

**RECAUDO EN COLOMBIA DEL IMPUESTO A LAS VENTAS – IVA - POR
PARTE DE LOS CENTROS COMERCIALES, EN ACTIVIDADES DE
ALQUILER DE PARQUEADEROS**

CLAUDIA VIVIANA MOLANO GIRALDO

DIEGO JUAN JIMÉNEZ QUICENO

RODRIGO RAMOS GARCIA

**UNIVERSIDAD LIBRE SECCIONAL PEREIRA
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO COMERCIAL**

PEREIRA

2011

**RECAUDO EN COLOMBIA DEL IMPUESTO A LAS VENTAS – IVA - POR
PARTE DE LOS CENTROS COMERCIALES, EN ACTIVIDADES DE
ALQUILER DE PARQUEADEROS**

CLAUDIA VIVIANA MOLANO GIRALDO

DIEGO JUAN JIMÉNEZ QUICENO

RODRIGO RAMOS GARCIA

**Proyecto de grado para obtener el título de especialista en Derecho
Comercial**

Asesor

EDGAR ARANA

Magister en Derecho Procesal

Director temático y metodológico

Dr. WALTER GARCÍA

Dr. JONIER CARDONA

**UNIVERSIDAD LIBRE SECCIONAL PEREIRA
ESPECIALIZACIÓN EN DERECHO COMERCIAL
PEREIRA
2011**

Nota de aceptación

Presidente del jurado

Jurado

Jurado

Pereira, 26 abril de 2011

TABLA DE CONTENIDO

	Pá.
TABLA DE CONTENIDO	4
INTRODUCCION	6
1. OBJETIVO GENERAL	7
2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS	8
3. JUSTIFICACIÓN	9
4. LOS CENTROS COMERCIALES COMO FORMA DE PROPIEDAD HORIZONTAL EN COLOMBIA	
4.1. Breve reseña histórica de los centros comerciales como forma de propiedad horizontal en Colombia	11
4.2. Actividades generales de los centros comerciales	11
4.3. Antecedentes normativos y Ley 675 de 2001	12
5. OBJETO SOCIAL DE LOS CENTROS COMERCIALES	15
5.1. Perspectiva amplia	16
5.2. Perspectiva restrictiva	17
6. NATURALEZA JURIDICA DE LOS PARQUEADEROS EN LAS PROPIEDADES HORIZONTALES Y EN PARTICULAR EN LOS CENTROS COMERCIALES	22
7. ALQUILER DE PARQUEADEROS COMO PARTE O NO DEL OBJETO SOCIAL DE LOS CENTROS COMERCIALES	23
7.1. Perspectiva amplia	23
7.1. Perspectiva restrictiva	25
8. CENTROS COMERCIALES COMO CONTRIBUYENTES O NO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS	27

8.1. Régimen tributario general de las propiedades horizontales	27
8.2. Características y aplicaciones del Impuesto a las Ventas - IVA frente a las propiedades horizontales.	27
9. CLASIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE ALQUILER DE PARQUEADEROS PARA EFECTOS DEL IVA	29
10. POSICIONES DOCTRINARIAS Y PRIMEROS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES	30
10.1. Posición doctrinaria asumida por la DIAN	31
10.2. Otras posiciones doctrinarias	35
10.3. Primeros pronunciamientos jurisdiccionales	37
10.3.1. Elementos jurídicos condicionantes	38
10.3.1.1. Decreto 1066 de 2009	38
10.3.1.2. Sentencia C- 812 de 2009	39
10.3.2. Sentencia del 1 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca	41
10.3.3. Sentencia del 1 de febrero de 2011 del Juzgado Primero Administrativo de Risaralda	46
10.3.4. Sentencia del 1 de diciembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca	51
11. CONCLUSIONES	57
12. MARCO JURIDICO	60
13. BIBLIOGRAFIA	61

INTRODUCCIÓN

El no recaudo del IVA por parte de algunos centros comerciales en Colombia, cuando desarrollan actividades de alquiler de zonas comunes y parqueaderos, es producto de la convicción de tales entes jurídicos, que dichas actividades al ser parte de su objeto social, no están sometidas al régimen tributario de conformidad con lo establecido en el artículo 33 de la ley 675 de 2001, que indica que la persona jurídica sin ánimo de lucro, surgida de la constitución de la propiedad horizontal, no es contribuyente de impuestos nacionales.

En criterio de la DIAN, tales actividades sin son parte de su objeto social y constituyen auténticas actividades comerciales que están sometidas al régimen general del IVA en prestación de servicios, lo cual ha derivado en sanciones administrativas cuantiosas de la DIAN a los centros comerciales por no declarar y pagar IVA, demandas de nulidad y restablecimiento impetradas por los centros comerciales en contra de los actos administrativos emitidos por la DIAN, indefinición sobre la procedencia o no del recaudo de considerables sumas de dinero, en la prestación de los servicios de alquiler de zonas comunes y parqueadero por parte de los centros comerciales, obligatoriedad de pagar enormes sumas de dinero por parte de los centros comerciales por concepto de IVA dejado de recaudar y sanciones por no declarar, que ponen en riesgo la viabilidad financiera de esas personas jurídicas.

1. OBJETIVO GENERAL

Establecer cuáles son los motivos y las consecuencias principales del no recaudo del IVA por parte de los centros comerciales en Colombia, en actividades de alquiler parqueaderos, durante la vigencia de la Ley 675 de 2001 - Régimen de Propiedad Horizontal -.

2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

2.1 Establecer el marco conceptual del objeto social de la propiedad horizontal, con base en las fundamentaciones fácticas y legales vigentes.

2.2. Determinar si la actividad de alquiler de parqueaderos hace parte o no del objeto social de la propiedad horizontal en que se constituyen los centros comerciales.

2.3. Examinar si los centros comerciales organizados como propiedad horizontal son o no contribuyentes del IVA.

2.4. Analizar las diversas posiciones doctrinarias y los primeros pronunciamientos judiciales acerca de la obligatoriedad o no del recaudo del IVA por parte de los centros comerciales en la actividad de alquiler de parqueaderos.

3. JUSTIFICACIÓN

El desarrollo de las empresas como base del progreso de la nación, dadas las importantes implicaciones de sus actividades en el ámbito de la tributación, exigen un modelo de administración tributaria con una marcadísima constante de servicio en favor de sus actores, que facilite ampliamente el cumplimiento de las obligaciones fiscales, el acceso al conocimiento de las normas que las rige y que garantice agilidad y racionalidad a los trámites que ante ella se adelanten, pues no de otro modo se alcanza el avance económico y la prosperidad de los pueblos.

La empresa como célula fundamental del progreso económico, no puede ser obstaculizada por regulaciones normativas ambiguas y actuaciones inadecuadas, erróneas, injustas o ilegales de la administración, toda vez que las mismas pueden ocasionar fácilmente su quiebra y desarticulación, desacelerando el crecimiento de la economía y de la industria. Por el contrario, el Estado debe proporcionar la mayor protección posible para que en un país con las condiciones económicas y sociales de Colombia, florezca el desarrollo empresarial e industrial.

Por otra parte, es indispensable que todos los sujetos que forman parte de la sociedad, sean éstos personas naturales o jurídicas como es el caso de las propiedades horizontales, asuman con responsabilidad las obligaciones tributarias que realmente les corresponden de conformidad con la naturaleza de su organización, sin que traten de sacar provecho de interpretaciones amañadas de la normativa vigente, buscando un beneficio particular sin responder por las contraprestaciones y cargas propias que implica el formar parte de un estado social de derecho.

Por ello es necesario que aspectos como la obligación o no de recaudar el IVA por parte de los Centros Comerciales en actividades de alquiler de zonas comunes y parqueaderos, sean claramente definidos por la legislación y la autoridad tributaria Colombiana, a fin de evitar conflictos de tan grave envergadura que pueden ocasionar situaciones realmente funestas a la economía nacional y concretamente a la de una ciudad como Pereira, donde ésta clase de organizaciones comerciales se tornan como auténticos núcleos de dinamismo económico y generadores de riqueza y estabilidad social.

4. LOS CENTROS COMERCIALES COMO FORMA DE PROPIEDAD HORIZONTAL EN COLOMBIA

4.1. Breve reseña histórica de los centros comerciales como forma de propiedad horizontal en Colombia.

El desarrollo empresarial de los Centros Comerciales en Colombia no ha debido tener otra inspiración que la que adoptada en la ciudad capital, atendiendo los antecedentes de las grandes galerías europeas como la Galería Vittorio Emmanuele II en Milano (1865-1877), la Kaisergalerie en Berlín (1871-1873, destruida en 1944) o el famoso almacén por departamentos GUM en Moscú (1888-1893). En donde se adoptaron modelos antiguos como la ágora griega, el foro romano o el bazar oriental; además adoptados en el modernismo en los Estados Unidos.

Los diseños comerciales en conglomerados en Bogotá, datan desde mediados del siglo pasado y a principios del presente, cuando surgieron las “Galerías Arrubla” en la plaza de Bolívar que fueron destruidas por un incendio en mayo de 1900 y, sometidas a remodelación en 1938 por la administración Municipal; el “Pasaje Hernández” de la calle 11 y 12 con carrera 8; la aparición de varios centros a partir de los años 40, con almacenes por departamentos con cafeterías, que constituían el preludio de la incursión de las áreas de recreación; y hacia el año 1950, la aparición de los primeros supermercados.

Aunque siendo lógico atribuir el desarrollo de los centros comerciales en Colombia a la crisis económica y financiera de América Latina en los años 80, que indujo a la inversión de capital en inmuebles, se tiene por otra parte, que por la época en que se presentó la expansión de los centros comerciales y recreacionales en Colombia, su causa debe estudiarse en el “cambio neoliberal” implantado en el Gobierno de VIRGILIO BARCO VARGAS (1986-

1990) y continuada en el gobierno de CESAR GAVIRIA TRUJILLO (1990-1994), cuya apertura económica propició una creciente demanda en el consumo de productos extranjeros; sin dejar de considerar, el impacto que sobre ese consumo y al inversión ha tenido el capital proveniente del narcotráfico y que ha permitido permear todas las esferas de la economía nacional.

Además, también se atribuye gran importancia a la influencia que han tenido los centros comerciales y recreacionales al brindar sitios de esparcimiento y de reunión de los pobladores, sitios de negocios y, condiciones de seguridad en horarios flexibles, en contraposición a las condiciones de una vida cosmopolita.¹

4.2 Actividades generales de los Centros Comerciales en Colombia.

Los centros comerciales se han clasificado en estratos alto, medio y bajo, dependiendo de la clase de mercancía que se venda o la que predomine en la suma de todas las áreas de superficie que conforme el conglomerado. Por ejemplo, si predominan las joyerías, los detalles o la ropa. También depende de cuanta capacidad de parqueadero ofrece a los clientes, porque la clase alta necesita más de este servicio; si se ofrecen productos artesanales porque acuden turistas y, si existen librerías que son de más consumo para las clases media o alta.

El centro comercial en su aspecto institucional alberga entidades nacionales, departamentales, eclesiásticas y, en su aspecto cultural, reúne teatros, galerías de arte, museos, bibliotecas, salas de concierto, cines, discotecas y

¹ Grandes centros comerciales y recreacionales en Santafé de Bogotá: Origen, características y tendencias de desarrollo. Jan Marco Müller. Revista Perspectiva Geográfica ©Derechos Reservados de Autor. Biblioteca Banco de La República.

restaurantes, de acuerdo a su correspondiente estrato socio económico. Son lugares que constituyen destino dominical de paseo familiar²

4.3. Antecedentes normativos y Ley 675 de 2001.

El Estado ha realizado un avance legal en la regulación de la copropiedad, adecuando las normas a su función social y, marcando el interés en regular la explotación económica de los particulares con el fin de reclamar su participación mediante los gravámenes.

Por tales motivos, atendiendo también la evolución urbanística, ha sido de importancia trascendental la regulación de las comunidades económicas, entre otras, los denominados centros de comercio, que por disposición de la ley, conforman una persona jurídica diferente a sus copropietarios.

Como antecedente en la legislación de la propiedad horizontal se tiene la ley 182 de diciembre 29 de 1948, que estableció el régimen de propiedad de pisos y de departamentos en un mismo edificio. Luego la Ley 16 de 1985 que modificó la Ley 182 de 1948, creó la persona jurídica encargada de la administración de la propiedad horizontal. El Decreto 1365 de 1986 entró a reglamentar las leyes antes citadas del denominado régimen de propiedad horizontal.

² *Ibíd.*

Mediante la Ley 428 de enero 16 de 1998, se adiciona y reglamente lo relacionado con las unidades cerradas sometidas al régimen de propiedad horizontal y hace referencia directa a lo que es motivo de estudio; es decir, en su artículo 11 trae la definición de unidades inmobiliarias comerciales, que son las comúnmente denominados Centros Comerciales.³

La ley 675 del 3 de agosto de 2001, por medio de la cual se adoptó el régimen de propiedad horizontal, hizo el compendio de conceptos, interpretaciones y funciones sociales de la materia y, conservó la figura del centro comercial bajo el artículo 3o, de las definiciones, indicando que edificio o conjunto de uso comercial es el inmueble cuyos bienes de dominio particular se encuentren destinados al desarrollo de actividades mercantiles, de conformidad con la normatividad urbanística vigente. Además, derogó expresamente las Leyes 182 de 1948, 16 de 1985 y 428 de 1998 y decretos que le hayan reglamentado.

³ Ley 428 de 1998, Derogada por la Ley 675 de 2001. Art. 11.- “Unidades inmobiliarias comerciales. Son conjuntos de propiedades raíces integradas arquitectónicamente en donde prevalecen los usos comerciales de tipologías afines, compatibles con los usos recreativos, sociales y de servicios.

5. OBJETO SOCIAL DE LOS CENTROS COMERCIALES

Para mejor entendimiento de la problemática, se considera oportuno transcribir el contenido de los artículos 33 y 32 de la Ley 675 de 2001, que pretenden codificar la naturaleza, características y objeto de la propiedad horizontal como persona jurídica en Colombia:

***“ARTÍCULO 32.** Objeto de la persona jurídica. 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.*

***PARÁGRAFO.** Para efectos de facturación de los servicios públicos domiciliarios a zonas comunes, la persona jurídica que surge como efecto de la constitución al régimen de propiedad horizontal podrá ser considerada como usuaria única frente a las empresas prestadoras de los mismos, si así lo solicita, caso en el cual el cobro del servicio se hará únicamente con fundamento en la lectura del medidor individual que exista para las zonas comunes; en caso de no existir dicho medidor, se cobrará de acuerdo con la diferencia del consumo que registra el medidor general y la suma de los medidores individuales.*

Las propiedades horizontales que a la fecha de entrada en vigencia de la presente ley, no posean medidor individual para las unidades privadas que la integran, podrán instalarlos si lo aprueba la asamblea general con el voto favorable de un número plural de propietarios de bienes privados que representen el setenta por ciento (70%) de los coeficientes del respectivo edificio o conjunto.

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”⁴.*

Ahora bien, no obstante la regulación legislativa expresa contenida en la Ley 675 de 2001, se presenta mucha controversia acerca de aquello que debe entenderse o no como parte del objeto social de las propiedades horizontales.

Existen algunas posiciones que tienden ampliar el espectro o ámbito del mismo, mientras por otra parte, hay interpretaciones que podrían catalogarse como restrictivas, ya que limitan y reducen los alcances de éste.

En ese orden de ideas, en adelante y sólo para efectos del presente trabajo académico, se propone estudiar algunos de los escenarios de la problemática planteada, bajo los postulados de esos dos enfoques claramente diferenciados, que se denominan “*perspectiva ampliada*” y “*perspectiva restrictiva*.”

5.1. Perspectiva ampliada*

Teniendo como fundamento lo descrito en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, que dispone:

⁴ Ley 675 de 2001.

* Tiene como referencias inmediatas la Sentencia del 1 de septiembre de 2010 de la Subsección A Sección Cuarta del Tribunal Contencioso de Cundinamarca. M.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO. y la Sentencia del 9 de febrero de 2011 del Juez Primero Administrativo de Risalralda, Dr. JUAN CARLOS HINCAPIE MEJIA.

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

Sostiene que la producción de renta desarrollada por una persona jurídica sin ánimo de lucro, y concretamente por una, sometida al régimen de propiedad horizontal, no le cambia su naturaleza, prevaleciendo la condición legalmente obtenida.

Acude a lo definido en el párrafo 2° de la Ley 675 de 2001, que se refiere a las *“contraprestaciones económicas”* por la explotación de bienes comunes, señalando que serán para *“beneficio común de la copropiedad”* y su destinación al pago de *“expensas comunes del edificio o conjunto”*

Considera que las llamadas actividades comerciales y de servicio paralelas a las actividades propias de su objeto social, constituye una categoría jurídica inexistente en la legislación Colombiana, comoquiera que tal aserto desconoce lo normado en el artículo 640 del Código Civil, que dispone que los actos de los representantes de la corporación, en cuanto no excedan de los límites del ministerio que se les ha confiado, son actos de la corporación, pues si exceden estos límites, sólo obligan personalmente al representante, y ello habida cuenta que los actos de las personas jurídicas, que desde luego obran por medio de personas que los representan, bien se enmarcan o no se enmarcan dentro de su objeto social. Pero bajo esa premisa, es evidente que si la ley autoriza la destinación de algunos bienes que produzcan renta, para sufragar expensas comunes, ello no desvirtúa su calidad como persona jurídica sin ánimo de lucro.

5.2. Perspectiva restrictiva*

Esta clase de enfoque, parte del concepto o definición de las personas jurídicas o morales, que diferente a lo que sucede con las personas físicas, constituyen sujetos de derecho cuya creación se encuentra regulada por la Ley.

* Tiene como referencia inmediata la Sentencia del 16 de diciembre de 2010 de la Subsección B Sección Cuarta del Tribunal Contencioso de Cundinamarca. M.P. LEONARDO GALEANO GUEVARA.

Indica, que se considera persona jurídica *“toda unidad orgánica resultante de una colectividad organizada de personas o de un conjunto de bienes y a los que, para la conservación de un fin social durable y permanente, es reconocida por el Estado una capacidad de derechos patrimoniales”*⁵

Continúa, señalando que los atributos de la personalidad son restringidos o limitados, en su capacidad de goce y disposición a un objeto común o social específico, por fuera del cual dichas entidades no pueden realizar de forma válida actos jurídicos. En otras palabras, su capacidad de goce se restringe en razón de su objeto, naturaleza y fines, por ello, tales entidades no pueden adquirir bienes o derechos o reportar obligaciones que no tengan relación con su objeto y fines propios.

En el caso de las propiedades horizontales se ha considerado que comparten estas características de limitación de su capacidad jurídica, además que a partir de la Ley 675 de 2001, es una persona jurídica que resulta de someter unos bienes al régimen de propiedad horizontal, donde como rasgo característico tiene relación con la materialidad de éstos, por ello se considera, como una forma de dominio sobre unos inmuebles, en virtud de la cual una persona es titular del derecho de propiedad individual sobre un bien, y además, comparte con otros la titularidad de dominio sobre ciertos denominados comunes, necesarios para el ejercicio del derecho que se tienen sobre el primero.⁶

Considera, que es posible establecer, que en principio, es la tenencia, guarda y conservación de esos bienes comunes, lo que concita la atención central de ésta forma de dominio, y sugiere que de la lectura de los artículos 32 y 33 de la Ley 675 de 2001, así como de las definiciones de bienes comunes, bienes comunes esenciales y bienes comunes de uso exclusivo, registradas en los artículos 3 y 22 de la citada ley, se entiende que el legislador introdujo un objeto social legal rígido para éste tipo de personas morales, que no fueron diseñadas con un fin o función original de realizar actos que se reputen mercantiles, porque esa iniciativa privada, según el principio de libertad empresarial, está reservada a los copropietarios del centro comercial.

⁵ Roberto de Ruggiero, Instituciones de Derecho Civil, traducción de Ramón Serrano y José Santa-Cruz Tejeiro, v. pág. 433.

⁶ Corte Constitucional. Sentencia T-035 de 1997. M.P. Dr. Hernando Herrera Vergara.

“Artículo 3. Definiciones....

*... **Bienes comunes:** Partes del edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal pertenecientes en proindiviso a todos los propietarios de bienes privados, que por su naturaleza o destinación permiten o facilitan la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.*

*... **Bienes comunes esenciales:** Bienes indispensables para la existencia, estabilidad, conservación y seguridad del edificio o conjunto, así como los imprescindibles para el uso y disfrute de los bienes de dominio particular. Los demás tendrán el carácter de bienes comunes no esenciales. Se reputan bienes comunes esenciales, el terreno sobre o bajo el cual existan construcciones o instalaciones de servicios públicos básicos, los cimientos, la estructura, las circulaciones indispensables para aprovechamiento de bienes privados, las instalaciones generales de servicios públicos, las fachadas y los techos o losas que sirven de cubiertas a cualquier nivel”.*

“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".⁷

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. Es evidente que este artículo de la Ley precisa cuales 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.

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 esta 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

⁷ Ley 675 de 2001.

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. 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 copropietarios⁸.

Los puntos de vista descritos precedentemente, sugieren sin lugar a dudas, que no obstante la consagración legal referida, existen crasas y casi infranqueables diferencias desde la raíz misma del problema, esto es, desde aquello que debe entenderse como parte o no del objeto social de los centros comerciales como formas de propiedad horizontal.

Es precisamente de esa circunstancia, de donde surgen las diversas respuestas que a nivel doctrinario y jurisdiccional se ha presentado hasta la fecha, y son descritas más adelante, bajo la misma metodología, es decir, desde las denominadas "*perspectivas amplia y restrictiva*".

⁸ Ver Oficio DIAN 061825 de agosto 13 de 2007, publicado en el diario oficial N° 46.736 de agosto 30 de 2007.

6. NATURALEZA JURIDICA DE LOS PARQUEADEROS DE LAS PROPIEDADES HORIZONTALES

En los términos del artículo 22 de la Ley 675 de 2001, 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 de 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.

Ahora bien, según el capítulo II de la citada Ley, los parqueaderos forman parte de las áreas comunes sociales. El artículo 70 de la Ley 675 de 2001, indica que las normas municipales de urbanismo y construcción establecerán las exigencias mínimas de celdas de parqueo por cada propiedad para los moradores y visitantes de las unidades inmobiliarias cerradas; así como espacios de maniobras de vehículos y los necesarios para las operaciones de carga y descarga para el comercio y la industria. Así las cosas, se tiene que los parqueaderos en general incluidos los de visitantes, son bienes comunes⁹.

⁹ Tomado de la Sentencia del 16 de diciembre de 2010 de la Subsección B Sección Cuarta del Tribunal Contencioso de Cundinamarca. M.P. LEONARDO GALEANO GUEVARA.

7. ALQUILER DE PARQUEADEROS COMO PARTE O NO DEL OBJETO SOCIAL DE LOS CENTROS COMERCIALES.

Siguiendo con la línea de discusión bifurca, entre aquellos que defienden una concepción ampliada del objeto social de la propiedad horizontal y quienes por el contrario, propugnan por una esfera limitada del mismo, se tiene que dependiendo de la visión que se adopte, se afirmará si la actividad de alquiler de parqueaderos hace o no parte del objeto social de los centros comerciales.

7.1. Perspectiva ampliada

Señala que el servicio de parqueadero público, así como el arrendamiento de áreas comunes, hacen parte del objeto social de la propiedad horizontal, en la medida en que se trata de la explotación de bienes y servicios para atender las necesidades inherentes a esa persona jurídica.

Ello como un claro desarrollo del objeto de la persona jurídica, que al tenor de lo establecido en el artículo 32 de la Ley 675 de 2001, es la de administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, expresión ésta, que debe entenderse en su acepción amplia y no restrictiva, ya que de otro modo la seguridad jurídica, quedaría seriamente comprometida.

La explotación del servicio de parqueadero y arrendamiento de áreas comunes, no son ajenas al objeto social de la propiedad horizontal, si se tiene en cuenta que se permite expresamente la “*explotación económica de bienes comunes*”, con la restricción relativa a que no de lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos (artículo 19 parágrafo 2 Ley 675 de 2001), de tal suerte que la explotación económica allí permitida, por razones apenas obvias, se encuadra en el objeto social de la persona jurídica, por así autorizarlo expresamente la Ley.

Incluso hay referencia en la citada Ley, a los “estacionamientos”, que por lo mismo, no podrían ser extraños a la propiedad horizontal y al objeto llamado a cumplir por ésta.

Si los parqueaderos están regulados como necesarios para propiedades horizontales con uso residencial, con mayor razón, lo serán para las de naturaleza comercial, pues de no ser así, se despojaría a éste precepto de su efecto útil.

No tiene nada de exótico o contrario al objeto social de una persona jurídica constituida bajo el régimen de propiedad horizontal, que destine unos bienes para producir renta, no para repartirla entre los propietarios de los bienes de dominio particular sino para sufragar expensas comunes, y en ese sentido, tal explotación y destinación de los recursos, no desvirtúa la condición de persona jurídica sin animo de lucro, como expresamente lo señala el artículo 33 parágrafo de la Ley 675 de 2001.

Ahora bien, los artículos 19, 32 y 33 de la Ley 675 de 2001, no establecieron que la explotación de bienes comunes y la consiguiente obtención de ingresos, constituyera actividad paralela o excluyente de su objeto social, en primer lugar porque los artículos 19 parágrafo 2° y 33 de la citada Ley, refieren expresamente a la explotación de los bienes comunes como algo propio al giro de sus actividades normales.

Es claro que la posibilidad de explotación de bienes comunes por la propiedad horizontal como persona jurídica de naturaleza civil, sin animo de lucro, es permitida por la Ley y hace parte por lo mismo del objeto social.

7.2. Perspectiva restrictiva

Bajo esta visión, los parqueaderos constituyen bienes comunes no esenciales que forman parte de las zonas sociales comunes a los que no se les puede asignar un uso exclusivo; denotando frente a los mismos, que con ellos se pretenden satisfacer las necesidades de estacionamiento de moradores o propietarios de las unidades privadas y de los eventuales usuarios de la propiedad horizontal en calidad de visitantes, sin que tales bienes sean esenciales, es decir, que sin ellos se haga imposible la existencia, estabilidad, conservación o seguridad del edificio, o sean imprescindibles para el uso o disfrute de los bienes de dominio particular tal como el mismo legislador lo consagró.

Ahora bien, que el legislador le asigne a las autoridades municipales de urbanismo y construcción, el fijar reglas mínimas para cupos de parqueaderos por cada propiedad en beneficio de moradores, propietarios o visitantes, es consonante con las situaciones de la vida moderna donde el vehículo particular se convirtió en un medio de transporte y el tener sitios de parqueo en las propiedades horizontales es una situación normal que permitirá el uso con comodidad, haciendo más fácil el acceso a éstas y evita que la persona tenga que acudir a parqueaderos aledaños.

Así, los estacionamientos no son bienes esenciales de una propiedad horizontal, por cuanto ello equivaldría a considerar que para usar o gozar de la unidad privada, la única forma es teniendo un vehículo para ocupar un estacionamiento, que es tanto como considerar que todos los potenciales compradores de bienes o adquirentes de servicios tienen o poseen vehículo, además supondría considerar que al centro comercial no se llega en otros medios de transporte y tampoco ingresan personas a pie por las zonas de circulación común.

Ahora, las actividades propias del objeto social se caracterizan por no tener refrendación de órganos internos de la propiedad horizontal, previa habilitación que el legislador le autoriza a la persona jurídica. Esta persona

moral, tiene como objeto social legal predefinido por el legislador, la administración de bienes y servicios comunes.

No teniendo la persona jurídica la llamada libertad empresarial, que le corresponde por esencia y naturaleza a los copropietarios, si la propiedad horizontal presta un servicio sobre bienes comunes que no son de uso exclusivo, ello sugiere la existencia de un destinatario en calidad de tercero, condición que no se cumple cuando se trata de los mismos copropietarios.

Prestar el servicio a terceros por parte de la persona jurídica, no hace parte de sus actividades, porque el servicio es a los copropietarios o tenedores de las unidades privadas, por ello se habla de servicios comunes, y no pueden ser comunes frente a sujetos de derecho que no ostentan la calidad de copropietarios o de tenedores legítimos de los bienes de las unidades privadas que forman la copropiedad.

Se considera que el servicio de estacionamiento a sujetos jurídicos considerados como terceros de la propiedad horizontal no se encuentra dentro de las actividades propias de su objeto social, no es un servicio común.

Además, un usuario eventual de la copropiedad no puede jurídicamente hablar de los servicios ni bienes comunes, por cuanto él no tiene la calidad de copropietario o tenedor legitimado (arrendatarios de los locales) y por tanto no es comunero de las llamadas áreas comunes. Mal podría decir que le accede sobre los bienes y servicios comunes, una calidad jurídica que no tiene el visitante eventual del centro comercial.

8. CENTROS COMERCIALES COMO CONTRIBUYENTES O NO DEL IMPUESTO A LAS VENTAS - IVA

8.1. Régimen tributario general de las propiedades horizontales

Como se advirtió con anterioridad, el artículo 32 de la Ley 675 de 2001, señala expresamente que la propiedad horizontal, dada su naturaleza como persona jurídica sin ánimo de lucro, tiene la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales.

En ese mismo sentido, se pronuncia el artículo 33 de la misma ley, al indicar entre otras cosas, que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro, y que 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 1.986.

8.2. Características y aplicaciones del Impuesto a las Ventas - IVA frente a las propiedades horizontales.

Tratándose del impuesto sobre las ventas, 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.

Así mismo, el artículo 437 del Estatuto Tributario, dispone que los comerciantes y quienes prestan servicios, son sujetos pasivos del impuesto a las ventas (IVA); enumerando a continuación, los responsables del tal impuesto.

Se tiene en consecuencia, 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, esto es, no son responsables del mismo, pero sólo en relación con las actividades propias de su objeto social.

En tal sentido, lo normado en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, frente al IVA, implica que la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, no es responsable del mismo, en el desarrollo de su objeto social propio, pero sí está obligada a pagarlo, cuando adquiera bienes o servicios gravados.

Así mismo, 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 exige de responsabilidad del impuesto sobre las ventas a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal.

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.

9. CLASIFICACIÓN DE LA ACTIVIDAD DE ESTACIONAMIENTO REMUNERADO PARA EFECTOS DEL IVA

No será una venta porque ésta no se adecua a los parámetros del artículo 421 del E.T., principalmente porque no hay transferencia del dominio, a más que en materia de propiedad horizontal, ello sería una práctica restrictiva autorizada mediante la desafección de bienes. Tampoco es una importación de bienes corporales muebles porque no se está ingresando mercaderías al territorio nacional aduanero, lo que hace necesario acudir a la definición de servicio, consagrada en el artículo 1 del decreto 1372 de 1992¹⁰ así:

“Artículo 1. DEFINICION DE SERVICIO PARA EFECTOS DEL IVA.
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.”

Por tanto, al margen de estimar que éste sea común y en desarrollo propio del objeto social, el uso de un estacionamiento cancelando una suma de dinero constituye un servicio para efectos del IVA.

¹⁰ Publicado en el Diario Oficial Nº 40550 de agosto 21 de 1992

10. POSICIONES DOCTRINARIAS Y PRIMEROS PRONUNCIAMIENTOS JUDICIALES.

Tal y como se advirtió desde el punto de la identificación y limitación del objeto social de las propiedades horizontales (capítulo 2), se ha abordado la temática desde dos visiones claramente diferenciadas, que a la postre también han desembocado en la emanación de posiciones igualmente contrarias tanto a nivel doctrinario como jurisdiccional.

En efecto, en el ámbito de la doctrina, y tal vez por razones obvias, son muy marcadas las diferencias conceptuales existentes, entre los pronunciamientos oficiales de la DIAN y los emanados de aquellos profesionales del derecho patrocinados por gremios empresariales o comerciantes, que procuran la defensa de los intereses de un sector tan representativo como lo son los centros comerciales.

Sin embargo, sí causa una gran preocupación, los diversos criterios que sobre el particular se vienen adoptando en sede judicial, por cuanto al emitir decisiones totalmente contrarias, bajo iguales fundamentos de hecho, denotan una falta de claridad y univocidad, que devienen necesariamente en la estructuración de fenómenos evidentes de inseguridad jurídica.

A continuación y siguiendo la línea sistémica anunciada, se dará cuenta, en principio, a los conceptos que sobre el particular ha emitido la DIAN, defendiendo lo que se ha denominado la perspectiva restrictiva del objeto social de los centros comerciales; haciendo luego una referencia a los principales pronunciamientos de quienes defienden la visión ampliada del objeto social de los centros comerciales; para luego pasar al registro de los primeros pronunciamientos en sede jurisdiccional, que igualmente se pueden enmarcar dentro de la metodología propuesta.

10.1. Posición doctrinaria asumida por la DIAN

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, a través de su doctrina oficial, ha sostenido que de acuerdo con la Ley 675 de 2001, la condición de no contribuyentes del impuesto sobre las ventas de las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal no es absoluta, pues considera que si éstas realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas a las actividades propias de su objeto social, como lo es el servicio de parqueadero y cesión de áreas comunes, adoptan el carácter de responsables del impuesto sobre las ventas y como tal deben cumplir con todas las obligaciones inherentes a su condición.

La DIAN ha argumentado históricamente, que las copropiedades en cuanto desarrollen actividades de su objeto social propio, no son contribuyentes del IVA y lo serán cuando adquieran bienes y servicios.

Afirma que 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.

Tal posición se encuentra consignada, entre otros, en los conceptos y oficios que se enlistan a continuación y en los que se transcriben de manera puntual los apartados estrictamente relacionados.

Concepto 001 del 19 de junio de 2003¹¹.

¹¹ Publicado en el Diario Oficial No. 45.229 de junio 25 de 2003

“... 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 3º 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...”

Oficio 020192 del 12 de abril de 2005

“...Las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedades horizontales conforme lo dispone la Ley 675 de 2001, no son contribuyentes del impuesto sobre las ventas, en el sentido que no son responsables del mismo, en relación con las actividades

propias de su objeto social, en consecuencia, no pertenecen a ninguno de los regimenes aplicables a los responsables del impuesto sobre las ventas...”

Oficio 040457 del 29 de junio de 2005

“ ... En consecuencia, las propiedades horizontales no son responsables del impuesto sobre las ventas, pero si son sujetos económicos del tributo cuando adquieren bienes o servicios que no se encuentren expresamente excluidos por la Ley...”

Concepto 0022474 del 21 de abril de 2005

“... En los anteriores términos, es claro que la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, en materia de impuesto sobre las ventas, no es responsable en relación con las actividades propias de su objeto social, a contrario sensu, respecto de aquellas gravadas y que no corresponden a su objeto social, es responsable, y por lo mismo, debe de causar, liquidar y pagar el gravamen correspondiente, presentando al efecto la declaración bimestral de ventas...”

Oficio 011847 de febrero 9 de 2006

“... 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”.

Oficio 061825 de agosto 13 de 2007

“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, entratándose 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 la 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.

10.2. Otras posiciones doctrinarias

Los centros comerciales y algunos gremios como ACECOLOMBIA (Asociación de Centros Comerciales), FENALCO (Federación Nacional de Comerciantes), argumentan que el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, establece que la persona jurídica que nace al amparo de la propiedad horizontal no es contribuyente de los impuestos nacionales, lo cual significa que no lo es del impuesto sobre la renta, como tampoco del IVA. Consideran que el servicio de estacionamiento y alquiler de zonas comunes es una actividad propia del objeto social de las copropiedades, máxime cuando son

los mismos planes de ordenamiento territorial los que las obligan a tener un mínimo de parqueos para visitantes.¹²

Indican adicionalmente que el Decreto 1060 de marzo 31 de 2009 puso fin a la polémica generada por la DIAN, al aclarar que también forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.

“... En el ambiente anterior, el Gobierno decide, por iniciativa de los centros comerciales, tomar partido en la interpretación del tema, emitiendo el Decreto reglamentario 1060 de marzo 31 de 2009.

... pues bien, la reglamentación que se hace con este Decreto, deja ver que el objeto social de las copropiedades ya no abarca la simple administración de los bienes comunes (conforme el artículo 32 de la Ley 675 de 2001), sino también su explotación económica, con el fin de obtener recursos que se destinen para el pago de los gastos comunes. Por ende, al quedar ampliado el objeto social, se entenderá que las demás actividades, como por ejemplo, el alquiler de espacios para eventos, el servicio de parqueadero, entre otros, son parte del desarrollo de dicho objeto social propio de la copropiedad. Así las cosas, al igual que los ingresos por cuotas de administración, los percibidos por arrendamientos de parqueaderos no generarán el impuesto a las ventas...

¹² Ver Publicación portafolio.com.co, Sección Economía, Fecha de publicación 15 de agosto de 2008, Autor Publicidad.

... en conclusión, el Gobierno ha interpretado a través del decreto, que las actividades citadas no están sujetas al IVA, solucionando de esta manera, inclusive con efecto retroactivo el problema que se venía presentando...

... falta ver que va a decir el Consejo de Estado, cuando se pronuncie sobre la demanda de nulidad que probablemente se interponga contra el decreto emitido. Entre tanto, sobre la base de presunción de legalidad, habrá que atenerse a su contenido y aplicar lo que hemos señalado anteriormente.”¹³

10.3. Primeros pronunciamientos jurisdiccionales

Como consecuencia de la insalvable disputa entre los centros comerciales y la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, se han empezado a producir en el país, los primeros pronunciamientos jurisdiccionales en sede contenciosa administrativa, relacionados con la obligatoriedad o no de recaudar el IVA por parte de los centros comerciales cuando desarrollen la actividad de parqueaderos.

Tales fallos judiciales de primera instancia, cuyas particularidades se registrarán a continuación, tienen como elementos jurídicos condicionantes, la expedición del Decreto 1060 de 2009, por medio del cual se reglamentó la Ley 675 de 2001, así como la emanación de la Sentencia C-812 de 2009 de la Corte Constitucional, que se pronunció sobre la constitucionalidad del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, los cuales han sido abordados, discutidos y dimensionados en los referidos fallos, desde orientaciones muy opuestas, que a la postre se han materializado en los sentidos opuestos de la sentencias, llamando especialmente la atención, que dos (2) de los tres (3) fallos, citados para efectos de este trabajo académico, fueran proferidos por una misma sección de un Tribunal Contencioso Administrativo.

¹³ <http://www.cijuf.org.co/documentos/FLASH/FLASH317.pdf>. Jesús Orlando Corredor Alejo. Titular asesores Ltda.

Luego de referirnos a lo que se ha denominado elementos jurídicos condicionantes (Decreto 1060 de 2009 y Sentencia C-812 de 2009 de la Corte Constitucional), se pasará a transcribir los apartes más importantes de tres (3) sentencias de primera instancia, por considerar que proporcionan los elementos necesarios y suficientes para el claro entendimiento de la problemática y porque además, precisamente son las que dieron lugar a la distinción metodológica utilizada entre “*perspectiva ampliada*” para el caso de las dos (2) primeras y “*perspectiva restrictiva*”, para la última.

10.3.1. Elementos jurídicos condicionantes.

10.3.1.1. Decreto 1066 de 2009.

El Gobierno Nacional a través del Decreto 1066 de 2009, se propuso reglamentar la Ley 675 de 2001, que en su único artículo establece:

“Artículo primero: Objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal. Para los efectos de la Ley 675 de 2001, entiéndase que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular.”

10.3.1.2. Sentencia C-812 de 2009 de la Corte Constitucional

La Corte Constitucional en la Sentencia C-812 de 2009, se pronunció en relación con la pretensión subsidiaria del accionante de declarar la exequibilidad condicionada de la expresión: “...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*” contenida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, bajo el entendimiento de que la exclusión de la calidad de no contribuyente no aplica al destinarse al uso comercial áreas de la propiedad horizontal.

Al respecto, la Corte negó la solicitud indicando:

“... 5.2. La Corte considera que no es necesario ni procedente proferir un fallo de constitucionalidad condicionada, por cuanto la interpretación que propone el actor es la única posible. Un fallo de constitucionalidad condicionada es procedente cuando, de varias interpretaciones plausibles de una norma legal, sólo una o algunas de ellas son constitucionalmente admisibles, y por tanto, se hace necesario, en la parte resolutive de la sentencia, precisar cuáles de ellas lo son. Pero en este caso, la norma no admite una interpretación distinta a la que propone el demandante en su solicitud subsidiaria, y por lo tanto, no es necesario escoger entre varias alternativas. La interpretación “alternativa” que el actor explica pero no comparte, en el sentido de que los bienes desafectos, por seguir siendo de propiedad de la persona jurídica originada en la propiedad horizontal, no pueden ser objeto de ningún impuesto nacional ni del impuesto de industria y comercio, no es una interpretación plausible de la norma. Veamos.

El propio artículo 33 de la Ley 675 de 2001 precisa que la persona jurídica originada en la constitución de 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”. Por lo

tanto, aún sin cumplir el proceso de desafectación regulado en la misma ley, si esa persona jurídica realiza actividades ajenas a su objeto social (“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”), pierde, por ese sólo hecho, tal calidad. Será competencia de las autoridades tributarias nacionales y municipales, en relación con los tributos nacionales en el primer caso, y con el de industria y comercio, en el segundo, determinar, en cada caso concreto, si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, realiza actividades ajenas a su objeto social, las que serían materia de gravamen. De no ser así, las propiedades horizontales contarían con una ventaja tributaria injustificada en relación con otras personas jurídicas que se dedican al mismo tipo de actividad lucrativa, comercial, industrial o de servicios, o explotan de la misma manera privada bienes semejantes; y quienes trabaren relaciones comerciales con ellas gozarían también de una ventaja injustificada en comparación con el universo de quienes establecen cotidianamente relaciones comerciales con otras categorías de personas jurídicas.

5.3. En conclusión, no es necesario formular un fallo condicionado de exequibilidad sobre el fragmento demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por cuanto la única interpretación que cabe respecto de dicha disposición, en lo que atañe a la inquietud del actor, es la siguiente:

(i) La persona jurídica que se origina en la constitución de una propiedad horizontal puede tener la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, estándole permitido, incluso, destinar algunos bienes a la producción de renta, pero sólo para sufragar expensas comunes, por así disponerlo el parágrafo del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

(ii) Esta calidad de no contribuyente sólo se predica en relación con las actividades propias de su objeto social. Así lo dice expresamente el artículo 33 de la ley 675 de 2001. De realizar

actividades ajenas a su objeto social, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal pierde su calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, y del impuesto de industria y comercio. Esto es cierto, aún si no se ha surtido el proceso de desafectación regulado en los artículos 20 y 21 de la Ley 675 de 2001.

(iii) De surtirse un proceso de desafectación, los actos o negocios jurídicos que recaigan sobre los bienes privados que surjan del mismo, se someten al régimen tributario general, nacional o territorial, y por mandato expreso de la ley, serán objeto de todos los beneficios, cargas e impuestos inherentes a la propiedad inmobiliaria.

5.4. Así, no se hace necesario expedir una constitucionalidad condicionada, pues no existe un espectro de interpretaciones plausibles que obliguen a precisar cuál de ellas se ajusta a la Constitución”.

10.3.2. Sentencia del 1 de septiembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

La Subsección A de la Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, con ponencia de la Magistrada STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO, dentro del expediente 250002327000200900177-01, siendo demandante CIUDADELA COMERCIAL UNICENTRO y demanda la DIAN, resolvió anular las resoluciones N° 900006 del 14 de abril de 2008 y 9000011 del 7 de mayo de 2009, proferidas por la División de Liquidación de la Administración Especial de impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica de la DIAN, mediante las cuales se impuso sanción por no presentar la declaración del impuesto a las ventas por el tercer (3) periodo de 2003, en cuantía de \$213.334.000, declarando que la CIUDADELA COMERCIAL UNICENTRO, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

Las consideraciones fundamentales que se esgrimieron como sustento de la decisión fueron básicamente las siguientes:

“ ... Para determinar si hay lugar a la sanción por no declarar impuesta a la actora, se debe previamente establecer si es contribuyente del impuesto sobre las ventas, por explotar económicamente bienes comunes.

Luego de citar el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, indica que de allí se colige, que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, tiene la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio, pero sólo en relación con las actividades propias de su objeto social, y que la destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

Señala que es conveniente precisar que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 675 de 2001, la propiedad horizontal una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular y que 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.

Por lo tanto, el objeto de la propiedad horizontal consiste en 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.

Nótese que la anterior disposición no discrimina entre bienes comunes esenciales y no esenciales, por lo que no es dable que la Administración Tributaria haga ese tipo de disquisiciones para

efectos de considerar la calidad de contribuyente del impuestos a las ventas de la actora.

Entiéndase por administración el procese de planificar, organizar, dirigir y controlar el uso de los recursos y las actividades con el propósito de lograr los objetivos o metas que persigue la propiedad horizontal para que sea eficiente y eficaz.

De tal manera que para lograr el anterior objetivo, la administración puede optar por alternativas que permitan obtener ingresos adicionales a los establecidos por el pago de expensas que se recibe por concepto de administración, y los cuales se destaca, están plenamente autorizados por la ley 675 de 2001, según lo dispone el artículo 19 de la mencionada disposición.

Por consiguiente, en el presente caso de actividades de explotación de bienes comunes que realiza la actora, como la de parqueadero, se encuentra dentro de las que puede realizar la administración de la Ciudadela Comercial Unicentro para sufragar gastos inherentes a la existencia de la propiedad horizontal.

Precisamente el artículo 54 del Reglamento de propiedad horizontal de la Ciudadela Comercial Unicentro, define el objeto de la misma, como “ la administración de los bienes y servicios comunes y el manejo de los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados (...)”, en desarrollo de este podrá desarrollar entre otras las siguientes actividades “ (...) 5. Explotar comercialmente zonas de uso común”.

Obsérvese como el artículo 72 de la ley 975 de 2001, dispone también en relación con el aprovechamiento de las áreas comunes, lo siguiente:

“ 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 y podrá imponérseles el pago de un canon, en condiciones de justicia y equidad.

PARÁGRAFO. Los dineros recibidos por concepto de 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 (Subrayado por la Sala).

Así las cosas, la calidad de no contribuyente es predicable únicamente de las actividades propias del objeto social, de tal manera que la persona jurídica sin ánimo de lucro originada en la constitución de la propiedad horizontal, al desarrollar tales actividades , en este caso, al explotar económicamente bienes comunes como el parqueadero para sufragar expensas comunes, lo hace dentro de las actividades propias de su objeto, y por lo tanto no es sujeto pasivo del impuesto a las ventas.

En conclusión, el legislador excluye de ostentar la calidad de contribuyente de impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio, a la persona jurídica originada de la constitución de propiedad horizontal de naturaleza civil sin ánimo de lucro, “ en relación con las actividades propias de su objeto social”, las cuales como se explicó, incluye la explotación de bienes comunes como el parqueadero porque es un servicio complementarios a la actividad del Centro Comercial, sin el cual no podrían ejercer su actividad comercial con comodidad, eficiencia y utilidad a los clientes de la misma, lo que iría en detrimento del actor.

Vale la pena precisar, que existen diversas categorías de la propiedad horizontal, de acuerdo con el artículo 3 de la ley 675 de 2001, el cual prescribe:

“Edificio o conjunto de uso residencial: inmuebles cuyos bienes de dominio particular se encuentran destinados a la vivienda de personas, de acuerdo con la normatividad urbanística vigente.

Edificio o conjunto de uso comercial: inmueble cuyos bienes de dominio particular se encuentran destinados al desarrollo de actividades mercantiles, de conformidad con la normatividad urbanística vigente

Edificio o conjunto de uso mixto: inmueble cuyos bienes de dominio particular tienen diversas destinaciones, tales como vivienda,

comercio, industria u oficinas, de conformidad con la normatividad urbanística vigente.

Por lo tanto, la destinación de los bienes privados y las obligaciones de uno y otro, deben estar en consonancia con su naturaleza. En el asunto de autos es evidente que se trata de un edificio o conjunto de uso mixto, ya que cuenta con 130 locales comerciales y 20 depósitos en el primer piso, 180 locales y 7 depósitos; en el tercer nivel con 1 local 1 depósito, en el cuarto piso un local comercial y, en el sector dos, destinado a 44 oficinas..

Las consideraciones anteriores cobran mayor relevancia con la expedición del decreto 1060 de 2009 expedido por el Ministerio de Ambiente, Vivienda y Desarrollo Territorial, el 31 de marzo de 2009, que reglamenta los artículos 3, 19 y 32 de la ley 675 de 2001.

De acuerdo con lo anterior se reafirma, que el objeto social de las Copropiedades no abarca la simple administración de los bienes comunes, si no conlleva también su explotación económica con el fin de obtener recursos que se destinen para el pago de las expensas comunes.

De otra parte, no debe perderse de vista que el impuesto sobre las ventas, es un gravamen del orden nacional, indirecto, de naturaleza real, de causación instantánea, y de régimen general, en sentido estricto, el contribuyente es quién definitivamente paga el tributo, o sea, el consumidor del bien o del servicio.

De conformidad con lo señalado por el artículo 2 del Estatuto Tributario, son contribuyentes o responsables directos al pago del tributo, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancia. Para el caso, la Ciudadela Comercial Unicentro, no es contribuyente al excluirse expresamente por la ley 675 de 2001, las actividades que desarrolle la propiedad horizontal en ejercicio de sus funciones de administración, siempre y cuando sean inherentes al objeto de la misma.

Por lo tanto, la parte actora no es sujeto pasivo del impuesto a las ventas y, por ello no le corresponde declarar y pagar dicho tributo,

en tanto que no tiene la calidad de contribuyente de impuestos nacionales que incluye el impuesto al valor agregado. Por consiguiente, no es objeto de la sanción por no declarar.

Contrario con lo expuesto anteriormente, y toda vez que la actividad aquí desarrollada por la propiedad horizontal denominada Ciudadela Comercial Unicentro, hace parte de las actividades propias de su objeto social, a juicio de la Sala, no es responsable de declarar el impuesto sobre las ventas por el tercer periodo del año gravable 2003, y por lo tanto no hay lugar a la sanción por no declarar.

10.3.3. Sentencia del 9 de febrero de 2011 del juzgado Primero Administrativo de Risaralda.

El Juez Primero Administrativo de Risaralda Doctor JUAN CARLOS HINCAPIE MEJIA, dentro del expediente 661-33-31-001-2009-0617-00, demandante CENTRO COMERCIAL PEREIRA PLAZA P.H. y demanda la DIAN, decretó la nulidad de la resolución sanción por no declarar 162412009000035 del 16 de abril de 2009 mediante la cual se impuso sanción por no declarar IVA correspondiente al sexto bimestre del año 2006, al CENTRO COMERCIAL PEREIRA PLAZA P.H., así como la nulidad de la resolución 162362009000009 del 5 de agosto de 2009, que confirmó la primera, expedidas en su orden por la División de Gestión de Liquidación y la División de Gestión Jurídica de la DIAN Seccional Pereira, declarando en consecuencia que el accionante, no está obligado a presentar declaración de impuesto sobre las ventas, ni a pagar IVA por tal periodo.

Los principales argumentos del fallo se resumen así:

“... El Decreto 1060 de 2009, no creó una norma jurídica nueva, ni contiene una regulación distinta a la establecida en los artículos 3, 19 y 32 de la Ley 675 de 2001, que reglamenta, sino que ello emana del genuino sentido de la norma, hasta tanto, no se declare su ilegalidad por el órgano judicial competente. Indica que no sería

justo que se diera un tratamiento distinto al objeto social de la propiedad horizontal como persona jurídica antes del decreto reglamentario y otro a las mismas actividades después de la vigencia de este decreto, cuando la ley no ha sido modificada y debe entenderse por quien ejerce la potestad reglamentaria que el concepto de tal objeto es amplio.

... al margen de la existencia del referido decreto, la administración tributaria ha dado a los artículos 32 y 33 de la Ley 675 de 2001, un alcance restringido y amén de ello, ha establecido distinciones artificiosas que no emanan ni de su letra ni de su espíritu, al señalar, sin un sólido argumento para ello, que los ingresos percibidos por la parte actora, por concepto de parqueaderos y arrendamiento de áreas comunes, constituyen actividades comerciales y/o de servicio paralelas a las actividades propias de su objeto social, lo que se reitera constituye una distinción carente de respaldo conceptual comoquiera que el párrafo del artículo 33 de la citada ley, dispone que “la destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro”, es decir, que la producción de una “renta” por una persona jurídica sin ánimo de lucro, y concretamente por una persona sometida al régimen de propiedad horizontal, no le cambia su naturaleza, prevaleciendo la condición legalmente obtenida, además de ser insólito que la propiedad horizontal como persona jurídica sin ánimo de lucro, pierda su beneficio tributario por obtener ingresos por la explotación lícita de sus bienes, cuando el párrafo del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, lo autoriza expresamente, o de lo contrario este precepto no tendría ningún sentido.

... Es mas, el artículo 19 del párrafo 2 de la Ley 675 de 2001, refiere a las “contraprestaciones económicas” por la explotación de bienes comunes, señalándole que serán para “beneficio común de la copropiedad” y su destinación al pago de “expensas comunes del edificio o conjunto” todo lo cual debe entenderse en armonía o consonancia con el beneficio de no ser contribuyente de impuestos nacionales como el impuesto a las ventas...

... Adicional a lo anterior, las llamadas actividades comerciales y de servicio “paralelas” a las actividades propias de su objeto social, constituye una categoría jurídica inexistente en nuestra legislación, comoquiera que tal aserto desconoce lo normado en el artículo 640 del Código Civil, que dispone que los actos de los representantes de la corporación, en cuanto no excedan de los límites del ministerio que se les ha confiado, son actos de la corporación, pues si exceden estos límites, sólo obligan personalmente al representante, y ello habida cuenta que los actos de las personas jurídicas, que desde luego obran por medio de personas que los representan, bien se enmarcan o no se enmarcan dentro de su objeto social. Pero bajo esa premisa, es evidente que si la ley autoriza la destinación de algunos bienes que produzcan renta, para sufragar expensas comunes, ello no desvirtúa su calidad como persona jurídica sin ánimo de lucro, por el argumento a fortiori se puede decir que el servicio de parqueadero público así como el arrendamiento de áreas comunes hacen parte del objeto social de la propiedad horizontal, en la medida en que se trata de la explotación de bienes y servicios para atender necesidades inherentes a esa persona jurídica, y ello, como un claro desarrollo del objeto de la persona jurídica que al tenor del artículo 32 de la Ley 675 de 2001, es “administrar concreta y eficazmente los bienes y servicios comunes”, expresión ésta, que debe tenerse en su acepción amplia y no restrictiva, ya que de otro modo, la seguridad jurídica necesaria para ejecutar sus actos y poder gozar del beneficio de no ser contribuyente de impuestos nacionales se vería comprometida, siendo la materia tributaria una de las que mayor precisión demanda para el normal ejercicio de las actividades económicas.

... no pueden ser apenas “paralelas” al objeto social las actividades de explotación del servicio de parqueadero y arrendamiento de áreas comunes, cuando se permite expresamente la “explotación económica de bienes comunes” con la restricción relativa a que no de lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos (artículo 19 párrafo 2 Ley 675 de 2001), de tal suerte, que la

explotación económica allí permitida, por razones apenas obvias, se encuadra en el objeto social de la persona jurídica por así autorizarlo expresamente la ley, e incluso hay referencia en ésta a los “estacionamientos” que por lo mismo, no pueden ser extraños a la propiedad horizontal y al objeto llamado a cumplir por ésta, y que si están regulados como necesarios para las de naturaleza comercial, pues de no ser así se despojaría a este precepto de su efecto útil, y lo anterior, conlleva a que la actora tenga la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, entre ellos el impuesto sobre las ventas, y no pueda ser objeto de las obligaciones tributarias inherentes a éste tributo.

... No tiene pues nada de exótico o contrario al objeto social de una persona jurídica constituida bajo el régimen de propiedad horizontal, que destine unos bienes para producir renta, no para repartirla entre los propietarios de los bienes de dominio particular, sino para sufragar expensas comunes, y en ese sentido tal explotación y destinación de los recursos, no desvirtúa la condición de persona jurídica sin ánimo de lucro, como expresamente lo señala el artículo 33 parágrafo de la Ley 675 de 2001, precepto éste al que también le dio la administración tributaria un alcance restrictivo y en forma desfavorable al administrado, y no constituyen tampoco, actividades paralelas que puedan ser legítimamente diferenciadas del objeto social de la persona jurídica o que sean abiertamente excluyentes de éste, sobre todo, sí los bienes sobre los cuales se realizan están indicados en el reglamento y en los planos protocolizados (artículos 19 parágrafo 1 de la Ley 675 de 2001, 7, 8, 9 del reglamento de propiedad horizontal)

Todo lo dicho entonces permite decir que cuando la DIAN sostiene que para desarrollar otras actividades que les sirve de fuente de recursos económicos, para efectos de la exclusión del IVA, la propiedad horizontal debe circunscribirse “ al contexto del objeto social sin ánimo de lucro”, desconoce paladinamente la autorización de explotación económica de bienes comunes contenida en el artículo 19 del parágrafo 2 de la ley 675, la que tiene como

excepción que por lo mismo es de interpretación restringida – que no se extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. Y como tantas veces se ha dicho la destinación de algunos bienes para producir renta para sufragar expensas comunes no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.

También cita la DIAN en abono de su tesis el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992, que en lo que interesa a este proceso dispone que se entiende como aportes de capital no sometidos al IVA las cuotas de administración fijadas por la junta de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de condominios sin embargo este precepto debe leerse en concordancia con la ley 675 de 2001, para comprender cabalmente que lo señalado por ésta última es de mucha mayor amplitud conceptual que el artículo citado que consagra apenas una excepción, y por lo tanto la interpretación restrictiva del objeto social de la propiedad horizontal como persona jurídica, realizada por la accionada, carece de solidez conceptual.

Ahora bien, los artículos 19, 32 y 33 de la ley 675 de 2001 no establecieron que la explotación de bienes comunes y la consiguiente obtención de ingresos constituyera actividad paralela o excluyente de su objeto social, en primer lugar porque los artículos 19 parágrafo 2 y 33 parágrafo de la citada ley refieren expresamente a tal explotación de los bienes comunes como algo propio al giro de sus actividades normales, en segundo lugar porque tampoco es acertado sostener que el parqueadero público y arrendamiento de áreas comunes sean servicios que no se encuentran “ expresamente excluidos” y que por ende tienen la condición de responsables del impuesto sobre las ventas, comoquiera que la explotación económica de bienes propia de la persona jurídica sin ánimo de lucro no se ha limitado en la ley 675 de 2001 para servicios excluidos del IVA, y tal restricción es apenas una creación libre del operador jurídico de la entidad demandada, que no puede tener el aval del juzgado.

Es claro que la posibilidad de explotación de bienes comunes por la propiedad horizontal como persona jurídica de naturaleza civil, sin ánimo de lucro, es permitida por la ley y hace parte por lo mismo de su objeto social, lo que es compatible con la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales – entre ellos el impuesto sobre las ventas-, de tal suerte que limita este postulado general a actividades no gravadas con el IVA constituye una restricción que el intérprete no puede tener como legítima al no permitir que el precepto cumpla las finalidades que fue llamado a cumplir, y tal postulado, como bien lo resalta la demanda, implicaría cobrar un tributo sin sujeto pasivo lo que sería tanta desconocer el artículo 338 de la Carta Política que se refiere que la ley – para el caso que nos ocupa – debe fijar, directamente, los sujetos activos y pasivos, los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los impuestos, y en este caso la actora no es sujeto pasivo de impuestos nacionales.

Una característica como la de ser real el impuesto sobre las ventas no puede llevar a desconocer los mandatos legales, y menos que el conceptualismo como método de interpretación pueda desconocer los restantes criterios enderezados a desentrañar el sentido de la ley, teniendo presente que el juzgador incurre asimismo en defecto sustancial o material cuando “opta por una interpretación que contraría “ los postulados mínimos de la razonabilidad jurídica”, razonabilidad que se evidencia como pretermitida cuando se crean restricciones sin sustento legal para gravar a una persona jurídica sin ánimo de lucro por tildar de mercantiles actos que se encuadran dentro de su objeto social”.

10.3.4. Sentencia del 16 de diciembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca.

De manera muy llamativa, la misma Sección Cuarta del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, pero en esta ocasión por intermedio de la Subsección B, con ponencia del Magistrado LEONARDO GALEANO GUEVARA, dentro del expediente 25000232700020090025901, demandante CIUDADELA COMERCIAL UNICENTRO y demanda la DIAN, resolvió DENEGAR las pretensiones de la demanda que pretendían la nulidad de las resoluciones N° 000082 del 19 de agosto de 2008 y 900036 del 6 de agosto de 2009, proferidas por la División de Liquidación de la Administración Especial de impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión jurídica de la DIAN, mediante las cuales se impuso sanción a la CIUDADELA COMERCIAL UNICENTRO, por no presentar la declaración del impuesto a las ventas por el sexto (6) periodo de 2003.

En la parte considerativa de la sentencia, se efectúa en primer lugar un recorrido normativo por las disposiciones contenidas en la Ley 675 de 2001 y que se relacionan directamente con el tema en discusión. Luego se hace referencia al Decreto 1060 de 2009 y a la Sentencia C-812 de 2009, para finalmente concluir expresando básicamente lo siguiente:

... Lo afirmado por el Tribunal Constitucional, lleva a afirmar que en cuanto la propiedad horizontal se comporte en el mercado de bienes y servicios, como un competidor mas, que lo será cuando realiza actividades comerciales o de servicios o exploten de la misma manera privada bienes semejantes.

Así, aparece que en tales circunstancias, cuando no se cobra, recauda o traslada el IVA de un servicio normalmente gravado con dicho impuesto, las propiedades horizontales obtienen una ventaja tributaria sin sustento frente a otras personas que se dedican a la misma actividad comercial o de explotación que la copropiedad,

destacando que esa misma ventaja injustificada la tendrían, los adquirentes de bienes y servicios ofertados por la propiedad horizontal, en comparación a los demás prestadores y adquirentes de tales bienes o servicios frente a sujetos de derecho no constituidos como propiedad horizontal.

Igualmente, no puede pasarse por alto, que a pesar que no se haya producido la desafectación de bienes comunes, es decir, los bienes siguen en común para los co-propietarios de la ciudadela, y que cuando tales servicios se presten por la copropiedad como un competidor más en el mercado, ello apareja los efectos antes reseñados, esto es, que han de colectar el impuesto causado para colocarlos a disposición del Estado.

Posturas que tienen un sentido coherente con los principios que rigen la Ley 675 de 2001, en cuanto que la libertad de empresa no es característica propia de la propiedad horizontal.

Además, comparando un centro comercial con estacionamientos, frente a un particular que ofrece servicio de parqueaderos, la actividad de servicio es la misma, pero la copropiedad tiene una serie de ventajas naturales que no merecen reproche, como sería que la multiplicidad de los bienes y servicios que ofrecen los comerciantes de las unidades privadas en un mismo sitio, llamen la atención del potencial adquirente, con la cercanía del estacionamiento a los almacenes, en contraposición con el comerciante que tan sólo ofrece el servicio de parqueadero, y quien por obvias razones no tiene actividades adicionales que sirvan de “atractivo” para estacionar, por cuanto además, hay una mayor distancia por recorrer para el usuario del centro comercial.

De igual manera, este prestador de servicio de estacionamiento, sí detenta la calidad de responsable del IVA, hecho que por su deber fiscal distorsiona la competencia, situación contraria al mandato

constitucional de la intervención del Estado en la economía, porque para el particular que no es propiedad horizontal, se prevé un desestimulo a su actividad económica y por ende a la libertad de empresa que ello entraña.

Así, resulta más evidente que el usuario de un centro comercial se vea atraído por cuestiones de comodidad a usar las instalaciones del centro comercial y por obvias razones deseche la posibilidad de estacionar en parqueaderos por fuera del centro, situación que se agrava cuando encuentra en uno de los dos agentes competidores, que la carga impositiva desaparece, con lo cual potencialmente puede ofrecer un precio más beneficioso para el usuario, aunado a la conducta normal del ser humano de resistirse al pago de impuestos, resultando estos dos factores, beneficiosos para el patrimonio del usuario.

Así, fenómenos de distorsión de la competencia, no pueden ser alentados por la judicatura, como lo entendió la Corte Constitucional, por ello entre agentes del mercado que prestan el mismo servicio, no puede aprovecharse el que tiene a su alcance unos bienes comunes para obtener una explotación intensiva, pensando que su actividad está en las actividades propias de su objeto social, que no lo es por las razones reseñadas a lo largo de la providencia.

Adicionalmente, prefiere la sala acoger antes que la interpretación dada por el Ejecutivo Nacional en el Decreto Reglamentario, la fijada por la Corte Constitucional, por las razones que se reseñan:

- 1. Lo obrado por dicha Corporación es una situación posterior, más actual en el tiempo al mismo decreto.*
- 2. Las sentencias proferidas en los juicios de constitucionalidad, según indica el artículo 243 superior, tienen efectos erga omnes.*

3. *la sentencia citada, a pesar que no efectúa interpretación condicionada y declara exequible el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 citado, aclara que la interpretación válida de la norma acusada, es la que señala la Corte, y ello devela que de esa forma se cumple con la guarda de la integridad y supremacía de la constitución. De aceptarse una tesis contraria y especialmente la sostenida por la actora, se desdibujan los principios de supremacía de la constitución y su vigencia normativa, desvertebrando la arquitectura de nuestro estado social democrático y constitucional de derecho.*

4. *Es claro que el legislador no es omnisciente, en tal medida, no puede prever todos los supuestos de hecho a incluir en la norma, al igual que no puede estar de forma continúa legislando sobre un mismo aspecto para superar los vacíos de la norma. Además, en un mundo cambiante, no sólo por la tecnología sino por las condiciones de la modernidad, que retan a los prestadores de bienes y servicios, el ajustarse a las nuevas necesidades de sus potenciales usuarios, donde la interpretación del juez adecua la norma a los nuevos derroteros*

Así mismo, los defectos en la redacción de las normas, por la llamada textura abierta del derecho, donde el lenguaje normativo se nutre de las características generales del lenguaje humano o natural, genera una falta de certeza aplicativa de la norma en aquellos casos donde existe ambigüedad en el significado de los términos (objeto social propio), a lo que se suma, una circunstancia que para el legislador no es razonable resolver por adelantado todos los casos, y a oscuras o son la claridad, esas situaciones futuras que sólo podrán ser solventadas mediante la elección oficial informada (decisión de autoridad), como es lo que precisamente acontece cuando se presentan los llamados casos difíciles, cuando no existe una interpretación que genere consenso.

5. *Ahora bien, como la judicatura tiene la función de iurisdictio (decir el derecho en publico), su decisión debe estar fundada en el ordenamiento jurídico que además de normas se compone de principios, por ello el imperio de la ley a que se refiere el artículo 230*

constitucional, también aplica para ambos conceptos. Es decir, el orden jurídico, se integra con las normas propiamente dichas, pero igualmente con las demás reglas de derecho aplicables del orden jurídico, entre ellas los principios.

Por lo tanto, en una interpretación integral de la Ley 675 de 2001, vista no sólo en su aspecto interno basado en el principio de libertad empresarial, sino en un entorno más amplio de evocación constitucional y con una interpretación autorizada y con efectos erga omnes, prevalece sobre el acto administrativo general y abstracto contenido en el Decreto 1060 de 2009, siendo necesario afirmar que en el sub-lite, la pasiva es contribuyente del IVA y en tal virtud, no está llamadas a prosperar las censuras de vulneración de los artículos 19, 22, 32, 33, 34, 70 y 72 de la Ley 675 de 2001, del artículo 1 del Decreto 1060 de 2009 y de los artículos 4 y 558 del Estatuto Tributario.

11. CONCLUSIONES

Desde que se expidió la ley 675 de 2001 (ley de propiedad horizontal) se viene discutiendo si el cobro del servicio de parqueadero que prestan las propiedades horizontales (centros comerciales, por ejemplo) causa el impuesto sobre las ventas.

La DIAN hizo un pronunciamiento a través del concepto unificado de IVA del año 2003, por medio del cual sostuvo 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.”* Por tanto, concluye el concepto unificado, *“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.”* En palabras sencillas: si la propiedad horizontal presta servicios como consecuencia de actividades propias de su objeto, dichos servicios no causan el IVA porque la propiedad horizontal, en relación con ingresos derivados del desarrollo de su objeto social propio, no son responsables. No así en cambio, en relación con los bienes y servicios que adquiere, sobre los cuales, tiene que pagar el IVA que sus proveedores le cobren.

El problema es que no se definió qué ingresos de la propiedad horizontal son los que corresponden al desarrollo del objeto social propio. Por un lado, se sostenía que el servicio de parqueadero, no era desarrollo de la función propia de las propiedades horizontales, y por ello ese servicio debería causar el IVA. Algunos otros sostenían que evidentemente, los ingresos por explotación de zonas comunes era parte del objeto propio de la copropiedad y por ello, no debía causar el impuesto.

En esa discusión entró a mediar la misma DIAN mediante aclaración a su concepto unificado, para señalar, que si paralelamente una propiedad

horizontal desarrolla actividades comerciales o de servicios, tales como parqueaderos, concesión de espacios, restaurante, cafetería, etc., sobre tales actividades toma la calidad de responsable, debiendo cobrar el IVA respectivo a los usuarios del servicio prestado (Oficio 61825 de 2008 y 11847 de 2006). En esta doctrina, la DIAN analiza qué ingresos serían derivados del desarrollo de actividades propias del objeto social de la propiedad horizontal y cuáles no tienen esa calidad, para concluir que el ingreso por prestación de servicios de parqueadero no corresponden al desarrollo de las actividades propias de la propiedad horizontal, por lo que debían someterse al impuesto sobre las ventas.

Ahora bien, simultáneamente, la administración tributaria emprendió procesos de fiscalización contra las propiedades horizontales para conminarlos a recaudar el IVA sobre el servicio de parqueadero; actuaciones que han llevado inclusive a imponer sanciones por no declarar el impuesto.

El decreto reglamentario 1060 de marzo 31 de 2009 estableció que *“para los efectos de la Ley 675 de 2001, entiéndese que forman parte del objeto social de la propiedad horizontal, los actos y negocios jurídicos que se realicen sobre los bienes comunes por su representante legal, relacionados con la explotación económica de los mismos que permitan su correcta y eficaz administración, con el propósito de obtener contraprestaciones económicas que se destinen al pago de expensas comunes del edificio o conjunto y que además facilitan la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular”*; con lo cual parecería haberse zanjado la discusión, al indicar que el objeto social de las copropiedades ya no abarca la simple *administración de los bienes comunes* (conforme el artículo 32 de la Ley 675 de 2001), sino también su explotación económica, con el fin de obtener recursos que se destinen para el pago de las gastos o comunes, y que por ende, al quedar ampliado el objeto social, se entenderá que las demás actividades, como por ejemplo, el alquiler de espacios para eventos, el servicio de parqueadero, entre otros, son parte del desarrollo de dicho objeto social propio de la copropiedad. Así las cosas, al igual que los ingresos por cuotas de administración, los percibidos por arrendamientos de parqueaderos no generarán el impuesto sobre las ventas.

Sin embargo, la Direcciones Seccionales de Impuestos y concretamente la Dirección Seccional de Impuestos y Aduanas de Pereira, sigue sosteniendo que la actividad que realizan los centros comerciales con el servicio de parqueadero y alquiler de zonas comunes, es desde un principio netamente comercial y esta actividad no se puede estimar como parte del objeto social dada su naturaleza, esto es, porque el objeto de la propiedad horizontal va encaminado a administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de los bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal, situación que no se realiza con un servicio de parqueadero que a la luz de cualquier norma es una actividad comercial que está generando la propiedad horizontal y que teniendo en cuenta el principio de igualdad establecido constitucionalmente, los comerciantes de esta clase de actividad que tienen la obligación de declarar lo hacen por este concepto.

Esta posición se encuentra ahora respaldada como se advirtió, entre otros, en el pronunciamiento del 16 de diciembre de 2010 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca, ocasiona que en la actualidad, no se tenga certeza absoluta ni seguridad jurídica acerca de la obligatoriedad o no del recaudo del IVA por parte de los centros comerciales en la actividad de alquiler de parqueaderos.

Sólo en la medida que se empiecen a conocer los fallos de segunda instancia, podrá tener ésta problemática una definición clara, con todas las consecuencias jurídicas, económicas y políticas que ello conlleva.

12. MARCO JURÍDICO

- Ley 675 de 2001.
- Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989)
- Decreto 1060 del 31 de marzo de 2009.
- Decreto 1372 de 1992.
- Corte Constitucional, Sentencia de Constitucionalidad No. C-812, del 18 de noviembre de 2009, Magistrado Ponente, Dr. MAURICIO GONZALEZ CUERVO, Contenido: demanda de inconstitucionalidad parcial del artículo 33 de la Ley 675 de 2001.
- Tribunal Contencioso de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección A. Sentencia del 1 de septiembre de 2010 M.P. STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO.
- Tribunal Contencioso de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección B. Sentencia del 16 de diciembre de 2010 M.P. LEONARDO GALEANO GUEVARA.
- Juez Primero Administrativo de Risaralda. Sentencia del 9 de febrero de 2011. Dr. JUAN CARLOS HINCAPIE MEJIA.
- Conceptos DIAN: Concepto 001 del 19 de junio de 2003, Oficio 020192 del 12 de abril de 2005, Oficio 040457 del 29 de junio de 2005, Concepto 0022474 del 21 de abril de 2005, Oficio 011847 de febrero 9 de 2006, Oficio 061825 de agosto 13 de 2007.

13. BIBLIOGRAFÍA

CAMACHO MONTOYA, Álvaro. Tributos sobre la propiedad raíz. Segunda Edición. Editorial Legis. Bogotá. Colombia. 1999.

DE RUGGIERO, Roberto. Instituciones de Derecho Civil, traducción de Ramón Serrano y José Santa-Cruz Tejeiro. Editorial Reus. Madrid. 1929.

MULLER, Jan Marco. Grandes centros comerciales y recreacionales en Santafé de Bogotá: Origen, características y tendencias de desarrollo. Revista Perspectiva Geográfica. ©Derechos Reservados de Autor. Biblioteca Banco de La República.

PABÓN GOMÉZ, Nora. El abogado en edificios y conjuntos de vivienda. Intermedio editores. Bogotá, Colombia. 2001.

PABÓN NÚÑEZ, Ciro. La propiedad horizontal. Cuarta Edición. Ediciones Librería del Profesional. Bogotá. Colombia. 1995.

TAFUR GALVIS, Álvaro. Personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro. Tercera edición. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1990.

TORRENTE BAYONA, César y BUSTAMANTE, Luis Eduardo. Las entidades sin ánimo de lucro. Tercera edición. Cámara de Comercio de Bogotá. Colombia. 2000.

VELÁSQUEZ JARAMILLO, Luis Guillermo. Bienes. Sexta Edición. Editorial Temis. Bogotá, Colombia. 1996.

WEBGRAFIA

<http://www.cijuf.org.co/documentos/FLASH/FLASH317.pdf>

www.actualicese.com.co

WWW.dian.gov.co

www.ccb.org.co

www.confecamaras.org.co

www.superfinanciera.gov.co

www.portafolio.com.co