

100202208-1124

Bogotá, D.C., 2 de agosto de 2023

Señores
CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Análisis de las solicitudes de reconsideración del Concepto 002211 - interno 224 de febrero 24 de 2023 (Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022)

Tema: Impuesto de timbre nacional
Descriptor: Causación
Fuentes formales: Artículo 338 de la Constitución Política
Artículos 102 y 519 del Estatuto Tributario

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 55 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las peticiones de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina en materia tributaria, aduanera o de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la Entidad.

Mediante diferentes solicitudes allegadas a este Despacho se ha solicitado la reconsideración del Concepto 002211 - interno 224 de febrero 24 de 2023 (Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022), en concreto, el siguiente aparte:

3. ¿Qué alcance tiene la expresión «enajenación a cualquier título»? ¿Qué actos no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto?

Reiterando lo señalado en el Oficio 006184 del 12 de marzo de 2019, «se debe entender el término enajenación en su sentido natural y obvio; es decir, como aquella actuación por medio de la cual se transfiere la propiedad de un bien sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito».

(...)

(...) se considera que la transferencia de la propiedad de un inmueble en el marco de una fiducia mercantil constituye una enajenación para efectos del Impuesto, al no existir disposición de orden tributario que disponga lo contrario para efectos fiscales. Precisamente, los artículos 1226 y 1233 del Código de Comercio prevén:

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

«ARTÍCULO 1226. <CONCEPTO DE LA FIDUCIA MERCANTIL>. La fiducia mercantil es un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o mas bienes especificados a otra, llamada fiduciario, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir una finalidad determinada por el constituyente, en provecho de éste o de un tercero llamado beneficiario o fideicomisario.

(...)

ARTÍCULO 1233. <SEPARACIÓN DE BIENES FIDEICOMITIDOS>. Para todos los efectos legales, los bienes fideicomitidos deberán mantenerse separados del resto del activo del fiduciario y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios, y forman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad contemplada en el acto constitutivo.» (subrayado fuera de texto)

Lo anterior, para que en su lugar:

1. “(...) se concluya que el aporte de un inmueble a un patrimonio autónomo, así (sic) como su restitución, no constituyen enajenación y por tanto no están sujetas al impuesto de timbre” (subrayado fuera de texto). Esto, por cuanto la definición proporcionada por la Subdirección de Normativa y Doctrina sobre “enajenación” omite tener en cuenta las reglas establecidas por la normativa civil y comercial referente al perfeccionamiento de la enajenación.
2. “(...) aclarar que en aplicación del principio de transparencia fiscal y al tratarse de una operación neutra, en los contratos de fiducia mercantil no se causa el impuesto de timbre, sin importar la cuantía de los mismos” (subrayado fuera de texto); principio que está consagrado en el artículo 102 del Estatuto Tributario y que regula -precisamente- el tratamiento tributario de las fiducias mercantiles.

Sobre el particular, esta Dirección considera:

El artículo 519 del Estatuto Tributario dispone en su inciso 3° y parágrafo 3°:

ARTICULO 519. BASE GRAVABLE EN EL IMPUESTO DE TIMBRE NACIONAL.

(...)

<Inciso modificado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> Tratándose de documentos que hayan sido elevados a escritura pública, se causará el impuesto de timbre, en concurrencia con el impuesto de registro, siempre y cuando no se trate de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto a este impuesto, o naves, o constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos. En el caso de constitución de hipoteca abierta, se pagará este impuesto sobre los respectivos documentos de deber.

(...)

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN

PARÁGRAFO 3o. <Parágrafo adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022. El nuevo texto es el siguiente:> A partir del año 2023, la tarifa del impuesto para el caso de documentos que hayan sido elevados a escritura pública tratándose de la enajenación a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT, la tarifa se determinará conforme con la siguiente tabla:

(...) (subrayado fuera de texto)

En lo que se refiere a la enajenación, en el pronunciamiento objeto de disenso se retomó una definición que surge de una interpretación gramatical de la Ley.

De hecho, valga traer a colación lo señalado en el Concepto 006453 - interno 622 de mayo 30 de 2023 (Adición al Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022):

3.1. ¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito de bienes inmuebles, solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto?

Como fuera explicado en el punto anterior, la expresión «enajenación a cualquier título», de que tratan tanto el inciso 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario como el parágrafo 3° de esta misma norma, comprende las transferencias a título gratuito.

Además del Oficio 006184 del 12 de marzo de 2019, también refuerza esta conclusión la sentencia del 25 de mayo de 2017, Radicación No. 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436) del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, aun cuando el análisis efectuado en esta providencia versó sobre el artículo 24 del Estatuto Tributario, ya que, al final de cuentas, la interpretación se sustentó en lo ordenado por el artículo 28 del Código Civil (significado de las palabras) que también gobierna la interpretación del citado artículo 519:

«El concepto de enajenación (...) debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello.” De otra parte, la precisión en cuanto a que tal enajenación, puede hacerse a cualquier título, es muestra inequívoca de que la norma no excluye ningún negocio jurídico, es decir, que no interesa si se hace a título gratuito u oneroso, pues lo determinante, se insiste, es que la operación produzca un traslado del dominio.

(...)» (subrayado fuera de texto)

Ahora, atendiendo al principio de legalidad tributaria, consagrado en el artículo 338 de la Constitución Política, esta Entidad debe respetar los límites establecidos por la Ley en su interpretación y aplicación. De allí que se deba acatar el tenor literal del artículo 519 del Estatuto Tributario, de conformidad con el cual la enajenación a cualquier título de inmuebles (o, en otras palabras, el traslado de su dominio) comprende la transferencia de la propiedad que de éstos se lleva a cabo a un patrimonio autónomo como consecuencia de la celebración de una fiducia mercantil (cfr. artículos 1226 y 1233 del Código de Comercio); agregando, al respecto, que no existe disposición de orden tributario que no asimile dicha operación a una enajenación para efectos fiscales, como ocurre en otros

casos.

Es por ello que, en el contexto analizado, no se puede concluir otra cosa diferente a la causación del impuesto de timbre nacional, en tanto el valor del inmueble “sea igual o superior a veinte mil (20.000) UVT” y no haya sido sujeto a este impuesto, cuando se eleve a escritura pública el documento que contiene su enajenación, independientemente del modo y/o título que tengan lugar.

No sobra anotar que “El principio de legalidad resulta especialmente relevante frente a la seguridad jurídica, en la medida en que es a través de la efectividad de este principio que los ciudadanos pueden conocer el contenido de sus deberes económicos con el Estado, y de esta forma, se garantiza el debido proceso cuando la existencia de reglas precisas permite la previsibilidad de las decisiones de los jueces y la administración” (subrayado fuera de texto) (cfr. Sentencia C-147/21 de la Corte Constitucional, M.P. Alejandro Linares Cantillo).

De otra parte, en lo que se refiere al principio de transparencia fiscal, es de tener en cuenta que el artículo 102 del Estatuto Tributario lo limita exclusivamente para efectos del impuesto sobre la renta:

ARTICULO 102. CONTRATOS DE FIDUCIA MERCANTIL. <Artículo modificado por el artículo 81 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. <Numeral modificado por el artículo 127 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Los derechos fiduciarios tendrán el costo fiscal y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados al patrimonio autónomo. Al cierre de cada periodo gravable los derechos fiduciarios tendrán el tratamiento patrimonial que le corresponda a los bienes de que sea titular el patrimonio autónomo.

(...)

2. <Numeral modificado por el artículo 59 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El principio de transparencia en los contratos de fiducia mercantil opera de la siguiente manera:

En los contratos de fiducia mercantil los beneficiarios, deberán incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta y complementarios, los ingresos, costos y gastos devengados con cargo al patrimonio autónomo, en el mismo año o periodo gravable en que se devenguen a favor o en contra del patrimonio autónomo con las mismas condiciones tributarias, tales como fuente, naturaleza, deducibilidad y concepto, que tendrían si las actividades que las originaron fueron desarrolladas directamente por el beneficiario.

Cuando los beneficiarios o fideicomitentes sean personas naturales no obligadas a llevar contabilidad se observará la regla de realización prevista en el artículo 27 del Estatuto Tributario.

(...) (subrayado fuera de texto)

Así las cosas, no es posible extrapolar el mencionado principio al ámbito del impuesto de timbre nacional, al ser ajeno al mismo. En este punto, resulta apropiado destacar el siguiente aparte del Concepto de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, C.P. Édgar González López, No. Único 00005, de junio 30 de 2022:

La aplicación del principio de transparencia a los casos establecidos en la ley es concordante con el principio de legalidad del tributo y la restricción de la analogía en el ámbito del derecho tributario material o sustancial, lo cual tiene como objetivo no alterar el contenido de los elementos esenciales del tributo, aspectos que deben ser determinados por una ley, ordenanza o acuerdo.

La conclusión anterior, parece ser concordante con la práctica, pues, de acuerdo con lo informado por la DIAN a la Sala el 25 de mayo de 2022, no existen procesos en los cuales la entidad haya aplicado el principio de transparencia a tributos diferentes al impuesto de renta y complementarios. (subrayado fuera de texto)

En virtud de lo anterior, **se confirma** lo concluido en el punto #3 del Concepto 002211 - interno 224 de febrero 24 de 2023 (Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO

Director de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 000424-100023736 del 08/03/2022, N° 000429-100026074 del 14/03/2023, N° 000430-100026208 del 15/03/2023, N° 000449-100028421 del 22/03/2023 y N° 000570-100042717 del 28/04/2023:

Proyectó: Silvio Efraín Benavides Rosero – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Pedro Pablo Contreras Camargo – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

Carrera 8 # 6C-38. Piso 4. Edificio San Agustín | 6017428973 - 3103158107

Código postal 111711

www.dian.gov.co

Formule su petición, queja, sugerencia o reclamo en el Sistema PQSR de la DIAN