



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Magistrado ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

Bogotá, Diez y nueve (19) de febrero de dos mil quince (2015)

REF.:
(16473)

Radicación: 11001032700020070001400

Demandante: EDIFICIO ESPONSIÓN –
PROPIEDAD HORIZONTAL
Demandado: U.A.E DIAN

FALLO

La Sala decide, en única instancia, la acción de nulidad y restablecimiento del derecho instaurada, mediante apoderado judicial, por el Edificio Esponsión Persona Jurídica Propiedad Horizontal, contra las Resoluciones N° 003, 10-076-2005-006, y 84-10-077-2006-001, todas de 2006 y proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, que le negaron la solicitud de cancelación de su inscripción en el registro nacional de vendedores.

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 18 de noviembre de 2004, la demandante, mediante Formulario de Registro Único tributario N° 4, presentado ante la División de Recaudación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, solicitó la

cancelación de la inscripción en el registro nacional de vendedores como responsables del impuesto sobre las ventas, por cuanto el artículo 33 de la Ley 675 de 2001 establece que las propiedades horizontales tienen la calidad de no contribuyentes de los impuestos nacionales. Dicha solicitud se remitió a la División de Fiscalización de la misma administración de impuestos.

- Mediante Resolución N° 003 de 2006, la División de Fiscalización negó la solicitud de cancelación de inscripción en el registro nacional de vendedores, por cuanto la parte demandante recibía ingresos por concepto de alquiler de parqueaderos y arrendamiento de oficinas y consultorios, que son hechos gravados con IVA.
- Contra la resolución mencionada presentó recurso de reposición, que fue resuelto con la Resolución N° 10-076-02005-0006 de 2006, en la que se resolvió no reponer la Resolución N° 003.
- Contra la Resolución N° 10-076-02005-0006 se interpuso recurso de apelación, que se resolvió por la Resolución N° 84-10-077-2006-00001 de 2006, que confirmó la resolución que resolvió el recurso de reposición.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. DEMANDA

En la demanda se formularon las siguientes pretensiones:

“Con base en los fundamentos de hecho y de derecho aquí expuestos, respetuosamente solicito (...) dictar sentencia de fondo favorable a las súplicas de la demanda y en la cual se consignen las siguientes o parecidas declaraciones:

1. La Nulidad de la Resolución No. 003 de Marzo 16 de 2006 proferida División (sic) de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales por medio de la cual se NEGÓ la solicitud de Cancelación de la Responsabilidad correspondiente al impuesto a las Ventas Régimen Común a mi representada.

2. La Nulidad de la Resolución No. 10-076-2005-006 de Abril 7 de 2006 proferida por la División de Fiscalización Tributaria y Aduanera de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, por medio de la cual se NEGÓ la revocación de la Resolución No. 003 de Marzo 16 de 2006.

3. La Nulidad de la Resolución No. 84-10-077-2006-001 de Mayo 19 de 2006 proferida por la División Jurídica de la Administración Local de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales por medio de la cual se confirmó en todas sus partes la Resolución No. 0003 de Marzo 16 de 2006 la cual había negado la Cancelación de la Responsabilidad correspondiente al Impuesto a las Ventas Régimen Común a mi representada.

4 Que como consecuencia de dicha Nulidad y para restablecer a la demandante "Edificio Esponsión Propiedad Horizontal", en su Derecho, se declare la Cancelación de la Responsabilidad correspondiente al Impuesto a las Ventas – Régimen Común de mi patrocinada, ya que no es responsable de dicho impuesto al tenor de lo dispuesto por el artículo 32 de la Ley 675 de 2001"

2.1.1. Normas violadas y concepto de la violación

La parte demandante invocó como normas vulneradas las siguientes:

- Constitución Política: artículo 29.
- Ley 675 de 2001: artículo 33.
- Concepto DIAN 0001 de junio 19 de 2003.

El concepto de la violación se sustentó de la siguiente manera.

Dijo que, según el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la propiedad horizontal no es contribuyente de los impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias del objeto social que cumple.

Que la propiedad horizontal Esponsión no era responsable del IVA en el caso del arrendamiento de parqueaderos ni de inmuebles, por cuanto se trataba de una actividad propia del objeto social que cumple. Que, por ende, la demandante no tenía ninguna obligación respecto del IVA, esto es, no estaban obligados a recaudar el tributo ni a presentar declaración tributaria. Pero aclaró que la propiedad horizontal sí es sujeto pasivo de ese impuesto cuando adquiere bienes o servicios a terceros.

Se refirió, *in extenso*, a los conceptos DIAN Nos. 001 de 2003, 040457 de 2005, 047303 de 2005, 22662 de 2004, 18384 de 2003, 026175 de 2003, 24192 de 2003, 048386 de 2003, 019797 de 2002, en los que la DIAN habría concluido que las propiedades horizontales no tienen la calidad de contribuyentes ni de responsables de los impuestos nacionales y del de industria y comercio, salvo en los casos en que adquieran bienes o servicios que no se encuentren expresamente excluidos por la ley.

Para explicar la violación del artículo 29 Superior, citó la Circular DIAN 175 de 2001, y adujo que, de conformidad con el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, los funcionarios de la DIAN debían acatar la doctrina oficial fijada en sus conceptos y que, además, los contribuyentes podían fundamentar sus actuaciones en dicha doctrina. Explicó que, en todo caso, los conceptos tienen aplicación hacia el futuro y que, por ende, debían respetarse las situaciones ocurridas bajo el amparo de la doctrina anterior, sin perjuicio de la facultad de fiscalización que puede ejercer la administración.

Con lo anterior, la parte actora concluyó que en los actos demandados se desconoció la doctrina oficial fijada, entre otros actos, en la Circular 175 de 2001, en la que se abordaron temas relacionados con la seguridad jurídica, la vigencia de los conceptos de la DIAN y la prevalencia del derecho sustancial, y en el concepto unificado N° 00001 de 2003, concepto que, según dijo, la DIAN aplicó de "*forma amañada*".

Que la demandante actuó con base en el concepto unificado N° 00001 de 2003 y en la doctrina fijada por la DIAN sobre el tema del IVA de las propiedades horizontales durante la vigencia fiscal 2004. Esto es, actuó con el convencimiento de que no era responsable del IVA, por tratarse de una propiedad horizontal.

Que, sin embargo, en el Oficio N° 011847 de 2006 (publicado en el Diario Oficial N° 46183 de febrero 15 de 2006) la DIAN adicionó el concepto unificado N° 00001 de 2003 y concluyó que, en todo caso, *“por tener el carácter de personas jurídicas surgidas a instancia de la constitución de la propiedad horizontal no es absoluta la condición de no responsables del IVA, en cuanto que –se reitera-, si realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas propias al 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 las obligaciones inherentes a su condición”*.

Dijo, por último, que la DIAN desconoció la sentencia de esta Sección de 27 de octubre de 2005, expediente 14699, en la que se habría pronunciado sobre la aplicación y los efectos de los conceptos en el tiempo.

2.1.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La DIAN, mediante apoderado judicial, se opuso a las pretensiones de la demanda y pidió negar las pretensiones de la demanda. En resumen, dijo lo siguiente:

Que la decisión de negar la cancelación del registro del IVA del régimen común al Edificio Esponsión tenía fundamento en el ordenamiento jurídico y en la doctrina oficial fijada por la DIAN en el Concepto Unificado N° 001 de 2003, adicionado por los oficios 011847 de 2006 y 061825 de 2007, que interpretó las normas sobre la responsabilidad respecto del IVA de las personas jurídicas denominadas propiedad horizontal.

Que en dicha doctrina se había interpretado que las personas jurídicas denominadas propiedad horizontal no son contribuyentes ni responsables del IVA, únicamente en

relación con las actividades propias del objeto social que desempeña, pero que sí lo son cuando realizan actividades comerciales y/o de servicios paralelas, tales como prestar servicios de parqueadero público, arrendamiento, concesión de espacios, restaurante, cafetería, venta de bienes gravados, etcétera.

Que, en el caso concreto, estaba probado que hasta el 5° periodo de 2003 la parte demandante era responsable del IVA, por cuanto no sólo cumplía con el objeto social, sino que, además, alquilaba parqueaderos, oficinas y consultorios.

Que, de conformidad con el artículo 468-3, numeral 1 del E.T., el alquiler de parqueaderos, oficinas y consultorios estaban gravados con IVA y que sólo estaba excluido el arrendamiento de inmuebles para vivienda y de espacios para exposiciones y muestras artesanales.

Que no es cierto que de la Ley 675 de 2001 se entendiera que ese tipo de actividades no estuvieran gravadas con IVA y que, por el contrario, de la interpretación literal del artículo 33 de la dicha ley se entendía que únicamente estaban excluidas las actividades propias del objeto social que cumple la propiedad horizontal.

2.1.3. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN**, en general, insistió en los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y pidió negar las pretensiones de la demanda.

Agregó que las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal no tienen naturaleza mercantil ni comercial y que son de naturaleza civil, sin ánimo de lucro. Que, por tanto, la condición de no responsables del IVA no se extendía al desarrollo de actividades comerciales, sino únicamente a las relacionadas con la *“administración de los bienes y servicios comunes, al manejo de los asuntos de interés común de los propietarios de los bienes privados, y al cumplimiento de la ley y el reglamento de propiedad horizontal.”*

Que, de conformidad con los artículos 33 y 34 de la Ley 675 de 2001, es posible que las personas jurídicas originadas en la constitución de una propiedad horizontal obtuvieran recursos distintos a las expensas comunes ordinarias y/o extraordinarias, multas, intereses y fondo de imprevistos, *“mediante la destinación de bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, sin que por ello pierdan su calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro.”* Que, en todo caso, esas actividades comerciales y/o de servicios paralelas al objeto social, según el caso, estarían gravadas con IVA, en tanto se configurare el hecho generador de la obligación tributaria sustancial.

La **demandante** no presentó alegatos finales.

2.1.4. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** rindió concepto y pidió anular los actos acusados y restablecer el derecho conculcado a la parte demandante, esto es, que se declare la *“cancelación de la responsabilidad que en relación con el Impuesto Sobre las Ventas, Régimen Común le fue imputada.”*

Citó los artículos 32 y 33 de la Ley 675 de 2001 para concluir que la persona jurídica surgida de la constitución de una propiedad horizontal, por su naturaleza civil y sin ánimo de lucro, no tenía como fin primordial la realización de actos considerados como mercantiles. Que, en todo caso, el artículo 33 disponía que, eventualmente, dicha persona jurídica quedaba habilitada para realizar actividades mercantiles propias de las sociedades comerciales.

Que, en ese orden, no es cierto que por cumplir actividades mercantiles la persona jurídica originada en la conformación de una propiedad horizontal dejara de cumplir con el objeto social y que eso desnaturalizara la condición de ser una persona jurídica sin ánimo de lucro, ya que las expensas comunes a que alude el parágrafo del artículo 33 tienen la finalidad de sufragar los gastos originados en la administración de dicha propiedad, que hacían parte del objeto social que cumplían. Para respaldar la anterior conclusión, citó el artículo 19 de la Ley 675 de 2001, relacionado con el alcance y naturaleza de los bienes que conforman la propiedad horizontal.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

Le corresponde a la Sala decidir si son nulas las Resoluciones N° 003, 10-076-2005-006, y 84-10-077-2006-001, todas del 2006 y proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, que decidieron desfavorablemente la solicitud de cancelación de la inscripción en el Registro Nacional de Vendedores, que presentó la demandante.

La litis se concreta en definir si las personas jurídicas constituidas en la propiedad horizontal son responsables del IVA.

Para la parte actora tales personas jurídicas no son responsables del IVA porque, según el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la propiedad horizontal no es contribuyente de los impuestos nacionales ni del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias del objeto social que cumple, y porque el arrendamiento de parqueaderos y de inmuebles constituye una actividad propia del objeto social que cumplen tales personas jurídicas.

Argumentó también, que la DIAN vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995, por cuanto en los actos demandados desconoció la doctrina oficial que había interpretado que las personas jurídicas no son responsables del IVA, a la par que cuestionó los conceptos que revocaron esa doctrina oficial.

Sea lo primero precisar que la Resolución 0003 [acto demandado], que decidió no cancelar en el registro nacional de vendedores la condición de responsable del IVA de la demandante, data del 16 de marzo de 2006, fecha para la cual, la DIAN ya había proferido el oficio tributario No. 011847 del 9 de febrero de 2006¹, que luego

¹ Publicado en el Diario Oficial 46.183 de febrero 15 de 2006

fue ratificado por el concepto No. 061825 del 13 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, que interpretaron que “...el 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**’.

En esas condiciones, la Sala considera que, contrario a lo que alegó la demandante, la DIAN no vulneró el artículo 264 de la Ley 223 de 1995², pues los actos demandados se fundamentaron, precisamente, en la doctrina oficial vigente de la Oficina Jurídica de esa entidad. En este proceso no se están cuestionando actos que hubieran definido situaciones particulares y concretas en las que se hubiera liquidado oficialmente el impuesto sobre las ventas a cargo de la demandante, y en los que la DIAN habría desconocido que la demandante actuó con fundamento en la doctrina oficial que fue revocada por el oficio y conceptos atrás mencionados. Por lo tanto, no ha lugar a la causal de nulidad propuesta.

En cuanto a la causal de nulidad por violación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, la Sala considera pertinente reiterar la sentencia del 29 de octubre de 2014, expedida en virtud de la demanda propuesta en los expedientes 16866 y 16996³, pues, como se precisó, la DIAN expidió los actos demandados, precisamente con fundamento en el oficio tributario No. 011847 del 9 de febrero de 2006 y el concepto No. 061825 del 13 de agosto de 2007, proferidos por la Oficina Jurídica de la DIAN, que finalmente no fueron anulados por la Sala, por las razones que a continuación se reiteran, por cuanto son suficientes para negar las pretensiones de la demanda de las Resoluciones N° 003, 10-076-2005-006, y 84-10-077-2006-001,

² **Ley 223 de 1995. Artículo 264.** 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 jurisdiccional con base en los mismos. Durante el tiempo en que tales conceptos se encuentren vigentes, las actuaciones tributarias realizadas a su amparo no podrán ser objetadas por las autoridades tributarias. Cuando la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales cambie la posición asumida en un concepto previamente emitido por ella deberá publicarlo.

³ CONSEJO DE ESTADO.SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.SECCIÓN CUARTA. Magistrado sustanciador: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, veintinueve (29) de octubre de dos mil catorce (2014). Radicación: 11001032700020070004700 y 11001032700020080000300 (acumulados). No. Interno: 16866 y 16996. Demandantes: Alba Lucía Orozco y Hernando Morales Plaza. Demandado: U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN

todas del 2006, proferidas por la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales.

Dijo la Sala en la sentencia del 29 de octubre de 2014 sobre la interpretación del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, y demás normas que, en esa oportunidad, se analizaron como vulneradas por los conceptos demandados:

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

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

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

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

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

“ARTICULO 482. LAS PERSONAS EXENTAS POR LEY DE OTROS IMPUESTOS NO LO ESTÁN DEL IMPUESTO SOBRE LAS VENTAS. Las personas declaradas por ley exentas de pagar

impuestos nacionales, departamentales o municipales, no están exentas del impuesto sobre las ventas.”

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, el artículo 482 E.T. también se aplica al caso concreto porque regula una regla específica que consiste en que todas las personas que por ley se declaren exentas de impuestos nacionales, no son automáticamente del impuesto sobre las ventas. En la categoría de personas, necesariamente hay que considerar a la P.J.P.H. De manera que, el ámbito material del artículo 482 E.T. no alude al régimen legal general de la P.J.P.H., pero tiene incidencia en el régimen tributario de esa P.J.P.H. Concretamente, incide en el alcance del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 frente a un impuesto determinado: el IVA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

La transferencia de la carga impositiva se llama “traslación” y a veces es prevista por el legislador; así, la mayor parte de los impuestos al consumo es soportada por el vendedor, pero como éste lo agrega a los precios de sus mercaderías, en definitiva son soportados por los compradores. En otros casos la traslación se produce sin estar prevista por el Estado, e incluso contra la voluntad, ya que aquellos a quienes se requiere cargar con el peso

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

⁶ *Ibidem*.

impositivo logran transferirlo a otras personas. En las legislaciones modernas como el impuesto al valor agregado (IVA) la propia ley exige que se opere el proceso de la traslación que, en consecuencia, adquiere un carácter jurídico. A tal efecto, la noma concede facultades legales al sujeto pasivo para obtener de otra persona el reembolso del impuesto pagado.

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

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

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

“Lo primero que se advierte en la construcción que nos ocupa es que la existencia de dos sujetos y el hecho de que el segundo de ellos – el llamado contribuyente de facto – es quien debe soportar la carga tributaria, es algo que deriva de la “intención del legislador”. Pues bien, esa intención, si no se plasma en normas jurídicas de tipo imperativo, es perfectamente irrelevante para la ciencia del Derecho Tributario, y consiguientemente para la construcción jurídica del impuesto. En ésta, lo único significativo es la configuración objetiva de la Ley del tributo, y no los criterios subjetivos y ocultos del legislador.

En segundo lugar, la contraposición entre un contribuyente de iure y el contribuyente de facto es perfectamente inservible dentro de los esquemas de la ciencia del Derecho tributario. Un análisis jurídico del impuesto tiene que rechazar semejante separación, porque el contribuyente de facto es una figura que no existe para el Derecho. La circunstancia de que a través de un proceso económico de traslación de la persona incidida por el impuesto sea

⁷ *Ibidem*. Pág. 164 y 165.

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

Y más adelante precisa:

“Al hacerse esta última afirmación hemos llegado, en fin, a lo que considero el punto clave, el elemento decisivo, para un análisis jurídico de la distinción entre impuestos directos e impuestos indirectos. Considero, en efecto, que puede hablarse lógicamente – con lógica jurídica, se entienden – de impuestos directos, cuando el método seguido por la norma jurídica tributaria consiste en establecer la obligación de pago del impuesto a cargo de una determinada persona sin conceder a ésta facultades legales para resarcirse, a cargo de otra persona, que no forme parte del círculo de personas obligadas en la relación jurídica tributaria, de la suma pagada al ente público acreedor. Entiendo, por el contrario, que son impuestos indirectos aquellos en los que la norma jurídica tributaria concede facultades al sujeto pasivo del impuesto de obtener de otra persona, que no forme parte del círculo de los obligados en la relación jurídica tributaria, el reembolso del impuesto pagado al ente público acreedor.”⁹

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

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

⁹ *Ibidem*,. Pág. 448.

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

En el mismo sentido, Ramírez González afirma:

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

¹³ OP. Cit. VILLEGAS. Pág. 169.

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

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

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

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

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

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

Se observa, pues, que si bien hay una concurrencia entre los principios de progresividad y equidad -en la medida en que ambos se refieren a la distribución de las cargas que impone el sistema tributario y los beneficios que éste genera-, una diferencia importante entre ellos consiste en que el principio de equidad es un criterio más amplio e indeterminado de ponderación, relativo a la forma como una disposición tributaria afecta a los diferentes obligados o beneficiarios a la luz de ciertos valores constitucionales, mientras que el principio de progresividad mide cómo una carga o un beneficio tributario modifica la situación económica de un grupo de personas en comparación con los demás¹⁶.

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

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

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

La Sala considera que le asiste razón a la DIAN porque razonablemente se aprecia que la interpretación que proponen los demandantes implica aplicar un trato discriminatorio entre sujetos que realizan la misma actividad económica. Y esa discriminación implica, a su vez, la vulneración del principio de progresividad¹⁷. No existiría justificación alguna para que las P.J.P.H. se traten como no contribuyentes del IVA cuando prestan servicios como el de parqueadero, y otros sujetos, que están en las mismas condiciones, se traten como responsables de ese impuesto.

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

principio de progresividad no tiene aplicación o manifestación directa alguna. Por el contrario, es difícil imaginar una norma que sea susceptible de ser analizada con base en el principio de progresividad más no según el de equidad.

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

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

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

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

Ahora bien, la sinonimia entre contribuyente y responsable a que alude el artículo 4º del E.T.²², o de equivalencia de esos mismos términos, a que alude el artículo 558 E.T.²³, antes que servir de argumento a la tesis de que la P.J.P.H. no es contribuyente del impuesto sobre las ventas, porque da lo mismo decir contribuyente que

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

¹⁹ Sentencia C-776 de 2003.

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

²¹ Sentencia C-776 de 2003.

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

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

responsable, constituye, más bien, un argumento para sustentar la tesis contraria porque, precisamente, la sinonimia o equivalencia parte del presupuesto de que existe, de una parte, un sujeto sobre el que incide económicamente el impuesto y, de otra, un sujeto que paga el impuesto en calidad de responsable, y que por disposición legal se asemeja al contribuyente.

Por eso, para la Sala, resulta irrelevante que de conformidad con el párrafo 2º del artículo 19 de la Ley 675 de 2001²⁴ la P.J.P.H. pueda explotar económicamente las zonas comunes, y que esa explotación se entienda hecha como parte de la administración correcta y eficaz de los bienes y servicios comunes [artículo 32 Ley 675 de 2001], porque, para la Sala, la explotación económica de las zonas comunes de la P.J.P.H., por la prestación del servicio de parqueadero o por la concesión de esas zonas a favor de terceros, se subsume dentro de la definición de servicio gravado para efectos del impuesto sobre las ventas.

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

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

²⁴ PARÁGRAFO 2o. Sin perjuicio de la disposición según la cual los bienes comunes son inajenables en forma se parada 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 extienda a la realización de negocios jurídicos que den lugar a la transferencia del derecho de dominio de los mismos. La explotación autorizada se ubicará de tal forma que no impida la circulación por las zonas comunes, no afecte la estructura de la edificación, ni contravenga disposiciones urbanísticas ni ambientales. Las contraprestaciones económicas así obtenidas serán para el beneficio común de la copropiedad y se destinarán al pago de expensas comunes del edificio o conjunto, o a los gastos de inversión, según lo decida la asamblea general.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la ley,

FALLA

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

SEGUNDO. RECONÓCESE personería al abogado José Edgar Santacoloma Zabala como apoderado de la parte demandante y al abogado Sebastián Pinilla Mogollón, como apoderado de la U.A.E. DIAN, en los términos del poder conferido.

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

JORGE OCTAVIO RAMIREZ RAMIREZ

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

PRESIDENTE DE LA SECCIÓN

Aclaración de voto

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE
VALENCIA**

Salvo el voto

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ