

# REVISTA DE DERECHO PUBLICO MINIMO

## JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL

### PROPIEDAD HORIZONTAL: CALIDAD DE NO CONTRIBUYENTE

Por

**Libardo Orlando Riascos Gómez**

Doctor en Derecho

2010

---

#### TEMAS:

- **Demanda de Inconstitucionalidad del artículo 33 (parcial) de la Ley 675 de 2001, Régimen de la propiedad horizontal en Colombia**
  - **Intervenciones ciudadanas, institucionales, gubernamentales y del Ministerio Público.**
  - **Cargo relativo a la violación de la prohibición al legislador para que conceda exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales:**
    - **El impuesto de industria y comercio, tributo municipal.**
    - **La jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el artículo 294 de la Constitución.**
    - **Conclusión sobre la constitucionalidad del aparte demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en relación con el artículo 294 de la C.P..**
  - **Declaratoria de exequibilidad de la norma acusada**
- 

**Sentencia C- 812 /09**

(Noviembre 18, Bogotá DC)

**Referencia:** expediente D-7691.

**Actor:** Almes José Granados Cuello.

**Demanda de inconstitucionalidad:** del artículo 33 (parcial) de la Ley 675 de 2001.

**Magistrado Ponente:** Mauricio González Cuervo.

#### I. ANTECEDENTES.

##### 1. Texto normativo demandado.

El ciudadano Almes José Granados Cuello presentó demanda de inconstitucionalidad contra el aparte que aparece subrayado y resaltado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001:

## LEY 675 DE 200

Por medio de la cual se expide el régimen de propiedad horizontal

*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.*

La demanda fue admitida mediante auto del 28 de abril de 2009, en el que, además, se negó por extemporánea una solicitud de adición de la misma.

### **2. Demanda: cargos y pretensión.**

El demandante solicita la declaración de inexecutable de la expresión atacada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, por considerarlo contrario a los artículos 158 -unidad de materia- y 294 -prohibición al legislador de conceder exenciones sobre tributos territoriales- de la Constitución Política. Además, plantea una solicitud subsidiaria de constitucionalidad condicionada.

#### **2.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP, art 158).**

La expresión acusada es violatoria del principio de unidad de materia, al regular aspectos tributarios de la propiedad horizontal, por lo siguiente:

2.1.1. La columna vertebral de la ley es el régimen civil de la propiedad horizontal, su definición como persona jurídica sin ánimo de lucro y su régimen de concurrencia de las formas de propiedad y de copropiedad. Contrario a ello, el artículo demandado aprovechó la regulación de la propiedad horizontal para incluir aspectos tributarios del mismo.

2.1.2. Los aspectos tributarios tienen todo un estatuto especial referido al tema. Si uno de los objetivos del principio de unidad de materia es evitar la dispersión normativa, la norma acusada promueve dicha dispersión, pues introduce normas que sólo deberían estar en el Estatuto Tributario.

#### **2.2. Cargo por violación de la prohibición al Legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales respecto de tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP, artículo 294).**

El actor sostiene que la norma acusada vulnera la norma constitucional que impide al legislador conceder exenciones en relación con tributos de las entidades territoriales:

2.2.1. Las entidades territoriales tienen la facultad de disponer de sus propias finanzas, razón por la que el Constituyente prohibió al Legislador establecer exenciones en relación con los tributos de propiedad de ellas. El impuesto de industria y comercio pertenece a los municipios y, no obstante lo anterior, la norma cuestionada exonera de su pago a las personas jurídicas en que se constituye la propiedad horizontal al considerarlas no contribuyentes del mismo.

2.2.2. La exención afecta el ingreso que por ese concepto podrían percibir los municipios y afecta la descentralización fiscal.

#### **2.3. Solicitud de exequibilidad condicionada.**

En caso de no hallarse inconstitucional la norma, solicita el actor que se declare exequible, en el entendido de que la explotación comercial de las áreas desafectadas por una propiedad horizontal *“está por fuera del atributo de ‘no contribuyente’ de impuestos nacionales y de industria y comercio”*.

La solicitud se justifica en la medida en que existen dos posibles interpretaciones de la norma: la que asegura que la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales y de industria y comercio es absoluta, y la que afirma que aquello ocurre mientras no haya bienes comunes desafectados y destinados a la actividad comercial. Debe acoger la Corte esta segunda interpretación. Entonces, sí la propiedad se mantiene dentro de los límites restringidos de su objeto social -entidad sin ánimo de lucro, que afecta sus áreas comunes para uso de los copropietarios-, en gracia de discusión, preserva el atributo de no contribuyente de impuestos nacionales y de industria y comercio; mas si la propiedad horizontal desafecta una parte de las áreas comunes y las destina a explotación comercial, el tratamiento tributario preferencial debe desaparecer.

### **3. Intervenciones ciudadanas.**

#### **3.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP 158).**

##### **3.1.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.**

La norma acusada no vulnera el principio de unidad de materia, pues guarda una evidente conexidad con el resto de la ley, la cual regula el régimen de la propiedad horizontal. El aspecto tributario de la regulación está relacionado con el objeto de la Ley 675 de 2001, pero además resulta indispensable para su correcta aplicación, y así lo ha admitido la Corte Constitucional en casos anteriores en los que se le han formulado cargos similares al presente.

##### **3.1.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

La norma no vulnera el principio de unidad de materia, pues su objetivo es aminorar la carga fiscal de las propiedades horizontales y por lo tanto, el fragmento demandado sí tiene conexidad con la finalidad de la ley en la cual se inscribe, que es la regulación integral del régimen de la propiedad horizontal

##### **3.1.3. Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Fiscal y Centro de Estudios Fiscales).**

No se vulnera el principio de unidad de materia, porque el eje temático de la Ley 675 de 2001 es la regulación integral de la propiedad horizontal. Aunque el tema impositivo no es el principal objeto de la misma, sí tiene que ver con las obligaciones que asumen las sociedades sin ánimo de lucro en que se convierten las construcciones sometidas al régimen de propiedad horizontal. Sostiene que si bien el propósito del demandante es loable, el legislador puede regular el tema tributario en tantas normas como se lo permita el principio de unidad de materia, pues no existe obligación de incorporarlas todas en el Estatuto Tributario.

##### **3.1.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario**

Debe declararse la exequibilidad de la norma, en tanto que la Ley 675 de 2001 pretende regular íntegramente la materia relativa al régimen jurídico de la propiedad horizontal, régimen que incluye el alcance de sus obligaciones tributarias.

#### **3.2. Cargo por violación de la prohibición al legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP 294).**

### **3.2.1. Ministerio de Hacienda y Crédito Público.**

La norma se limita a definir uno de los elementos del tributo, cual es la determinación del sujeto pasivo del gravamen, potestad que puede ejercer válidamente en ejercicio de su libre potestad de configuración. En Sentencia C-504 de 2002, la Corte Constitucional avaló la competencia del Congreso para definir los sujetos activos y pasivos de los tributos territoriales.

### **3.2.2. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.**

Antes de la Ley 675 de 2001, el artículo 23 del Estatuto Tributario consideraba a las Juntas de Copropietarios como no contribuyentes del impuesto sobre renta. El cambio de legislación las convirtió en sociedades sin ánimo de lucro y mantuvo su calidad de no contribuyentes. En esas condiciones, el artículo 33 demandado no las excluyó del pago del impuesto de ventas cuando dichas sociedades aprovechan los bienes comunes con fines de explotación económica.

### **3.2.3. Universidad del Rosario.**

El principio de autonomía tributaria de las entidades territoriales está sujeto a la legalidad del tributo, es decir, está delimitado por lo que el Legislador disponga a ese respecto. A éste, según reiterada jurisprudencia, le corresponde crear, modificar, disminuir, aumentar, o eliminar los impuestos, las tasas y las contribuciones, determinar sus sujetos activos y pasivos, definir los hechos y las bases gravables, y las tarifas correspondientes, y eso es precisamente lo que hace la norma demandada, al definir como no contribuyentes de los impuestos nacionales y del impuesto de industria y comercio a las personas jurídicas que se constituyan como resultado de la creación de una propiedad horizontal.

### **3.2.4. Universidad Externado de Colombia (Departamento de Derecho Fiscal y el Centro de Estudios Fiscales).**

La norma resulta inexecutable en cuanto exonera del pago del impuesto de industria y comercio a la persona jurídica originada de la propiedad horizontal, porque dichos impuestos son de propiedad de las entidades territoriales -del municipio- y en calidad de tales, la ley no puede crear exenciones sobre ellos. A su juicio, en este punto la norma vulnera el artículo 294 de la Carta pues consagra una verdadera exención tributaria de un impuesto territorial: *“El legislador en la norma demandada, no está configurando el hecho generador sino estableciendo una exención subjetiva”*, dice el escrito de intervención.

### **3.2.5. Instituto Colombiano de Derecho Tributario.**

El legislador está inhabilitado para conceder beneficios, incentivos o estímulos en relación con impuestos de propiedad de las entidades territoriales. No obstante, dicha limitación no le impide, en el momento de crear un tributo, exonerar del pago del impuesto a sujetos determinados. Precisa que la protección del artículo 294 constitucional se predica de impuestos que ya han sido creados y no de exclusiones consignadas en el acto de creación del impuesto. Sostiene que el artículo 338 del Estatuto Constitucional habilita al legislador para definir los sujetos del impuesto, sin que por ello vulnere la prohibición del artículo 294.

El Instituto asegura que dado el objeto y finalidad de la propiedad horizontal, es claro que se trata de sociedades sin capacidad, pues los ingresos percibidos están destinados al pago de las expensas necesarias para la convivencia. Esta falta de capacidad contributiva justifica que el legislador excluya del pago del impuesto de industria y comercio a la persona jurídica que surge de la propiedad horizontal, no como un estímulo, sino como asignación de que tal sujeto de derecho no es sujeto tributario porque sus actividades son diferentes a las que generan el tipo de ingresos que estimulan esa tributación.

## **3.3. Pretensión subsidiaria: constitucionalidad condicionada.**

### **3.3.1. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales**

La Ley 675 de 2001 definió claramente el objeto social de la persona jurídica originada en una propiedad horizontal - “administrar correcta y eficazmente los bienes comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados”-, y permitió que algunos de esos bienes produzcan renta para sufragar expensas comunes, sin que ello desvirtúe la naturaleza de la propiedad horizontal como persona jurídica sin ánimo de lucro. Pero cuando la explotación de dichos bienes pasa a ser comercial -previo o no el proceso de desafectación regulado en la misma Ley 675-, la propiedad horizontal ya no está en cumplimiento de su objeto social y debe cumplir las obligaciones de carácter fiscal que le corresponden a quienes ejercen la actividad comercial

Lo anterior incluye, por ejemplo, la condición de recaudador del IVA; de lo contrario, se estaría beneficiando indebidamente a los terceros que traban una relación comercial con la respectiva propiedad horizontal. Dice la DIAN: *“No se puede confundir el sujeto del beneficio fiscal -(P.H.)- con los terceros ajenos a la copropiedad, para quienes la ley tributaria no ha previsto ningún tipo de exoneración. Siendo el IVA un gravamen indirecto a cargo del consumidor de bienes y servicios gravados, el beneficio otorgado a la copropiedad no incide sobre los terceros. Es decir, la propiedad horizontal, al cumplir con sus obligaciones fiscales como responsable del recaudo en nada ve menoscabado su tratamiento preferencial, ni disminuye sus propios recursos”*. Y más adelante agrega la DIAN, al referirse al tratamiento preferencial incluido en la norma demandada: *“...este tratamiento preferencial no incluye las responsabilidades derivadas del desarrollo de actividades comerciales, en donde su intervención la coloca como responsable del impuesto a las ventas, siendo su principal obligación el recaudo y traslado del tributo”*.

### **3.3.2. Universidad del Rosario.**

En la intervención de la Universidad del Rosario, no hay una opinión expresa sobre la solicitud de constitucionalidad condicionada, pero sí se afirma lo siguiente: *“...dentro del régimen jurídico de la propiedad horizontal se aclara que los bienes comunes no esenciales pueden ser objeto de desafectación (Artículos 20 y 21 ídem). En estos términos, los otrora bienes comunes se convierten en bienes particulares de propiedad de la persona jurídica. Es decir, dejan de tener esa calidad fundamental de todos los bienes comunes de la propiedad horizontal: facilitar la existencia, estabilidad, funcionamiento, conservación, seguridad, uso, goce o explotación de los bienes de dominio particular. En estos términos, estos bienes desafectados dejan de reputarse bienes accesorios de los bienes privados horizontales: están al margen del concepto de propiedad horizontal...En suma, las actividades económicas relacionadas con estos bienes desafectados no hacen parte del régimen de propiedad horizontal. Se trata de actividades paralelas y diferentes del desarrollo del objeto social de la respectiva persona jurídica. Por ende, mal podrían reputarse como beneficiarios de lo consignado en el texto demandado”*.

### **3.3.3. Universidad Externado de Colombia**

La norma demandada limita la condición de no contribuyente a las actividades *“propias de su objeto social”*, por lo que resulta inocuo el condicionamiento sugerido por el actor tendiente a que se diferencie el alcance de la exclusión tributaria cuando la sociedad realiza actividades comerciales con los bienes comunes desafectados.

### **3.3.4. Instituto Colombiano de Derecho Tributario**

El condicionamiento de la declaración de exequibilidad planteado no tiene nada que ver con el principio de unidad de materia ya que tal debate no entraña ninguna repercusión respecto de la integridad del texto constitucional: *“...la pretendida modulación de la sentencia que el demandante solicita, no es condición, siquiera remota, para entender como constitucional o inconstitucional la norma acusada”*.

## **4. Concepto del Procurador General de la Nación.**

### **4.1. Cargo por violación del principio de unidad de materia (CP 158).**

Resulta ajustado al principio de unidad de materia que el legislador haya incluido una norma tributaria en el régimen de

propiedad horizontal, en tanto que el disfrute de la vivienda digna está asociado al pago de impuestos.

#### **4.2. Cargo por violación de la prohibición al legislador de conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales (CP 294).**

La exclusión de la propiedad horizontal del pago del impuesto de industria y comercio está justificada, ya que la norma precisa que dicha exclusión se refiere a las actividades propias del objeto social de la sociedad constituida a partir de la propiedad horizontal, actividades que no son propias de dicho gravamen.

La propiedad horizontal busca hacer eficiente el derecho de propiedad de inmuebles de vivienda, mediante la regulación de las zonas comunes, aptas para la convivencia, especialmente en asuntos de seguridad (cerramientos, vigilancia, etc.), sociales, recreativos, deportivos, etc. En el caso de complejos comerciales, esa eficiencia se predica de las zonas comunes aptas para una explotación económica apropiada, especialmente en asuntos de seguridad (cerramientos, vigilancia, prevención de incendios, etc.) y parqueo. A partir de la finalidad del diseño y establecimiento de las zonas comunes, la propiedad horizontal, bien sea de tipo habitacional o comercial, *“realiza actividades propias de su objeto social que implican el cobro por el uso de la copropiedad, sin que esto se constituya, per se, en una actividad económica, precisamente por la finalidad que anima dichos cobros; por ejemplo, el alquiler de salones comunales, de parqueaderos o de locales comerciales (esto último, en casos muy excepcionales y en regímenes de copropiedad de antiguo cuño).”*

Estas actividades buscan obtener recursos para el pago de las expensas comunes a fin de aminorar la carga de los copropietarios. Por ello el legislador estableció que *“[l]a destinación de algunos bienes que produzcan renta para sufragar expensas comunes, no desvirtúa la calidad de persona jurídica sin ánimo de lucro [de naturaleza civil]”*. En la propiedad horizontal de tipo comercial, el cobro de los parqueaderos no es comercial, sino que busca evitar el abuso y mal uso de los mismos. Por ello, si se desvirtúa la naturaleza civil *“de los cobros que establece la persona jurídica propiedad horizontal comercial en relación con las actividades propias de su objeto social, esto terminaría generando un desestímulo en el consumo (menos compradores) y en la promoción del comercio (menos ventas), porque los costos de los impuestos se internalizarían en el precio que pagan quienes hagan uso de la propiedad común, lo cual impactaría negativamente el recaudo del impuesto de industria y comercio.”*

#### **4.3. Solicitud de constitucionalidad condicionada**

La hipótesis de que las zonas comunes se aprovechen con actividades ajenas al objeto social de la persona jurídica de propiedad horizontal no se deriva *“del contenido de la norma demandada sino de su aplicación, lo que, para efectos tributarios en general, debe ser controlado por las autoridades tributarias, especialmente las municipales, con el fin de dar pleno cumplimiento al principio de eficiencia en la materia”*. Debe declararse la exequibilidad de la norma en relación con las actividades propias del objeto social de la sociedad de propiedad horizontal, debido a que tales actividades, por su finalidad, no se consideran comerciales y, por tanto, no pueden constituirse en hecho generador de tal tributo.

#### **4.4. Otras consideraciones.**

La propiedad horizontal está conformada por bienes privados y comunes, dedicados a la vivienda digna de sus propietarios. Sostiene el Procurador que *“el PRECIO de cada unidad que conforma la misma está conformado por el costo de la propiedad privada y el porcentaje de propiedad común inherente a esa propiedad privada, lo que incluye las zonas cedidas.”* Así las cosas, *“cuando cada propietario paga los impuestos que recaen sobre su inmueble que forma parte de la copropiedad, esto incluye el porcentaje tributario de las zonas comunes y cedidas. Por tanto, la pretensión de cobrar impuestos sobre la propiedad horizontal (zonas comunes), iría en contra de los principios tributarios de justicia y equidad porque generaría doble tributación a cargo del contribuyente propietario de la unidad privada lo que, como consecuencia, terminaría afectando el acceso a la vivienda digna y al derecho de propiedad empresarial porque incrementaría los costos de administración de la propiedad común”*.

## **II. CONSIDERACIONES.**

### **1. Competencia.**

La Corte Constitucional es competente para pronunciarse sobre la presente demanda de inconstitucionalidad, formulada por un ciudadano colombiano, contra una disposición vigente contenida en una ley de la República -Ley 675 del 2001- (Constitución Política, artículo 241, numeral 4).

### **2. Problema de constitucionalidad.**

#### **2.1. La disposición demandada.**

El artículo 33 de la Ley 675/01, en la parte demandada, otorga la condición de “*no contribuyente*” de impuestos nacionales e impuesto de industria y comercio a la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, en relación con las actividades propias de su objeto social. Se trata de excluirla de la calidad de sujeto pasivo de tales tributos, respecto de las actividades señaladas. La persona jurídica correspondiente a la propiedad horizontal, según otro aparte no demandado del mismo artículo 33, es de naturaleza civil, sin ánimo de lucro.

#### **2.2. Los cargos que decidirá la sentencia.**

##### **2.2.1. Vulneración del principio de unidad de materia (CP, Art. 158).**

El demandante destaca la materia civil regulada en la ley 675 de 2001 -el régimen de propiedad horizontal- y la contrasta con el contenido tributario de la disposición demandada, expresando razones sobre la carencia de conexidad entre ellas que, a su juicio, conducen al desconocimiento de la regla de unidad de materi. Así, la carga argumental mínima exigida para la procedibilidad de toda demanda de constitucionalidad fue cumplida por el demandante y también se dan por satisfechos los requisitos específicos exigidos por la jurisprudencia constitucional para el cargo de unidad de materia, pues el actor definió con claridad la materia general de la ley, y las razones por las cuales, en principio, la disposición demandada parece ajena a esa temática. Por lo tanto, procede la Corte al estudio de fondo de este cargo.

##### **2.2.2. Desconocimiento de la prohibición al legislador para que conceda exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. (CP, Art. 294)**

La demanda considera que al definir a las personas jurídicas de la propiedad horizontal como *no contribuyentes*, la ley realiza una exoneración del pago de un impuesto equivalente a una exención tributaria, la cual, por versar sobre un tributo de propiedad de las entidades territoriales municipales, deviene inconstitucional. Constatando la procedibilidad del cargo, la Corte fallará de fondo al respecto.

##### **2.2.3. La Corte examinará la solicitud de exequibilidad condicionada realizada por el actor, entendiendo que equivale a una petición de declaración tácita y parcial de inconstitucionalidad, ya que pretende excluir del ordenamiento jurídico una posible opción de interpretación de la norma que se juzga contraria a la Constitución.**

#### **2.3. Formulación del problema de constitucionalidad.**

La Corte decidirá sobre lo siguiente: (i) Viola el principio constitucional de unidad de materi (CP 158) la incorporación de una norma de contenido tributario en una ley que establece el régimen de la propiedad horizontal? (ii) Desconoce la prohibición constitucional de conceder a través de ley exenciones o preferencias de tributos territoriales (CP 294), la no consideración de las personas jurídicas de la propiedad horizontal como contribuyentes del impuesto de industria y comercio -tributo de

propiedad municipal-? (iii) Procede la declaración de exequibilidad condicional -pretensión subsidiaria-, esto es, la constitucionalidad de la disposición demandada bajo el entendimiento de que la exclusión de la calidad de no contribuyente no aplica al destinarse al uso comercial áreas de la propiedad horizontal?

### **3. Vulneración de la regla de unidad de materia -CP 158-. (Cargo 1°).**

#### **3.1. Fin de la regla de 'unidad de materia' y el trámite del artículo 33 -demandado- de la Ley 675 de 2001.**

##### 3.1.1. Finalidad de la regla de 'unidad de materia'.

La Constitución Política -artículo 158- dice, en relación con el trámite de las leyes: *“Todo proyecto de ley debe referirse a una misma materia y serán inadmisibles las disposiciones o modificaciones que no se relacionen con ella (...)”*. Busca la Constitución evitar que en el proceso de formación de las leyes se introduzcan disposiciones extrañas a la materia regulada en ellas, tanto para asegurar la transparencia de la actividad legislativa como para contribuir a la coherencia y sistematicidad del derecho legislado. Específicamente, quiere el Constituyente impedir la introducción de iniciativas sorpresivas, inopinadas o subrepticias en el curso del trámite parlamentario, que dificulten la participación democrática de la representación plural de la voluntad popular y oscurezcan el marco legal de interpretación y aplicación de las normas. En suma, la regla constitucional de la unidad de materia en los proyectos y las leyes propende por un ordenamiento jurídico que preserve tanto la legitimidad institucional como la seguridad jurídica en el sistema normativo.

##### 3.1.2. El trámite del artículo 33 de Ley 675 de 2001.

La disposición demandada -artículo 33 de la ley 675/01- fue incluida en el texto del proyecto de ley presentado al Congreso de la República, y como tal, surtió los cuatro debates parlamentarios hasta convertirse en ley. El texto de la ley, en este artículo, es exactamente igual al texto propuesto desde el momento en que se presentó el proyecto a consideración del Congreso. No se trata, entonces, de una disposición que hubiese sido incorporada sorpresiva o subrepticamente en la citada propuesta legislativa. Por el contrario, desde su publicación, cumplió todas las reglas del trámite de las leyes y tanto la regla de transparencia en el debate democrático y pluralista del Congreso como la coherencia y sistematicidad normativas se han preservado en este caso.

#### **3.2. El concepto de unidad de materia y su alcance en la ley de regulación integral del régimen de propiedad horizontal -Ley 675 de 2001-.**

##### 3.2.1. Concepto de unidad de materia.

El principio de unidad de materia no debe concebirse con un criterio estricto de unicidad temática. Tal ha sido el criterio reiterado de la jurisprudencia de la Corte Constitucional, al considerar que el principio de unidad de materia *“ (...) sólo resulta vulnerado cuando una determinada norma no guarda una relación objetiva y razonable con la temática general y la materia dominante de la ley de la cual hace parte”*. En similar dirección señaló que este entendimiento de la unidad de materia *“se basa en el respeto del principio democrático reflejado en la actividad legislativa, de tal suerte que sólo podrá ser declarada inexecutable la disposición acusada cuando exista una total divergencia entre ella y el tema general regulado en la ley”*. Y continuando en la misma línea jurisprudencial ha sostenido que *“solamente aquellos apartes, segmentos o proposiciones de una ley respecto de los cuales, razonable y objetivamente no sea posible establecer una relación de conexidad causal, teleológica, temática o sistemática con la materia dominante de la misma, deben rechazarse como inadmisibles si están incorporadas en el proyecto o declararse inexecutables si integran el cuerpo de la ley”*.

De lo anterior surgen dos consecuencias. En primer término, que la relación *“objetiva y razonable”* a que hace referencia la sentencia citada, es la conexidad que debe existir entre la *parte* y el *todo*, esto es, entre una disposición demandada y la ley continente, de modo que del contenido particular de la primera se pueda extraer un vínculo causal, teleológico o sistemático con el *“tema general”* o la *“materia dominante”* de la segunda. En segundo lugar, que el respeto al *“principio democrático reflejado en la actividad legislativa”* impone un criterio de interpretación estricto frente a un posible vicio de competencia por

unidad de materia, al punto que sólo ante la “*total divergencia*” sustancial de los contenidos normativos en cuestión puede proceder una declaración de inconstitucionalidad.

Así, el Congreso de la República puede ejercer la potestad legislativa sobre un asunto mediante disposiciones diferentes que regulen aspectos concurrentes del mismo, estableciendo asociaciones lógicas entre supuestos fácticos y consecuencias jurídicas relacionables, y reconociendo relaciones sustanciales de tipo causal, teleológico o sistemático entre normas diversas, sin que puedan divergir totalmente del conjunto normativo que las cohesiona.

### 3.2.2. La Ley 675 de 2001 como regulación integral y sistemática de la propiedad horizontal.

La Ley 675 de 2001 tiene por tema o materia general el régimen de propiedad horizontal, y su objeto es regular esa forma especial de dominio, denominada propiedad horizontal. Comienza por abordar la regulación específica de la persona jurídica que se origina en la constitución de una propiedad horizontal, precisando en su artículo 32, que “*la propiedad horizontal, una vez constituida legalmente, da origen a una persona jurídica conformada por los propietarios de los bienes de dominio particular*”, siendo objeto de esa persona jurídica “*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*”. En 87 artículos, sistemáticamente ordenados y agrupados, la Ley 675 de 2001, se ocupa de fijar unos principios orientadores y hacer unas definiciones conceptuales básicas; de establecer el procedimiento para la constitución del régimen de propiedad horizontal en un edificio o conjunto; de definir las causales y el procedimiento para la extinción de la propiedad horizontal; del procedimiento para la reconstrucción del edificio o conjunto en caso de destrucción o deterioro; de las relaciones jurídicas entre los bienes privados o de dominio particular y la propiedad horizontal; de las reglas sobre los bienes comunes, y su eventual desafectación; de definir el concepto de coeficientes de copropiedad, y sus efectos prácticos en la administración de la propiedad horizontal; del sistema de contribución a las expensas comunes de la misma; de la naturaleza jurídica de la persona jurídica que se deriva de la constitución de una propiedad horizontal; de regular en detalle aspectos del gobierno corporativo de dicha persona jurídica como el funcionamiento de la Asamblea General, la designación y funciones del administrador, la operación del Consejo de Administración, y las calidades y funciones del revisor fiscal; del procedimiento para la solución de conflictos al interior de la propiedad horizontal; de las sanciones, por incumplimiento de obligaciones no pecuniarias y, finalmente, contiene un capítulo especial para una categoría denominada unidades inmobiliarias cerradas.

Como se ve, se trata de un estatuto integral y sistemático de la propiedad horizontal que, por fuerza, abarca normas civiles, comerciales, urbanísticas y contables, prevé reglas procedimentales para la regulación de conflictos entre copropietarios y fija un régimen sancionatorio y restrictivo, regulando tanto el derecho de propiedad como el derecho de participación. En síntesis, una diversidad de disposiciones que apuntan a la estructuración del régimen jurídico de la propiedad horizontal; en particular, de la persona jurídica que surge como consecuencia de su constitución, de quien define su objeto, su naturaleza, la condición de entidad sin ánimo de lucro, la regla de su denominación, la determinación de su domicilio y las reglas detalladas sobre su funcionamiento y órganos de gobierno.

No resulta, entonces, extraño que la misma ley se ocupe también de la calidad tributaria de dicha persona jurídica. Al definir que la persona jurídica que se origina en la constitución de la propiedad horizontal “*tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio*”, el Legislador está simplemente refiriéndose a otro aspecto inherente a esa persona jurídica: su situación en el régimen impositivo nacional y local, esto es, sus atributos tributarios. En una ley, como la 675 de 2001, con pretensión de integralidad jurídica respecto de la propiedad horizontal, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica especial que surge de ella es enteramente compatible con la materia general de que se ocupa.

### 3.3. La unidad de materia en la jurisprudencia constitucional frente a la diversidad normativa de la ley 675 de 2001.

3.3.1. La Corte Constitucional ya ha abordado el problema de la unidad de materia en la Ley 675 de 2001 y ha considerado que el carácter integral y sistémico de la regulación que contiene, permite que en su texto se admitan disposiciones que parecerían, en principio, ser ajenas al tema principal de la misma. En la sentencia C-153 de 2004, se le planteó a la Corte la cuestión de si el artículo 30 de la Ley 675 de 2001, que regula el régimen de los intereses de mora cuando hay retardo en el pago de las

expensas comunes de la propiedad horizontal, vulneraba el principio de unidad de materia, por cuanto, a juicio del demandante, se trataba de una modificación a los Códigos Civil y de Comercio que no podía hacerse en una ley sobre el régimen de propiedad horizontal. La Corte desestimó el cargo, por considerar que *“bien podía el legislador en ejercicio de su potestad de configuración para regular esta materia fijar el monto de los intereses de mora causados en caso de incumplimiento de esa específica obligación con la copropiedad de acuerdo con los principios que la rigen particularmente a partir de la Constitución de 1991 sin que ello signifique que al hacerlo esté alterando las reglas aplicables en materia civil o en materia comercial y mucho menos derogando o modificando las normas del Código Civil o del Código de Comercio”*.

3.3.2. En un antecedente aún más pertinente, la sentencia C-944 de 2003, la Corte se pronunció sobre la posible vulneración del principio de unidad de materia originado en el párrafo primero del artículo 16 de la Ley 675 de 2001, que dice: *“De conformidad con lo establecido en el inciso 2° del presente artículo, el impuesto predial sobre cada bien privado incorpora el correspondiente a los bienes comunes del edificio o conjunto, en proporción al coeficiente de copropiedad respectivo”*. La demanda consideraba que la regulación del impuesto predial, en lo que toca con las propiedades horizontales, era extraña al objeto de la ley de propiedad horizontal, pero la Corte, aplicando los criterios reiterados de la jurisprudencia, no aceptó el cargo, por las siguientes razones:

“Para la Corte este cargo no prospera por una razón elemental: como se advirtió en el punto 3 de esta providencia, la norma acusada no establece ni decreta un impuesto a la propiedad inmueble, sino que traza pautas, regulaciones, orientaciones generales al impuesto predial. Además, existe la relación directa entre el título y los objetivos de la Ley y la norma acusada, en cuanto establece, para efectos del impuesto predial, que se incorporen los bienes comunes del edificio, en proporción al coeficiente de copropiedad.

Obsérvese que los conceptos a los que alude la disposición acusada corresponden a los regulados en la Ley 675 de 2001, como son: bienes comunes y coeficiente de copropiedad, frente a la obligación de los propietarios de contribuir a los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad, según impone el artículo 95, numeral 9. Por lo tanto, tiene la relación necesaria que el legislador regule en la ley de propiedad horizontal, lo inherente a las áreas que deben tenerse en cuenta de la propiedad privada y de las áreas comunes, para efectos tributarios, y, al hacerlo en proporción al coeficiente de copropiedad, se cumplen los conceptos de justicia y equidad.”

3.3.3. En estos dos casos -el relativo al régimen de los intereses de mora cuando hay retardo en el pago de las expensas comunes de la propiedad horizontal y el relacionado con precisiones sobre el impuesto predial de los bienes privados de una propiedad horizontal- la Corte entendió que la Ley 675 de 2001 aborda íntegra y sistemáticamente la regulación de una categoría jurídica -la propiedad horizontal-, siendo constitucionalmente admisible que se incluyan disposiciones de tipo civil, comercial o incluso tributario, siempre que se mantenga la conexión con dicho eje temático. Quiere esto significar que, para la Corte, la coexistencia de normas civiles y comerciales de propiedad horizontal con disposiciones tributarias integradas al mismo régimen en una misma ley, es perfectamente compatible con la regla de unidad de materia que establece la Constitución.

#### **3.4. La unidad de materia en el caso de normas tributarias incluidas en leyes cuyo objeto principal no es tributario.**

3.4.1. La demanda implícitamente parte de la existencia una subregla constitucional según la cual todas las normas de carácter tributario deben incorporarse en un estatuto único comprensivo de la materia; en otros términos, que no le es dado al Legislador incluir normas de carácter tributario en cuerpos normativos cuyo objeto principal sea diferente. Tal supuesto es infundado. En primer término, la materia tributaria no ha sido constitucionalmente preasignada a determinado tipo de forma legal, como pudiera ser el caso de contenidos propios de leyes orgánicas o estatutarias, entre otras; en segundo término, el Estatuto Tributario -al que acude el demandante- en su propio encabezado se limita a la regulación de tributos administrados por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales; finalmente, son numerosas las normas legales -diferentes al Estatuto Tributario- que se ocupan de sectores o subsectores económicos o sociales y les crean la correspondiente contribución parafiscal, o de tributos del orden territorial -el propio DL 1333 de 1986 sobre el impuesto de industria y comercio-, sin que hayan sido objeto de juicio de inexecutableidad.

3.4.2. Expresamente, la Corte se ha pronunciado en relación con la constitucionalidad de normas tributarias incorporadas en leyes cuya materia principal no es de naturaleza tributaria.

En sentencia C-352 de 199, la Corte consideró que el establecimiento de una contribución parafiscal en la ley que creó la Empresa Colombiana de Gas y el Viceministerio de Hidrocarburos, no vulnera el principio de unidad de materia, debido a la plena vinculación de la disposición tributaria con los objetivos y el contenido general de la ley que la incluye. Dijo la Corte que *“los asuntos que contemplan las normas acusadas concurren a dar unidad a un fin común como es el de regular y organizar la operación y explotación comercial del transporte de gas natural, dentro de un sistema integral de servicio a nivel nacional”*.

En la sentencia C-433 del 2000, la Corte declaró exequible una norma que autoriza a los Concejos Municipales a imponer recargos o sobretasas a los impuestos municipales, para financiar la actividad de los bomberos, en el marco de una ley (la 322 de 1996) que crea el Sistema Nacional de Bomberos de Colombia. Para la Corte, *“la autorización tributaria prevista guarda evidente relación con el sistema nacional de bomberos, que es el tema predominante en la Ley 322 de 1996. Es algo natural y necesario, en la disposición legal que estructura las reglas básicas sobre dicho servicio, que se estatuyan los medios de obtención de recursos para el sostenimiento y desarrollo de las organizaciones que lo tienen a cargo, ya que la operatividad misma de los cuerpos de bomberos depende de unas fuentes de financiación legalmente aseguradas.”*

La sentencia C-886 de 2002, por el contrario, ejemplifica la falta de conexidad entre el tema general de una ley y algunas disposiciones tributarias en ella contenida. La Corte encontró que todo el componente tributario de la ley violaba el principio de unidad de materia, pues no hacía parte del texto original de la ley ni de sus propósitos explícitos, y se había incorporado al texto tan sólo en los últimos debates. Es el clásico caso del denominado 'mico' legislativo, esto es, aquella disposición introducida sorpresiva o subrepticamente en el trámite de las leyes para eludir el debate democrático propio de los proyectos de ley.

El problema específico de las normas tributarias en los planes de desarrollo también ha sido estudiado por la Corte. En la Sentencia C-305 de 200, declaró inexecutable el artículo 126 de dicha ley, que contenía un incentivo tributario para el sector asegurador, por violación del principio de unidad de materia. A juicio de la Corte, *“del beneficio tributario aludido no se obtiene como consecuencia inmediata que las aseguradoras se presten a otorgar las pólizas, para lo cual mantienen libertad contractual, ni menos aun que se consiga la ampliación de la mencionada infraestructura nacional. En tal virtud no existe una relación de conexidad directa e inmediata, exigida para que se satisfaga el requerimiento de unidad de materia”*. Y en la sentencia C-801 de 2008, conoció de una demanda contra otras disposiciones tributarias contenidas en el Plan de Desarrollo 2007-2010 y las declaró exequibles, por considerar que tenían una conexión temática clara con los objetivos y programas de ese plan. Aunque el principio de unidad de materia tiene unas características específicas y particulares cuando se aplica a los planes de desarrollo, que no es del caso aquí reseñar, lo que sí interesa de estas dos sentencias para efectos del presente análisis, es que, vistas en su conjunto, ratifican la posibilidad de incluir normas tributarias en leyes de carácter no tributario -planes de desarrollo-, siendo en todo caso necesario analizar la conexidad específica de aquellas con éstas, en cada caso concreto, análisis casuístico puede dar lugar a fallos disímiles de constitucionalidad, como sucedió en estas dos sentencias.

En la Sentencia C-1177 del 200, la Corte declaró exequible la eliminación de un beneficio parafiscal que favorecía a las universidades privadas, incluido en la Ley 789 de 2002, cuyo objeto era dictar normas para apoyar el empleo, ampliar la protección social y modificar algunos artículos del Código Sustantivo del Trabajo. La Corte consideró que había una estrecha relación entre la eliminación de la prerrogativa parafiscal relacionada con los aportes al SENA de las universidades privadas y el objeto principal de la ley. *“Las normas que regulan aspectos relacionados con políticas de parafiscalidad o de fomento, como es el caso de la norma impugnada, pueden estar contenidas en ordenamientos legales de orientación no tributaria -o viceversa- sin violar el principio de unidad de materia, siempre que guarden relación con la temática general o dominante de la ley”*, dijo la Corte.

En la Sentencia C-124 de 2006, la Corte examinó una demanda por violación del principio de unidad de materia contra una norma de carácter tributario incluida en la Ley 964 de 2005, cuyo objeto era dictar normas generales y señalar en ellas los objetivos y criterios a los cuales debe sujetarse el Gobierno Nacional para regular las actividades de manejo, aprovechamiento e inversión de recursos captados del público que se efectúen mediante valores. La Corte encontró exequible la disposición tributaria pues la entendió consistente con los objetivos generales de la Ley de Valores. *“Se está”*, según la Corte, *“ante una norma que se inserta de manera lógica y armónica dentro del contenido y objetivos fijados por el Legislador para regular el*

*mercado de valores y en ese sentido mal puede entenderse vulnerado el principio de unidad de materia”.*

Por el contrario, en la sentencia C-457 de 2006, la Corte conoció de una demanda contra artículos tributarios incluidos en una ley anual de presupuesto (la Ley 988 de 2005), y concluyó que se violaba el principio de unidad de materia, pues no había conexidad entre los alcances constitucionales de la Ley Anual de Presupuesto, y estas concretas disposiciones tributarias. La norma acusada, sentenció, “*no guarda una relación directa con el conjunto normativo de dicha ley, sino que entra a regular una materia diferente*”.

3.4.3. Este repaso de la jurisprudencia de la Corte Constitucional pone de presente que la inclusión de una norma tributaria en un cuerpo normativo esencialmente no tributario no es, en sí misma, un defecto que vulnera el principio de unidad de materia. En cada caso concreto, dependiendo del contenido de la norma tributaria, de la forma en que fue incluida en la respectiva ley y, especialmente, de su relación temática, teleológica, sistemática o material con el cuerpo normativo al que pertenece, existirá o no vulneración del principio de unidad de materia, concordando con las reglas genéricas de interpretación de la unidad de materia ya presentados (punto 3.2.1). Por el contrario, los precedentes de exequibilidad citados, muestran que no toda norma tributaria ha de estar contenida en un mismo cuerpo de ley, sea el estatuto tributario u otro, y que no existe incompatibilidad necesaria entre una regulación tributaria específica con una regulación general de una materia legislada. En suma, es constitucionalmente viable la coexistencia de disposiciones tributarias con otras materias desarrolladas como objeto principal en las leyes que las contienen.

### **3.5. Conclusión sobre el cargo de violación del artículo 158 de la Constitución por vulneración del principio de unidad de materia.**

3.5.1. En relación con los fines de la unidad de materia, la disposición demandada no desconoce las reglas de transparencia propias del debate democrático del Congreso en el trámite de las leyes, al haber sido incluida en el texto del proyecto de ley al momento de su presentación y formado parte del mismo a lo largo de los cuatro debates constitucionales antes de convertirse norma de la Ley 675 de 2001.

3.5.2. La Corte Constitucional, en reiteradas ocasiones, afirmó la existencia de unidad de materia entre la temática normativa desarrollada en la Ley 675 de 2001 -el régimen de propiedad horizontal- y algunas de sus disposiciones relativas a cuestiones civiles, comerciales y aún tributarias, declarando la exequibilidad de éstas por la coincidencia de sus contenidos con el eje temático de la ley.

3.5.3. Adicionalmente, la jurisprudencia de la Corte Constitucional ha reiterado que la inclusión de una norma tributaria en un cuerpo normativo esencialmente no tributario no es, en sí misma, un defecto que vulnera el principio de unidad de materia. Por el contrario, la jurisprudencia citada muestra que no toda norma tributaria ha de estar contenida en un mismo cuerpo de ley, y que no existe incompatibilidad necesaria entre la regulación tributaria específica y otra materia legislada como tema dominante en la misma ley.

3.5.4. Existe entre el tema general de la Ley 675 de 2001 y el contenido de la disposición demandada -su artículo 33- una relación “*objetiva y razonable*”, en virtud de la conexidad, principalmente sistemática, del régimen general de propiedad horizontal con la materia jurídico-tributaria aplicable a la persona jurídica que emerge de la constitución de una propiedad horizontal. En efecto, parte del estatuto de esta persona jurídica consiste en la definición de su régimen tributario, al lado de aspectos civiles, comerciales y procedimentales del mismo; tratándose de una ley que busca abarcar íntegramente la normativa legal de la propiedad horizontal, la regulación de la condición tributaria de la persona jurídica especial que surge de ella es enteramente compatible con dicha materia general. Por eso, no sólo se descarta aquella “*total divergencia*” sustancial de los contenidos normativos que fundamenta una declaración de inconstitucionalidad por faltar a la unidad normativa, sino que se afirma la conexidad temática y sistémica entre el régimen de propiedad horizontal regulado predominantemente en la Ley 675 de 2001 y la determinación de la persona jurídica emergente de la propiedad horizontal como sujeto no contribuyente de los tributos ya relacionados.

3.5.5. Por lo anterior, el primer cargo de la demanda, relativo a la posible vulneración del principio de unidad de materia, no

prospera.

#### **4. Cargo relativo a la violación de la prohibición al legislador para que conceda exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales**

##### **4.1. El impuesto de industria y comercio, tributo municipal.**

4.1.1. El artículo 294 de la Constitución establece que *“La ley no podrá conceder exenciones ni tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. Tampoco podrá imponer recargos sobre sus impuestos salvo lo dispuesto en el artículo 317”*. El fragmento demandado, por su parte, dice que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, *“así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”*.

El impuesto de industria y comercio es un tributo de propiedad territorial. Su regulación básica está contenida en el Decreto Ley 1333 de 1986, por el cual se expide el Código de Régimen Municipal, que en su artículo 172 determina que el de industria y comercio es un impuesto de los municipio y el Distrito Especial de Bogotá, y a partir del artículo 195, define sus elementos constitutivos

4.1.2. A juicio del demandante, cuando la parte acusada del artículo 33 de la Ley 675 de 2001 determina que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal tiene la calidad de no contribuyente del impuesto de industria y comercio, está violando la disposición constitucional contenida en el artículo 294 de la Carta, que impide al legislador conceder exenciones o tratamientos tributarios preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales. El problema de constitucionalidad consiste en determinar si la no inclusión de dicha persona jurídica como contribuyente de este tributo, constituye o no una exención o un tratamiento tributario preferencial de los que la Constitución prohíbe al Legislador otorgar.

##### **4.2. La jurisprudencia de la Corte Constitucional sobre el artículo 294 de la Constitución.**

4.2.1. En la sentencia C-177 de 1996, la Corte conoció de una demanda contra el parágrafo del artículo 208 del Decreto Ley 1333 de 1986, que decía: *“La Caja de Crédito Agrario, Industrial y Minero y la Financiera Eléctrica Nacional, no serán sujetos pasivos del impuesto de Industria y Comercio”*. La Corte declaró inexecutable esta disposición, por considerar que, tratándose de una norma de rango legal, no podía introducir una exención respecto del impuesto de industria y comercio, que es un tributo de propiedad de los municipio. En cambio, en la sentencia C-521 de 1997, la Corte conoció de una demanda contra disposiciones legales que prohibían a los municipios y departamentos gravar las loterías, declarándolas exequibles por considerar que tal limitación no constituía exención o tratamiento preferencial -de los prohibidos al legislador en relación con los tributos territoriales-, sino la delimitación general y abstracta de los elementos del tributo, en este caso del sujeto pasivo, para lo cual el Legislador se halla plenamente facultado. En el mismo sentido, y también sobre los juegos de suerte y azar, se pronunció en la sentencia C-1191 de 2001. Y en la misma dirección, la sentencia C-229 de 2003 consideró exequibles disposiciones del Código de Minas contenidas en la Ley 685 de 2001 que prohibían gravar con impuestos departamentales o municipales ciertas actividades mineras, pues consideró que el legislador no estaba estableciendo una exención: no estaba eximiendo a un grupo de contribuyentes del pago de una obligación tributaria existente -ámbito que le corresponde a las asambleas y concejos- sino que, precisamente, les estaba prohibiendo a las entidades territoriales gravar determinadas actividades, impidiendo de este modo el surgimiento mismo de la obligación.

Llama la atención la sentencia C-992 de 2004. En ella, la Corte se pronunció sobre una demanda contra un literal del artículo 7º de la Ley 56 de 1981, que estableció que *“...las entidades públicas que realicen obras de acueductos, alcantarillados, riegos, o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica, no pagarán impuestos de industria y comercio”*. Después de extenso análisis, la Corte consideró que esta disposición no estaba introduciendo una exención sobre el impuesto de industria y comercio a favor de tales entidades, sino haciendo una precisión sobre el hecho gravable que éstas eventualmente

realizan y que se consideran ajenas a este tipo de tributos al no tratarse de actividades industriales, comerciales o de servicio

4.2.2. Esta revisión de la jurisprudencia de la Corte permite avanzar lo siguiente. (i) Mientras en la C-177/96 la Corte asimiló la exclusión de algunas personas jurídicas públicas de la condición de sujetos pasivos del impuesto de industria y comercio a una exención practicada en tributo municipal -y en consecuencia inexecutable-, en la C-521/97 consideró que otra exclusión similar respecto de las loterías -expresada en la prohibición de tenerlas por sujeto pasivo- no equivalía a beneficio tributario o exención. (ii) En la C-922/04 introduce una variante pertinente: no solo reivindica la potestad del Legislador para definir los sujetos pasivos de los tributos, nacionales o locales, de conformidad con los artículos 150.12 y 338 de la Constitución, sino que destaca la constitucionalidad de la exclusión de hechos gravables ajenos a la actividad económica regulada por el impuesto de industria y comercio. (iii) En las sentencias aquí reseñadas, la Corte declaró exequibles las disposiciones legales que, a su juicio, precisan o definen el hecho gravable y los sujetos pasivos, pero removió del ordenamiento jurídico las disposiciones que excluyeron de la calidad de contribuyentes a personas que en principio, según los elementos del tributo previamente definidos, estaban obligadas a contribuir.

### **4.3. Conclusión sobre la constitucionalidad del aparte demandado del artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en relación con el artículo 294 de la C.P..**

4.3.1. El artículo 33 de la Ley 675 de 2001, en el aparte demandado atribuye la condición de no contribuyente a las personas jurídicas originadas en las constituciones de propiedad horizontal, *“en relación con las actividades propias de su objeto social”*.

4.3.2. Al margen del artículo 33 de la ley 675/01, las normas generales sobre el impuesto de industria y comercio señalan que, en todo caso, la persona jurídica que nace de una propiedad horizontal no estaría obligada a este tributo.

En efecto, el objeto de esta persona jurídica, según el artículo 32 de la ley citada, es *“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”*; y la persona jurídica, es, además, según el artículo 33 de la misma ley, *“de naturaleza civil, sin ánimo de lucro”*.

Tal objeto social y la naturaleza civil y sin ánimo de lucro referidos, excluyen a la persona jurídica originada en una propiedad horizontal de la definición general del hecho gravable del impuesto de industria y comercio, establecido en los artículos 195 y subsiguientes del Decreto 1333 de 1985: *“Artículo 195: El impuesto de industria y comercio recaerá, en cuanto a materia imponible, sobre todas las actividades comerciales, industriales y de servicio que se ejerzan o realicen en las respectivas jurisdicciones municipales, directa o indirectamente, por personas naturales, jurídicas o por sociedades de hecho, ya sea que se cumplan en forma permanente u ocasional, en inmuebles determinados, con establecimientos de comercio o sin ellos”*. Y la persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, como lo indica su objeto social, no realiza actividades ni industriales, ni comerciales, ni de servicio.

Respecto de las primeras, el artículo 197 del Decreto 1333 de 1986 las define así: *“Para los fines aquí previstos se consideran actividades industriales las dedicadas a la producción, extracción, fabricación, confección, preparación, transformación, reparación, manufactura y ensamblaje de cualquier clase de materiales o bienes”*. Las comerciales, por su parte, se definen en el artículo 198 del mismo cuerpo normativo en los siguientes términos: *“Se entienden por actividades comerciales, las destinadas al expendio, compraventa o distribución de bienes o mercancías, tanto al por mayor como al por menor, y las demás definidas como tales por el Código de Comercio siempre y cuando no estén consideradas por el mismo Código o por este Decreto, como actividades industriales o de servicios”*. Y el artículo 199 define la actividad de servicios de la siguiente manera: *“Son actividades de servicios las dedicadas a satisfacer necesidades de la comunidad mediante la realización de una o varias de las siguientes actividades: expendio de bebidas y comidas; servicio de restaurante, cafés, hoteles, casas de huéspedes, moteles, amoblados, transporte y aparcaderos, formas de intermediación comercial, tales como el corretaje, la comisión, los mandatos y la compraventa y administración de inmuebles; servicios de publicidad, interventoría, construcción y urbanización, radio y televisión, clubes sociales, sitios de recreación, salones de belleza, peluquería, portería, servicios*

*funerarios, talleres de reparaciones eléctricas, mecánicas, automoviliarias y afines, lavado, limpieza y teñido, salas de cine y arrendamiento de películas y de todo tipo de reproducciones que contenga audio y video, negocios de montepíos y los servicios de consultoría profesional prestados a través de sociedades regulares o de hecho”.*

Una simple confrontación entre el objeto social de la persona jurídica originada en la propiedad horizontal y las actividades industriales, comerciales y de servicios que dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria en el impuesto de industria y comercio, tal y como las define la norma vigente que regula este tributo, llevaría a la conclusión de que esta persona jurídica específica no está contemplada como sujeto pasivo del impuesto.

Subsiste una inquietud consistente en que en el Decreto 1333 de 1986 no existe norma expresa que excluya a esas personas jurídicas de dicho impuesto. No podía existir, porque este Decreto Ley compila normas tributarias contenidas en varias leyes, entre ellas la Ley 14 de 1983, época en la cual aún no se había dotado de personería jurídica a las propiedades horizontales.

4.3.4 La constitucionalidad de la no inclusión de las personas jurídicas originadas en la propiedad horizontal, en cuanto realizadoras de actividades propias de su objeto social -y no de otras-, guarda similitud con el caso que estudió la Corte en la Sentencia C-992 de 2004. En dicho caso concluyó que la disposición que excluyó a las entidades públicas que realizan obras de acueducto, alcantarillado y riego del pago del impuesto de industria y comercio resultaba exequible, por considerar que “...*existen dudas sobre si la realización de obras de acueductos, alcantarillados, riegos o simple regulación de caudales no asociada a generación eléctrica realmente caen o no bajo ese hecho gravable, pues no es claro que esas actividades puedan ser calificadas como industriales, comerciales o de servicios...*”. En este caso, la norma acusada expulsó del tributo un hecho gravable, radicado en cabeza de personas determinadas, que resultaba incompatible con el tipo de comportamientos susceptibles de generar el impuesto de industria y comercio.

En el análisis que nos ocupa, el Legislador no está excluyendo a una persona jurídica que, por su naturaleza y objeto social, deba ser sujeto pasivo del impuesto de industria y comercio, sino a un ente de derecho de naturaleza civil y sin ánimo de lucro, “*en relación con las actividades propias de su objeto social*”, las cuales, difieren esencialmente de las actividades de índole industrial, comercial o de servicios.

4.3.5 De otra parte, la inclusión de las personas jurídicas originadas en la propiedad horizontal como contribuyentes del impuesto de industria y comercio por razón de las actividades propias de su objeto social, vulneraría los principios de equidad tributaria. En efecto, el artículo 95 de la Constitución consagra entre los deberes de la persona y el ciudadano el “*contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad*”. Nada resultaría más injusto e inequitativo que practicar exacciones por concepto de industria y comercio, respecto de personas y actividades ajenas a las actividades enderezadas a la generación de riqueza y lucro como las industriales, comerciales y de servicios.

4.3.6. En suma, la disposición demandada no establece una exención en la condición de contribuyente de una persona jurídica surgida de la propiedad horizontal, sino la exclusión de las actividades que corresponde realizar a éstas, de la calidad de hecho gravable del impuesto de industria y comercio. Exclusión fundada, además, en razones de justicia y equidad.

Así, el cargo relacionado con la posible vulneración del artículo 294 de la Constitución, no prospera.

## **5. Solicitud de constitucionalidad condicionada.**

5.1. Al no prosperar ninguno de los dos cargos principales de la demanda, procede el análisis de la solicitud subsidiaria presentada por el demandante, y respaldada en la intervención de la DIAN, en el sentido de que se declare que el fragmento demandado es constitucional “*bajo en entendido de que la explotación comercial de las áreas desafectadas está por fuera del atributo de “no contribuyente de impuestos nacionales y de industria y comercio”*”. La Corte se pronunciará sobre esta solicitud de constitucionalidad condicionada porque se presentó como subsidiaria en relación con los cargos principales, y porque en realidad constituye una solicitud de inexecutable parcial.

5.2. La Corte considera que no es necesario ni procedente proferir un fallo de constitucionalidad condicionada, por cuanto la

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

El propio artículo 33 de la Ley 675 de 2001 precisa que la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal “*tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986*”. Por lo tanto, aún sin cumplir el proceso de desafectación regulado en la misma ley, si esa persona jurídica realiza actividades ajenas a su objeto social (“*administrar correcta y eficazmente los bienes y servicios comunes, manejar los asuntos de interés común de los propietarios de bienes privados y cumplir y hacer cumplir la ley y el reglamento de propiedad horizontal*”), pierde, por ese sólo hecho, tal calidad. Será competencia de las autoridades tributarias nacionales y municipales, en relación con los tributos nacionales en el primer caso, y con el de industria y comercio, en el segundo, determinar, en cada caso concreto, si una persona jurídica originada en la constitución de una propiedad horizontal, realiza actividades ajenas a su objeto social, las que serían materia de gravamen. De no ser así, las propiedades horizontales contarían con una ventaja tributaria injustificada en relación con otras personas jurídicas que se dedican al mismo tipo de actividad lucrativa, comercial, industrial o de servicios, o explotan de la misma manera privada bienes semejantes; y quienes trabaren relaciones comerciales con ellas gozarían también de una ventaja injustificada en comparación con el universo de quienes establecen cotidianamente relaciones comerciales con otras categorías de personas jurídicas.

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

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

(ii) Esta calidad de no contribuyente sólo se predica en relación con las actividades propias de su objeto social. Así lo dice expresamente el artículo 33 de la ley 675 de 2001. De realizar actividades ajenas a su objeto social, la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal pierde su calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, y del impuesto de industria y comercio. Esto es cierto, aún si no se ha surtido el proceso de desafectación regulado en los artículos 20 y 21 de la Ley 675 de 2001.

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

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

## **6. Conclusión general.**

La expresión “*y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto*”

1333 de 1986”, contenida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001, es exequible, por cuanto, no obstante ser una norma de carácter tributario, guarda estrecha relación temática y sistémica con el tema general de la Ley que la contiene, por lo que no viola el principio de unidad de materia consagrado en el artículo 158 de la Constitución. Tampoco constituye una vulneración de la prohibición contenida en el artículo 294 de la Constitución, que impide al legislador conceder exenciones o tratamientos preferenciales en relación con los tributos de propiedad de las entidades territoriales, porque el aparte demandado no consagra una exención, sino que establece una regla de no sujeción al impuesto de industria y comercio.

### **III. DECISIÓN.**

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

#### **RESUELVE:**

**Primero.** Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, la expresión “y tendrá la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, así como del impuesto de industria y comercio, en relación con las actividades propias de su objeto social, de conformidad con lo establecido en el artículo 195 del Decreto 1333 de 1986”, contenida en el artículo 33 de la Ley 675 de 2001.

Notifíquese, comuníquese, cópiese, publíquese e insértese en la Gaceta de la Corte Constitucional, cúmplase y archívese el expediente.

**NILSON PINILLA PINILLA**  
Presidente

**MARÍA VICTORIA CALLE CORREA**  
Magistrada

**MAURICIO GONZÁLEZ CUERVO**  
Magistrado  
*Aclaración de voto*

**JUAN CARLOS HENAO PÉREZ**  
Magistrado

**GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO**  
Magistrado

**JORGE IVÁN PALACIO PALACIO**  
Magistrado

**JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB**  
Magistrado  
*Aclaración de voto.*

**HUMBERTO ANTONIO SIERRA PORTO**  
Magistrado  
*Salvamento de voto*

**LUÍS ERNESTO VARGAS SILVA**  
Magistrado

**MARTHA VICTORIA SÁCHICA MÉNDEZ**  
Secretaria General

[www.secretariasenado.gov.co](http://www.secretariasenado.gov.co)