

30

TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA

SECCION CUARTA – SUBSECCION "A"

Bogotá, D.C., primero (1) de septiembre de dos mil diez (2010)

Magistrada Ponente: Doctora STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

Expediente: 250002327000200900177-01
Demandante: CIUADELA COMERCIAL UNICENTRO
ASUNTOS VARIOS

CIUADELA COMERCIAL UNICENTRO, a través de apoderada, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, solicita al Tribunal decrete la nulidad de la Resolución Sanción No. 900006 de 14 de abril de 2008 y la Resolución No. 900011 de 7 de mayo de 2009, proferidas por la División de Liquidación y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, mediante las cuales lo impuso sanción por no declarar el impuesto a las ventas por el 3 bimestre de 2003.

En consecuencia, y a título de restablecimiento del derecho, solicita se declare que no está en la obligación de pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta (ffs. 3-23).

La libelista narra como hechos en los que fundamenta la acción, los que la Sala sintetiza así:

Mediante Resolución No. 900006 de 14 de abril de 2008, la Jefe de la División de Liquidación de la Administración Especial de Impuestos de las Personas Jurídicas de Bogotá, impuso a la Ciudadela Comercial Unicentro, sanción por no haber presentado la declaración del impuesto sobre las ventas tercer (3) periodo del año gravable de 2003, por la suma de doscientos trece millones trescientos treinta y cuatro mil pesos (\$213.334.000) m/cts.

Contra el precitado acto la Ciudadela Comercial Unicentro interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la DIAN, mediante la Resolución No. 900011 del 7 de mayo de 2009, confirmando.

NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN

Invocó como normas violadas los artículos 19, 22, 32, 33, 34, 70 y 72 de la Ley 875 de 2001, 1 del Decreto 1080 de 2009; y artículos 4 y 556 del Estatuto Tributario.

1. Nulidad de los actos administrativos demandados por infracción de las normas en que deberían fundarse.

Alega en primer término que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal no es responsable del impuesto a las ventas.

Cita el artículo 33 de la Ley 875 de 2001, y afirma que cuando la ley dispone que la persona jurídica no es contribuyente de impuestos nacionales, está afirmando que no es responsable del impuesto al valor agregado, por las siguientes razones:

¹ Ley 875 de 2001. Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal. 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 caso 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 1332 de 1986.

a). El IVA es un impuesto del orden nacional y esta connotación no se discute en el proceso, ya que es aceptada por los actos demandados.

b). Los términos "contribuyente" y "responsable" son sinónimos para efectos del IVA y así lo disponen los artículos 4 y 558 del Estatuto Tributario.

Asegura que la discusión radica en definir cuáles son las actividades que están dentro del objeto social de la propiedad horizontal. Alega que si se examinan los actos demandados se aprecia que la sanción por no declarar radica en la apreciación de la DIAN, en el sentido de que UNICENTRO si es responsable del IVA, porque las actividades que lleva a cabo no están dentro de su objeto social.

Comenta que se observa que el acto administrativo que impuso la sanción, exige la concurrencia de dos requisitos para que surja la obligación de declarar, como es: que se realicen actividades paralelas a las actividades propias del objeto social, y que se trate de un IVA recaudado por la persona jurídica.

Señala que la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, considera que los servicios que presta el Centro Comercial están gravados, independientemente de su denominación, dado que si el Estatuto Tributario los califica como gravados en cabeza de los responsables, los mismos están gravados cuando los realiza la propiedad horizontal, independientemente de que ésta haya sido catalogada como no responsable del IVA.

En cuanto a la motivación contenida en el Resolución No. 900011 en relación con las actividades que no son propias del objeto social, dice que la Ley no estableció una exclusión del IVA para determinados servicios prestados por la propiedad horizontal. El artículo 33 de la Ley 675 de 2001 consagró una exclusión de carácter general para todos los servicios que presta la persona jurídica, al indicar que dicha persona jurídica no es responsable del IVA.

Asegura que al señalar que no es responsable del IVA, está diciendo que no debe cumplir ninguna de las obligaciones asignadas a los responsables, como son:

- Facturar el IVA en la venta de bienes y servicios.
- Presentar declaración del IVA.
- Pagar a la DIAN, el IVA facturado a los usuarios del servicio.

Estima que si la interpretación del acto acusado fuese correcta, el artículo 33 de la Ley 875 de 2001 no produciría efectos jurídicos, por cuanto si el único IVA sobre el cual no es responsable, es el correspondiente a los servicios enunciados en el artículo 476 del Estatuto Tributario, el artículo 33 sobra, dado que aquellos contribuyentes que si son responsables del IVA, no deben declarar cuando prestan los servicios que el artículo 476 cataloga como excluidos.

Explica que de acuerdo con la legislación del IVA, los responsables del impuesto tributan y declaran sobre los bienes y servicios gravados, pero no tributan ni declaran sobre los bienes y servicios excluidos.

Analiza la definición de hecho generador del gravamen, obligación tributaria y concluye que *no existe duda alguna, porque así lo reconoce la propia DIAN, que para la configuración de la obligación tributaria, tanto sustancial (pago del impuesto) como formal (obligación de declarar IVA), es presupuesto esencial la existencia del responsable o sujeto pasivo.*

En el caso que nos ocupa, no existe el sujeto pasivo o responsable del impuesto, porque el artículo 33 expresamente dice que la propiedad horizontal no es responsable del impuesto, por ende no está obligada a cumplir obligaciones sustanciales (pago), ni formales (presentación del IVA).

Manifiesta estar en desacuerdo con la motivación del acto demandado aduciendo que se presenta gran confusión tanto jurídica como conceptual y explica que el acto acusado había señalado que la propiedad horizontal debía tributar sobre todas las actividades gravadas, sin consideración a su calidad de no responsable del IVA y posteriormente, se afirma que Unicentro no es responsables del IVA respecto de las actividades desarrolladas en virtud del

objeto social, pero que sí es responsable del IVA cuando se trate de actividades que no son propias del objeto social.

Por ello, indica, el quid del proceso radica en definir si las actividades de parqueadero en zona común y arrendamiento de espacios en zonas comunes son actividades propias del objeto social de la propiedad horizontal o no lo son.

Sostiene que los bienes que la persona jurídica administra y maneja son los bienes comunes; no puede administrar ni manejar otro tipo de bienes.

Enfatiza en que no existe ninguna posibilidad de que las personas jurídicas que surgen como consecuencia de la constitución de la propiedad horizontal, ejecuten, celebren negocios jurídicos que no estén contemplados en su objeto, el cual, se repite, esté determinado por la Ley 675 de 2001 y su Decreto Reglamentario 1060 de 2009.

Y la explotación económica de bienes y zonas comunes es propia del objeto social de la propiedad horizontal, tal como lo establece el artículo 19 parágrafo 2, 22, 32, 33 parágrafo, 34, 70 y 72 de la Ley 675 de 2001.

Advierte que el Decreto 1060 de 2009 ha aclarado definitivamente el tema al señalar en su artículo 1 que *"enténdase 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 faciliten la existencia de la propiedad horizontal, su estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular"*.

Cita el concepto del Procurador General de la Nación No. 4795 de 16 de junio de 2009, mediante la cual se pronuncia sobre la constitucionalidad del artículo 33 de la Ley 675 de 2001. En uno de sus apartes expresa que: *"resulta ajustada al principio de unidad de materia la decisión del legislador de haber*

determinado, en el régimen de propiedad horizontal, que la persona jurídica propiedad horizontal tuviera la calidad de no contribuyente, porque existe una conexidad sistemática y teleológica entre ese régimen de dominio y su regulación tributaria encaminada a evitar un problema de injusticia y equidad por doble tributación.

2. Violación del artículo 264 de la ley 223 de 1995

Según el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los contribuyentes que actúen con base en conceptos escritos de la Subdirección Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrán sustentar sus actuaciones en la vía gubernativa y en la jurisdicción con base en los mismos. En aplicación de lo anterior, cita los Conceptos 64527 de 27 de septiembre de 2004, 22474 de abril de 2005, 20192 de 12 de abril de 2005, 40467 de 29 de junio de 2005 y 47303 de junio de 2005 emitidos por la DIAN, referidos a que la persona jurídica originada en la constitución de propiedad horizontal no es responsable del impuesto a las ventas, en relación con las actividades propias de su objeto social.

3. Violación del artículo 83 de la Constitución Política -Principio de Buena Fe y Confianza legítima

3.1 CANCELACIÓN DEL RUT COMO RESPONSABLE DEL IVA

Aduce que mediante oficio de 9 de abril de 2002, el representante legal de Unicentro, informó a la Administración de Impuestos Nacionales, la cancelación del registro como responsable del IVA, en virtud del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por ello, explica, a partir de esa fecha, la hoy parte actora, figura como no responsable del impuestos sobre las ventas.

Por ende, cuestiona cómo la Administración seis años más tarde, proceda a imponerle sanción por no declarar, después de que nunca se pronunció sobre las informaciones que oportunamente Unicentro suministró.

Los anteriores hechos, dice, demuestran la forma arbitraria como ha procedido la Administración de Impuestos, violando el principio de buena fe y confianza legítima.

3.2 Parqueadero público y parqueadero asignado a un uso.

Analiza el concepto de parqueadero público y parqueadero o estacionamiento asignado a un uso, teniendo en cuenta conceptos de Planeación Distrital y concluye que las zonas de estacionamiento de centros comerciales en desarrollo de propiedad horizontal, no corresponden al concepto de parqueaderos públicos y, por ello, no le son exigibles los requisitos que deben cumplir los comerciantes que se dedican profesionalmente a prestar este servicio.

La mandataria judicial advierte *que en ningún momento se ha pretendido que los conceptos de Planeación Distrital hagan referencia al impuesto sobre las ventas.*

Lo que se ha pretendido es suministrarle a la DIAN y en esta oportunidad a la jurisdicción administrativa, un elemento de juicio adicional para juzgar la calidad del servicio de estacionamiento que prestan los centros comerciales.

Al respecto agrega que Planeación Distrital ha sido enfática al concluir, que una cosa son los parqueaderos públicos que realizan un negocio, vale decir, una actividad comercial, y otra muy diferente los parqueaderos vinculados a un uso, que corresponden a las áreas de estacionamiento que toda edificación debe proveer para sus usuarios o visitantes.

Por lo anterior, es claro que el servicio de estacionamiento o parqueaderos vinculados a un uso, como el que presta Unicentro, no constituye una actividad comercial, sino que se trata de una actividad intrínseca a la propiedad horizontal.

3.3 Aplicación del Decreto 1050 de 2009 a 4 propiedades horizontales

Anota que la DIAN aplicando el Decreto 1080 de 2009, accedió a catalogar como no responsable del IVA a cuatro propiedades horizontales, hechos que demuestran la posición discriminatoria de la DIAN frente a Unicentro.

3.4. Frente a las Universidades e Instituciones de Educación Superior, la DIAN las catalogó como no responsables del IVA, violando así el principio de igualdad previsto en el artículo 13 de la Constitución Política.

Asegura que la DIAN frente a Unicentro interpreta la norma de manera restrictiva, y en cambio frente a las instituciones de educación superior, les respeta su condición de no responsables del IVA.

Transgresión al artículo 38 de la Ley 388 de 1997

Destaca que en el caso específico de los centros comerciales, los planes de ordenamiento territorial (POT) exigen la construcción de un número mínimo de parqueaderos o estacionamientos para que los clientes puedan acudir a las instalaciones del centro comercial a realizar sus compras. Adicionalmente, conforme con el artículo 380 del Decreto 819 de 2003, el total de cupos de estacionamiento correspondientes a un proyecto, será el resultante de la suma de cupos establecidos para cada uno de los usos que se desarrollen en el mismo.

De la misma manera, el artículo 5 del Decreto Distrital 159 de 2004, sobre los estacionamientos, dispone que "En el decreto reglamentario de cada UPZ se determina la exigencia de estacionamientos para todos los usos y áreas de actividad, de conformidad con el artículo 380 y el cuadro anexo No. 4 del POT, con las salvedades y precisiones señaladas para el tratamiento de conservación en dicho plan y en sus disposiciones reglamentarias".

En virtud de lo expuesto anteriormente, arguye que la propiedad horizontal no construye estacionamientos destinados a un uso por simple capricho, sino porque los planes de ordenamiento territorial obligan a tener un número determinado de parqueaderos por metro cuadrado, por lo tanto, "resulta violatorio de la ley y además evidencia un absoluto desconocimiento de las

normas que regulan el funcionamiento de la propiedad horizontal, aseverar, como lo hacen los actos demandados, que esa labor de administración no está dentro del objeto social de la persona jurídica que ha sido creada precisamente para que cumpla esas funciones”.

PARTE DEMANDADA

La Administración, a través de apoderada judicial, en escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones, y solicita se mantengan los actos acusados (fs. 221-236).

Afirma que la exclusión a que hace referencia el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, no es de carácter total, sino que se limita a una parte de las actividades que desarrollan las personas jurídicas constituidas en propiedad horizontal, en tanto que existen actividades de la esencia y naturaleza así como actividades accidentales que no se encuentran ligadas a la razón de la existencias de dichas asociaciones, entre las que se encuentra el recaudo del servicio de parqueadero.

Sostiene que la condición para aplicar la exclusión de no contribuyente de impuestos nacionales a las actividades de la propiedad horizontal, es que las mismas se realicen en desarrollo de su objeto social, por lo tanto, todo lo que desborde dicha actividad, no podrá ser amparada bajo la exclusión del pago de impuestos.

Agrega que según la Ley 675 de 2001, 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.

Señala como elementos de la esencia de la propiedad horizontal, el reglamento de este tipo de asociaciones, entendido como el estatuto que

regula los derechos y obligaciones de los copropietarios de un edificio o conjunto sometido al régimen de propiedad horizontal, ya que sin tal regulación no podría existir o se convertiría en otro tipo de asociación. Agrega que: *"el derecho de los copropietarios, por su parte, de hacer parte de las decisiones que se tomen en relación con la propiedad horizontal, hacen parte de la naturaleza de esta institución jurídica"*.

Por su parte, como elementos accidentales del objeto de la propiedad horizontal, menciona todas aquellas actividades encaminadas a la explotación económica de bienes comunes no esenciales para el beneficio común de la copropiedad, y con el fin de destinarlos bien sea al pago de expensas necesarias o gastos de inversión.

Alega que el primer elemento del objeto social de la propiedad horizontal se refiere a la administración de los bienes comunes, entendiendo éstos como aquellas *"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"*.

Con base en lo anterior, argumenta que la explotación de bienes comunes no esenciales, como sería el caso de los parqueaderos de los centros comerciales, no hace parte de la administración correcta y eficaz de la misma, por lo cual no encuadra dentro de la excepción tributaria señalada en el artículo 33 de la ley referida.

Considera que: *"el hecho de que algunos bienes comunes no esenciales, destinados a producir renta para sufragar expensas comunes de la copropiedad, hacen parte de los elementos accidentales de la misma, se ve confirmado por la obligación de que dicha facultad se encuentre establecida de manera expresa en el reglamento de propiedad horizontal, es decir requiere de su consagración para que haga parte de la copropiedad; sin dicha consagración la copropiedad no deja de existir ni sufre afectación en su razón de ser"*.

Agrega que entendiendo que los parqueaderos no hacen parte ni de la esencia ni de la naturaleza de la propiedad horizontal y por lo tanto no se encuentran dentro de su objeto social, es claro que sobre dicha actividad, no se extiende el beneficio tributario consagrado en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Puntualiza que en materia de exenciones en asuntos tributarios, la interpretación es restrictiva y sobre ellas no cabe analogía, por lo cual, reitera, *"la intención del legislador en relación con las personas jurídicas constituidas en propiedades horizontales es considerarlas como no contribuyentes de impuestos nacionales en relación con el cumplimiento de su objeto social, el cual no incluye la explotación económica que realicen de los bienes comunes no esenciales"*.

De otro lado, en relación con el impuesto a las ventas, no existe exención alguna para las propiedades horizontales. De conformidad con el artículo 482 del Estatuto Tributario, las personas declaradas por ley exentas de pagar impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas, teniendo en cuenta el carácter real y objetivo de dicho gravamen.

Añade que uno de los elementos esenciales del impuesto a las ventas, es que es real y objetivo, en la medida que recae sobre bienes y servicios sin consideración a la calidad de las personas que intervienen en el negocio jurídico, por lo cual, las excepciones al mismo deben estar expresamente reguladas por la ley.

Considera que siendo el impuesto sobre las ventas un impuesto indirecto, éste debe cumplir con el principio de neutralidad con el fin de no generar ventajas competitivas a favor de algunas personas y en detrimentos de otras, toda vez que el impuesto tiene una incidencia directa en el valor final de los bienes y servicios prestados, lo que llevaría a generar inequidad entre los valores cobrados por los parqueaderos públicos y los valores cobrados por los parqueaderos de los centros comerciales.

Anota que la parte actora cuenta con un total de 312 locales comerciales, 28 depósitos, 44 oficinas y el edificio de parqueaderos construido sobre 8.025,58 metros, cuya área construida aproximada es de 28.246,74 metros cuadrados, independientemente de los parqueaderos correspondientes a cada uno de los propietarios de bienes privados, reafirmando el hecho de que dichos bienes no hacen parte de los bienes esenciales de la copropiedad y por lo tanto su explotación económica tampoco hace parte del objeto social de la misma.

Aduce que desde la expedición de la Ley 6 de 1992, el impuesto a las ventas se estableció con un alcance general sobre los servicios, ya que antes de dicha norma eran gravados de forma selectiva y de manera taxativa por la ley. Siendo la generalidad del gravamen la regla, las excepciones deben estar expresamente establecidas por la ley.

Concluye afirmando que si bien es cierto la propiedad horizontal como persona jurídica de derecho privado, tiene la facultad de desarrollar actividades que reporten provecho económico, las cuales deben estar reguladas dentro de sus estatutos, el resultado de las mismas debe destinarse al mantenimiento, seguridad, facilidad de uso y goce de los bienes privados; sin embargo, tales actividades se encuentran fuera de su objeto social, sin que por esta razón se desfigure la naturaleza de dicha persona jurídica y sin que dicha atribución implique el desconocimiento de sus obligaciones tributarias.

De esta manera, dice, se resuelve el problema jurídico demostrando que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal no gozan de un beneficio tributario, ya que no se extiende más allá del límite de su objeto social, y por lo tanto, no abarca la explotación económica que realicen de bienes comunes no esenciales.

ALEGATOS

Corrido el traslado para alegar de conclusión, hicieron uso de esta oportunidad legal dentro del término de ley, el Ministerio Público, la entidad demandante y la entidad demandada.

Ministerio Público

Señala que para dirimir el problema jurídico planteado en la litis, es necesario establecer cuáles son las actividades inherentes al objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de propiedad horizontal. Para ello, cita el artículo 32 de la Ley 875 de 2001, y concluye que: *"el objeto de la propiedad horizontal se cote a la administración de los bienes y servicios comunes de la copropiedad, menos de los asuntos que competen a todos los copropietarios y que su comportamiento se ajusta a la ley y a los reglamentos de la propiedad horizontal"*.

Aclara que el vínculo jurídico surge entre la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, los copropietarios y, respecto de las actividades que desarrollen el objeto social de la propiedad horizontal.

Señala que la propiedad horizontal puede desarrollar actividades que no están relacionados con su objeto social, siempre y cuando no se transfiera su derecho de dominio y que el producto esté destinado a financiar gastos comunes.

Pero las actividades que no corresponden a su objeto social tales como comerciales y de prestación de servicios, se encuentran gravadas con el impuesto a las ventas, toda vez que sus destinatarios no son los mismos copropietarios.

Comenta que lo que se establece es una relación comercial entre los usuarios del parqueadero del centro comercial y éste, el cual se asemeja al contrato de depósito, en razón a que los visitantes no ostentan la calidad de copropietarios de la propiedad horizontal, entonces al existir este vínculo contractual entre la persona jurídica y los destinatarios de los bienes o servicios, surge responsabilidad tributada respecto de estos bienes o servicios gravados.

Concluye que cuando las personas jurídicas originadas en la constitución de propiedad horizontal, desarrollan actividades para obtener recursos distintos a las expensas comunes, multas, intereses y fondo de imprevistos, diferentes a las previstas para su objeto social y que tenga que ver con actividades de comercio o prestación de servicios, entran al ámbito comercial y son responsables del impuesto sobre las ventas.

La parte demandante y la entidad demandada reiteran, en síntesis, los argumentos expuestos en sus escritos iniciales de demanda y de contestación, respectivamente (ffs. 256 a 298).

No observándose causal alguna de nulidad que invalide lo actuado, se procede a decidir previas las siguientes

CONSIDERACIONES

Se trata de establecer en el sub-lite la legalidad de las Resoluciones Nos. 900008 de 14 de abril de 2008 y 900011 de 7 de mayo de 2009, proferidas por la División de Liquidación y la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, respectivamente, mediante las cuales impuso a la actora sanción por no presentar la declaración del impuesto a las ventas por el 3 periodo de 2003, en cuantía de \$213,334.000. (ffs. 103 a 107 y 155 a 161).

En relación con los cargos precedentemente expuestos, la Sala observa:

El 26 de diciembre de 2007, la División de Fiscalización Tributaria proferió el Requerimiento Ordinario No. 300532007004668 a la Ciudadela Comercial Unicentro, con el fin de que allegara la siguiente información relacionada con el impuesto a las ventas del tercer bimestre año gravable 2003:

1. Auxiliares de las siguientes cuentas códigos (PUC) a seis (6) dígitos: 4 (Ingresos), 24 (IVA); tanto de operaciones gravadas como excluidas y no gravadas, correspondientes al bimestre 3 del año gravable 2003 del impuesto sobre las ventas; indicando el número de factura, fecha de la transacción, fecha de causación, concepto, valor de la base, valor del IVA, totalizando debidamente la información.
2. Certificado de Existencia y Representación Legal expedido por la Cámara de Comercio de Bogotá, no mayor a tres meses. (fls. 2, 3 c.a.1).

La Ciudadela Comercial Unicentro dio respuesta al Requerimiento Ordinario el 11 de enero de 2008 (fls. 5-75, c.a.1).

La División de Fiscalización Tributaria profirió el Emplazamiento para Declarar No. 300532008000010 de 07 de marzo de 2008 a la Ciudadela Comercial Unicentro, para que en el término de un mes contado a partir de la notificación de dicho acto, cumpla con la obligación de presentar declaración tributaria de VENTAS, por el período gravable 2003. (fls. 83-90, c.a.1). El representante legal de la propiedad horizontal dio respuesta el 7 de abril de 2008, manifestando que no se encontraba obligado a declarar. (fls. 92, c.a.1)

La División de Liquidación emitió liquidación oficial de Impuesto sobre las ventas –Aforo- No. 300842008000052 el 8 de julio de 2008, determinando el impuesto a las ventas a cargo de la Ciudadela Comercial Unicentro, tercer bimestre del año gravable 2003, por la suma de doscientos diez y seis millones quinientos veinte y seis mil pesos m/cte (\$216.526.000): (fls. 185-191, c.a.1)

El 14 de abril de 2008, la División de Liquidación profirió la Resolución Sanción por no declarar No. 900008, a través de la cual impuso sanción por no haber presentado la declaración del Impuesto sobre las ventas del período 3, año gravable 2003 al responsable de la Ciudadela Comercial Unicentro, por la suma de doscientos trece millones trescientos treinta y cuatro mil pesos m/cte (\$213.334.000). (fls. 98-102, c.a.1).

Contra el precitado acto la asociación interpuso recurso de reconsideración, el cual fue decidido por la Dirección de Gestión Jurídica, a través de la

Resolución No. 900011 de 7 de mayo de 2009, confirmándolo (fs. 338-351, c. a. 2).

La Sala debe determinar, si hay lugar a la sanción por no declarar impuesta a la actora. Para ello debe previamente establecer si es contribuyente del impuesto sobre las ventas, por explotar económicamente bienes comunes, en las condiciones de que dan cuenta los actos acusados.

El artículo 33 de la Ley 875 de 2001, régimen jurídico de la propiedad horizontal, señala:

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 está localizada 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 1987.

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

De la norma transcrita anteriormente, se colige sin excepción, 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.

Aquí es conveniente precisar que de acuerdo con el artículo 32 de la Ley 875 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 este tipo de disquisiciones para efectos de considerar la calidad de contribuyente del impuesto a los ventas de la actora.

Entiéndase por administración el proceso 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 permita 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 875 de 2001, según lo dispone el artículo 19 de la mencionada disposición:

*DE LOS BIENES COMUNES

ARTÍCULO 18. ALCANCE Y NATURALEZA. Los bienes, los elementos y zonas de un edificio o conjunto que permiten o facilitan la estancia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso o goce de los bienes de dominio particular, pertenecen en común y provisto a los propietarios de tales bienes privados, son indivisibles y, mientras conserven su carácter de bienes comunes, son inalienables e inembargables en forma separada de los bienes privados, no siendo objeto de impuesto alguno en forma separada de aquellos.

El derecho sobre estos bienes será ejercido en la forma prevista en la presente ley y en el respectivo reglamento de propiedad horizontal.

PARÁGRAFO 10. Tendrán la calidad de comunes no solo los bienes indicados en materia expresa en el reglamento sino todos aquellos señalados como tales en los planes aprobados con la licencia de construcción, o en el documento que haga sus veces.

PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inalienables en forma separada de los bienes de propiedad privada o particular, los reglamentos de propiedad horizontal de los edificios o conjuntos podrán autorizar la explotación económica de bienes comunes, siempre y cuando esta autorización no se oponga a la realización de acciones jurídicas que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se utilizará de tal forma que no impida a circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de las edificaciones, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas, así obtenidas serán para el beneficio común de la comunidad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general. (Ratificado por la Sala)

Por consiguiente, en el presente caso las 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".

Adicionalmente, el artículo 55 del reglamento de propiedad horizontal de este Centro Comercial consagra:

"Recursos Patrimoniales. Los recursos patrimoniales de la persona jurídica CIUDADELA COMERCIAL UNICENTRO estarán conformados por los ingresos provenientes de las expensas comunes ordinarias y extraordinarias, por las multas e intereses, por los recursos del Fondo de Imprevistos, por los bienes de uso común desahuciosos o el producto de su transferencia, y por todos los demás bienes e ingresos que adquiera o obtenga a cualquier título para el cumplimiento de su objeto"

Obsérvese como el artículo 72 de la Ley 675 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 cules se derive un aprovechamiento económico podrán ser reglamentadas por la Asamblea de Copropietarios o por la Junta Administradora de las Unidades Inmobiliarias y podrá imponerseles el pago de un canon, en condiciones de justicia y equidad.

PARÁGRAFO. Los dineros recibidos por concepto de la explotación de las áreas comunes sólo podrán beneficiar a la persona jurídica y será 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, al 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 y 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 complementario 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.

Valo 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: Inmuebles 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: Inmuebles 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 y 1 depósito; en el cuarto piso un local comercial y, en el sector dos, destinado a 44 oficinas (pág. 89).

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 875 de 2001, estipulando lo siguiente:

"ARTICULO PRIMERO. Objeto social de la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal. Para los efectos de la ley 875 de 2001, enténdase 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 destinan 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".

De acuerdo con lo anterior se reafirma, que el objeto social de las Copropiedades no abarca la simple administración de los bienes comunes,

sino 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 quien 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 sustancial. Para el caso, la Ciudadela Comercial Unicentro, no es contribuyente al excluirse expresamente por la Ley 875 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.

Corolario 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 período del año gravable 2003, y por lo tanto no hay lugar a la sanción por no declarar.

En consecuencia, prospera el cargo primero.

En este orden de ideas, La Sala se releva del estudio de los demás cargos, anulará los actos administrativos impugnados, y a título de restablecimiento del derecho, declarará que la actora no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta –Subsección "A", administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

1. **ANÚLANSE** las Resoluciones Nos. 900006 de 14 de abril de 2008 y 9000011 de 7 de mayo de 2008, 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 impuso sanción por no presentar la declaración del impuesto a las ventas por el 3 período de 2003, en cuantía de \$213.334.000.
2. **DECLÁRASE** que la Ciudadela Comercial Unicentro, no está obligada a pagar suma alguna por concepto de la sanción impuesta en los actos que se anulan.
3. No se condena en costas por cuanto no aparecen probadas.
4. En firme esta providencia y hechas las anotaciones correspondientes, archívese el expediente, previa devolución de los antecedentes administrativos a la oficina de origen, y de gastos del proceso a la parte demandante, si a ello hubiere lugar. Déjense las constancias del caso.

CÓPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNÍQUESE Y CÚMPLASE.

Discutida y aprobada en sesión realizada en la fecha.

Los Magistrados,



STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO



MARÍA MARCELA DEL SOCORRO CADAUID BRINGE

JOSÉ ANTONIO MOLINA TORRES

Asistente con licencia