para la explotación económica.

Ahora bien, la sinonimia entre contribuyente y responsable a que alude el artículo 4º del E.T.²², o de equivalencia de esos mismos términos, a que alude el artículo 558 E.T.²³, antes que servir de argumento a la tesis de que la P.J.P.H. no es contribuyente del impuesto sobre las ventas, porque da lo mismo decir contribuyente que responsable, constituye, más bien, un argumento para sustentar la tesis contraria porque, precisamente, la sinonimia o equivalencia parte del presupuesto de que existe, de una parte, un sujeto sobre el que incide económicamente el impuesto y, de otra, un sujeto que paga el impuesto en calidad de responsable, y que por disposición legal se asemeja al contribuyente.

Por eso, para la Sala, resulta irrelevante que de conformidad con el parágrafo 2º del artículo 19 de la Ley 675 de 2001²⁴ la P.J.P.H. pueda explotar

²⁰ Sentencia C-094 de 1993 (M.P. José Gregorio Hernández Galindo).

²¹ Sentencia C-776 de 2003.

²² ARTICULO 4o. SINÓNIMOS. Para fines del impuesto sobre las ventas se consideran sinónimos los términos contribuyente y responsable.

²³ ARTICULO 558. EQUIVALENCIA DEL TERMINO CONTRIBUYENTE O RESPONSABLE. Para efectos de las normas de procedimiento tributario, se tendrán como equivalentes los términos de contribuyente o responsable.

²⁴ PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inajenables en forma separada de los bienes de propiedad privada o particular, los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se

económicamente las zonas comunes, y que esa explotación se entienda hecha como parte de la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes [artículo 32 Ley 675 de 2001], porque, para la Sala, la explotación económica de las zonas comunes de la P.J.P.H., por la prestación del servicio de parqueadero o por la concesión de esas zonas a favor de terceros, se subsume dentro de la definición de servicio gravado para efectos del impuesto sobre las ventas.

De manera que, para la Sala, los conceptos demandados no violan los artículos 19 [parágrafo 2]; 32 y 33 de la Ley 675 de 2001, ni los artículos 2, 4 y 558 E.T.

Los conceptos jurídicos demandados tampoco violan los artículos 22²⁵, 70²⁶ y 72²⁷ de la Ley 675 de 2001 porque, como se precisó inicialmente, tales

extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general.

²⁵ ARTÍCULO 22. BIENES COMUNES DE USO EXCLUSIVO. Los bienes comunes no necesarios para el disfrute y goce de los bienes de dominio particular, y en general, aquellos cuyo uso comunal limitaría el libre goce y disfrute de un bien privado, tales como terrazas, cubiertas, patios interiores y retiros, podrán ser asignados de manera exclusiva a los propietarios de los bienes privados que por su localización puedan disfrutarlos.

Los parqueaderos de visitantes, accesos y circulaciones y todas las zonas comunes que por su naturaleza o destino son de uso y goce general, como salones comunales y áreas de recreación y deporte, entre otros, no podrán ser objeto de uso exclusivo.

Los parqueaderos destinados a los vehículos de los propietarios del edificio o conjunto podrán ser objeto de asignación al uso exclusivo de cada uno de los propietarios de bienes privados de manera equitativa, siempre y cuando dicha asignación no contraríe las normas municipales y distritales en materia de urbanización y construcción.

²⁶ ARTÍCULO 70. PARQUEADEROS. Las normas municipales de urbanismo y construcción establecerán exigencias mínimas de celdas de parqueo por cada propiedad para los moradores y visitantes de las Unidades Inmobiliarias Cerradas; así como espacios de maniobra de vehículos y los necesarios para las operaciones de carga y descarga para el comercio y la industria.

²⁷ ARTÍCULO 72. APROVECHAMIENTO ECONÓMICO DE LAS ÁREAS COMUNES. Las actividades que puedan desarrollarse en las áreas comunes de las cuales se derive un aprovechamiento económico podrán ser reglamentadas por la Asamblea de Copropietarios o por la Junta Administradora de las Unidades Inmobiliarias Cerradas y podrá imponérseles el pago de un canon, en condiciones de justicia y equidad.

artículos se citaron como violados pero para respaldar, como premisas complementarias, los argumentos principales de una de las demandas.

Además, ninguno de los argumentos propuestos en la demanda del expediente 16866 indica en qué sentido los conceptos de la DIAN cuya nulidad se demanda violan tales disposiciones. De la lectura de los conceptos no se ve que desconozcan las reglas que prevé el artículo 22 sobre el uso exclusivo y general que se puede dar a las zonas comunes, o el imperativo legal previsto en el artículo 70, en cuanto dispone que las normas municipales de urbanismo y construcción deben establecer exigencias mínimas de celdas de parqueo por cada propiedad para los moradores y visitantes de las unidades inmobiliarias cerradas, así como espacios de maniobra de vehículos y los necesarios para las operaciones de cargue y descargue para el comercio y la industria. Ni mucho menos que viole el artículo 72, en cuanto faculta a la Asamblea de Copropietarios o a la Junta Administradora de la P.J.P.H. para imponer el pago de un canon, en condiciones de justicia y equidad cuando permitan desarrollar actividades de las que se derive aprovechamiento económico.

En cuanto a la violación de los artículos 571²⁸, 574²⁹ y 601³⁰ E.T.³¹ la Sala también advierte que no se expusieron razones concretas del porqué se

²⁸ ARTICULO 571. OBLIGADOS A CUMPLIR LOS DEBERES FORMALES. Los contribuyentes o responsables directos del pago del tributo deberán cumplir los deberes formales señalados en la ley o en el reglamento, personalmente o por medio de sus representantes, y a falta de éstos, por el administrador del respectivo patrimonio.

²⁹ ARTICULO 574. CLASES DE DECLARACIONES. Los contribuyentes, responsables y agentes de retención en la fuente, deberán presentar las siguientes declaraciones tributarias:

2. <Numeral modificado por el artículo 28 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, para los responsables de este impuesto que pertenezcan al régimen común.

³⁰ ARTICULO 601. QUIENES DEBEN PRESENTAR DECLARACIÓN DE VENTAS. <Artículo modificado por el artículo 32 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Deberán presentar declaración bimestral del impuesto sobre las ventas, según el caso, los responsables de este impuesto, incluidos los exportadores. (...)

configura la violación. Esas normas, además, simplemente regulan lo referente a los obligados a cumplir los deberes formales de las obligaciones tributarias, las clases de declaraciones tributarias, y las personas obligadas a presentar la declaración del impuesto sobre las ventas, normas que serían aplicables a la P.J.P.H. como responsable del impuesto sobre las ventas.

Por último, la Sala precisa que mediante memorial radicado el 19 de marzo de 2013, la demandante en el proceso 16866 puso de presente al despacho ponente que el artículo 47 de la Ley 1607 de 2012 adicionó el artículo 462-2 E.T.³² así:

Artículo 462-2. Responsabilidad en los servicios de parqueadero prestado por las propiedades horizontales. En el caso del impuesto sobre las ventas causado por la prestación directa del servicio de parqueadero o estacionamiento en zonas comunes por parte de las personas jurídicas constituidas como propiedad horizontal o sus administradores, son responsables del impuesto la persona jurídica constituida como propiedad horizontal o la persona que preste directamente el servicio.

Y el artículo 186 de la misma ley dispuso lo siguiente:

ARTÍCULO 186. Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, perderán la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales otorgada mediante el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Los ingresos provenientes de la explotación de los bienes o áreas comunes no podrán destinarse al pago de los gastos de existencia y mantenimiento de los bienes de dominio particular, ni ningún otro que los beneficie individualmente, sin perjuicio

³¹ Textos vigentes a la fecha de expedición de los conceptos demandados.

³² La Sala precisa que los artículos 47 y 186 de la Ley 1607 de 2012 fueron demandados ante la Corte Constitucional. Mediante auto del 9 de julio de 2013, el Magistrado Ponente, señor Luis Ernesto Vargas, rechazó la demanda.

de que se invierta en las áreas comunes que generan las rentas objeto del gravamen.

PARÁGRAFO 1o. En el evento de pérdida de la calidad de no contribuyente según lo dispuesto en el inciso primero del presente artículo, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal estarán sujetas al régimen tributario especial de que trata el artículo 19 del Estatuto Tributario.

PARÁGRAFO 2o. Se excluirán de lo dispuesto en este artículo, las propiedades horizontales de uso residencial.

La demandante dijo que de las normas citadas se infiere lo siguiente:

Que la Ley 1607 de 2012 reconoce de manera expresa que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 le otorgó a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, dentro de las cuales se incluye el IVA, sin cortapisa alguna. Que la norma también precisó que esa calidad se pierde a partir del 1º de enero de 2013, si se destina algún bien o área común a la explotación comercial e industrial. Que lo dispuesto en la Ley 1607 de 2012 aclara de manera definitiva cualquier duda en la interpretación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, puesto que, a su juicio:

- “Es claro que la explotación económica de bienes o zonas comunes es una actividad propia del objeto social de la propiedad horizontal.
- “Es claro que sólo a partir del 1º de enero de 2013, fecha en que empieza a aplicarse la Ley 1607 de 2012, la propiedad horizontal que destine algún bien o zona común a la explotación económica pierde la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales (el IVA en el caso objeto de la demanda).

- Como corolario de lo expuesto, es evidente que antes de la Ley 1607 de 2012, la propiedad horizontal no tenía la calidad de responsable del IVA, porque no se puede perder una calidad que no se tiene.”

La Sala precisa que no comparte la interpretación que la demandante hace de los artículos 47 y 186 de la Ley 1607 de 2012, por las mismas razones expuestas a lo largo de las consideraciones dichas por la Sala para dictar esta sentencia. Y, por tanto, reitera que la P.J.P.H. siempre ha sido responsable del impuesto sobre las ventas.

Para la Sala, la Ley 1607 de 2012 no está fijando una interpretación auténtica, realizada por el propio legislador del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, pues no lo dijo expresamente la ley, requisito *sine qua non* para entender esa ley como una norma interpretativa de la Ley 675 de 2001.

Así lo ha precisado la Corte en varias sentencias:³³

“7. En conclusión, los límites de la función legislativa de interpretación se concretan en el respeto de los parámetros constitucionales que condicionan el ejercicio dicha función, esto es, en la obligación de expedir disposiciones que tiendan a aclarar o determinar el sentido exacto de las normas oscuras, vagas o imprecisas y, por ende, hacer posible su fácil y correcto entendimiento, con el propósito de lograr la integración en un sólo cuerpo jurídico de la norma interpretativa junto con el precepto interpretado. (...)

(...) 8. Para cumplir con la citada limitación, este Tribunal ha reconocido que una norma legal interpretativa debe cumplir con varios requisitos, sin los cuales ésta se desnaturaliza y carece de la virtud de integrarse a la norma interpretada. Estos requisitos fueron categorizados en la sentencia C-245 de 2002[22], en los siguientes términos: “**Primero, debe referirse expresamente a una norma legal anterior. Segundo, debe fijar el sentido de dicha norma anterior enunciando uno de los múltiples significados plausibles de la norma interpretada, el cual pasa, por**

³³ Corte Constitucional, Sentencia C-076 de 2007

decisión del propio legislador, a ser el significado auténtico que excluye las demás interpretaciones de la norma anterior. Tercero, no debe agregarle a la norma interpretada un contenido que no estuviera comprendido dentro de su ámbito material". En criterio de esta Corporación, cuando se cumplen los citados requisitos la norma interpretativa se constituye en un sólo cuerpo normativo con la disposición interpretada; en caso contrario, "aquella pierde su naturaleza interpretativa y es en realidad una reforma o adición de la norma interpretada"[23]."

De manera que, para la Sala, se reitera, la Ley 1607 de 2012 no es una norma interpretativa de la Ley 675 de 2001 y, por tanto, no incide en la demanda de nulidad impetrada dentro del proceso 16866.

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

NIÉGANSE las pretensiones de nulidad del oficio tributario 011847 del 9 de febrero de 2006 y del concepto 061825 del 13 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN.

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

**JORGE OCTAVIO RAMIREZ
RAMIREZ**
PRESIDENTE DE LA SECCIÓN
Aclaración de voto

**HUGO FERNANDO BASTIDAS
BÁRCENAS**

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**
Salvo el voto

**CARMEN TERESA ORTIZ DE
RODRÍGUEZ**