

100208192-224

Bogotá, D.C., 24 de febrero de 2023.

Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: 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 2 de la Ley 153 de 1887
Artículos 319, 319-1, 319-2, 319-3 a 319-6, 514, 515, 518, 519, 530, 539-2 y 869 del Estatuto Tributario.
Artículos 1226 y 1233 del Código de Comercio
Artículos 1.2.4.16., 1.2.5.2. y 1.4.1.1.1. del Decreto 1625 de 2016.
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ, Sentencia del 8 de septiembre de 2005, Radicación No. 11001-03-27-000-2003-00083-01(14203).
Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, Sentencia del 15 de junio de 2017, Radicación No. 63001-23-31-000-2011-00261-01(22570).

Cordial saludo.

De conformidad con el artículo 56 del Decreto 1742 de 2020, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, esta Subdirección absolverá diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto de timbre nacional (el «Impuesto» en adelante) con motivo del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, el cual reza:



ARTÍCULO 77. *Modifíquese el inciso 3 y adiciónese un párrafo 3 al Artículo 519 del Estatuto Tributario, así:*

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.

PARÁGRAFO 3o. *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:*

Rangos en UVT		Tarifa marginal	Impuesto
Desde	Hasta		
0	20.000	0%	0%
> 20.000	50.000	1,5%	(Valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%
> 50.000	En adelante	3%	(Valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

1. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la enajenación de bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a 20.000 UVT?

Del párrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario se desprende que el Impuesto se causa inclusive cuando se eleva a escritura pública la enajenación -a cualquier título- de inmuebles cuyo valor sea igual o inferior a 20.000 UVT; no obstante, en tal caso la tarifa aplicable es del 0%.

2. ¿Cómo se calcula el Impuesto? ¿Sobre las primeras 20.000 UVT del valor del inmueble enajenado se aplica la tarifa del 0%, sobre el valor superior a 20.000 UVT y hasta las 50.000 UVT se aplica la tarifa del 1,5% y sobre el valor que exceda de 50.000 UVT se aplica la tarifa del 3%?

La tarifa del Impuesto es marginal y progresiva, tal y como se desprende del párrafo 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario.

Sobre estos conceptos, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. LIGIA LÓPEZ DÍAZ, en Sentencia del 8 de septiembre de 2005, Radicación No. 11001-03-27-000-2003-00083-01(14203) señaló:

«Es continua cuanto el mismo porcentaje o tarifa se aplica a toda base gravable que se encuentra dentro del rango o margen (...)

(...)

Las alícuotas continuas o globales (tarifas marginales) pueden generar “errores de saltos”, esto es, cuando al aumentar la base gravable, el monto a pagar sufre un incremento mucho mayor, porque la mayor base imponible implica pasar a un rango para el que está prevista una tarifa superior.

Para evitar estos “saltos” se ha desarrollado la progresión por escalas (también llamada por escalones o por intervalos), en la cual la base imponible se divide de tal forma que a cada porción de la misma se le aplica la tarifa correspondiente al rango en que se ubica y el impuesto a pagar se determina sumando el valor obtenido en cada rango.» (énfasis propio)

Teniendo en cuenta esta cita jurisprudencial, así como la misma literalidad del párrafo 3° del artículo 519 *ibidem*, es de colegir que, para efectos de calcular el Impuesto, se debe considerar el valor total (en UVT) de enajenación del inmueble.

Así, a modo de ejemplo:

Valor total de enajenación del inmueble: 77.000 UVT

Tarifa aplicable: 3%

Cálculo del Impuesto: $((77.000 \text{ UVT} - 50.000 \text{ UVT}) * 3\%) + 450 \text{ UVT}$
 $(27.000 \text{ UVT} * 3\%) + 450 \text{ UVT}$
 $810 \text{ UVT} + 450 \text{ UVT}$
 1.260 UVT

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»* (énfasis propio).

No obstante, este concepto lato de enajenación no implica, en ningún caso, el desconocimiento de las exenciones del Impuesto sobre ciertos documentos (cfr. artículo



530 del Estatuto Tributario), como son las escrituras otorgadas por el Fondo Nacional del Ahorro con sus afiliados en lo relativo a vivienda, entre otros.

Ahora bien, para esta Subdirección ciertos actos, aunque conlleven la transferencia de la propiedad del inmueble, no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto:

- i) Aporte del inmueble a una sociedad nacional, siempre y cuando se cumplan las condiciones listadas en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario.

Al respecto, es de traer a colación lo señalado en el Oficio 000457 del 10 de enero de 2020:

«Los aportes en especie son neutrales desde la perspectiva tributaria, esto es, dichos aportes no califican como una enajenación para efectos fiscales, siempre y cuando se satisfagan los requisitos consagrados en los artículos 319 y 319-1 del Estatuto Tributario (...)» (énfasis propio)

Nótese que, contrario a lo señalado en el mencionado artículo 319, el artículo 319-2 *ibidem* especifica que constituye «enajenación para efectos fiscales» el aporte en especie a sociedades u otras entidades extranjeras, sin excepción alguna.

- ii) Transferencia del inmueble producto de un proceso de fusión o escisión, ya sea adquisitiva o reorganizativa, en tanto se cumplan las condiciones previstas en los artículos 319-3 a 319-6 del Estatuto Tributario para que dicha transferencia no constituya enajenación para efectos fiscales.
- iii) Transferencia del inmueble como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal. *«En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso»* (énfasis propio) (cfr. Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MILTON CHAVES GARCÍA, Sentencia del 15 de junio de 2017, Radicación No. 63001-23-31-000-2011-00261-01(22570)).

Es de advertir que, incluso para efectos de la retención en la fuente, en el artículo 1.2.5.2. del Decreto 1625 de 2016 se asume que *«Cuando se trate de apartamento o casa de habitación, recibido por uno de los cónyuges a título de gananciales, se tomará como fecha de adquisición la del título debidamente registrado mediante el cual fue adquirido por cualquiera de los cónyuges, antes de disolverse la sociedad conyugal»* (énfasis propio).

En todo caso, cada una de las operaciones antes señaladas, así como cualquier otra afín o similar, debe obedecer a una razón o propósito económico y/o comercial aparente, so pena de configurar abuso en materia tributaria en los términos del artículo 869 del Estatuto Tributario, con sus correspondientes consecuencias (e.g. la recaracterización o reconfiguración de la operación o serie de operaciones y el desconocimiento de sus efectos).

A diferencia de los actos previamente listados, 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:

«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 fideicomitados 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.» (énfasis propio)

4. ¿Qué alcance tiene la expresión «en concurrencia con el impuesto de registro»?

La expresión en comentario implica que el documento elevado a escritura pública dará lugar a la causación tanto del impuesto territorial de registro (cfr. artículos 226 y siguientes de la Ley 223 de 1995) como del impuesto de timbre nacional, de acuerdo con la normativa aplicable en relación con cada uno.

Sea de anotar que, aunque el parágrafo del artículo 226 de la Ley 223 de 1995 señala que *«Cuando el documento esté sujeto al impuesto de registro de que trata la presente ley, no se causará impuesto de timbre nacional»* (énfasis propio), sobre tal disposición prevalece lo contemplado en el inciso 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario, al ser ley posterior (*lex posterior derogat priori*), acorde con el artículo 2 de la Ley 153 de 1887.

5. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública una constitución o cancelación de hipoteca sobre un bien inmueble?

De conformidad con el inciso 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario, el Impuesto no se causa cuando la constitución o cancelación de hipoteca sobre un bien inmueble se ha elevado a escritura pública.

II. SUJETOS PASIVOS

1. ¿Quiénes son los contribuyentes y responsables del Impuesto?

Los artículos 514 a 516 del Estatuto Tributario establecen:

«ARTICULO 514. CONTRIBUYENTES O RESPONSABLES SON SUJETOS PASIVOS. Son sujetos pasivos de la obligación tributaria o de las sanciones las personas o entidades como contribuyentes o responsables de la obligación o de la sanción.

ARTICULO 515. QUIENES SON CONTRIBUYENTES. <Artículo modificado por el artículo 32 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores o suscriptores en los documentos.

Así mismo es contribuyente aquel a cuyo favor se expida, otorgue o extienda el documento.

ARTICULO 516. QUIENES SON RESPONSABLES. <Artículo modificado por el artículo 33 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Son responsables por el impuesto y las sanciones todos los agentes de retención, incluidos aquellos, que aún sin tener el carácter de contribuyentes, deben cumplir las obligaciones de éstos por disposición expresa de la ley.» (énfasis propio)

Sin perjuicio de lo antes reseñado, el Impuesto puede ser asumido económicamente por las partes o por una sola de ellas, pues la Ley no ha establecido una forma de distribución del porcentaje, tal y como se indicó en el Concepto 025515 del 30 de abril de 2002.

2. Para efectos del Impuesto ¿qué sujetos son asimilados a personas naturales o jurídicas?

El artículo 1.4.1.1.1. del Decreto 1625 de 2016 contempla que *«Para efectos del impuesto de timbre se consideran asimiladas a personas jurídicas y naturales las señaladas en materia de impuesto de renta y complementario»* (énfasis propio).

Habiendo analizado la normativa relacionada con este último impuesto, en el Oficio 000007 - interno 2 del 2 de enero de 2023 se concluyó que tales asimiladas corresponden a *«aquellas listadas en disposiciones como los artículos 7, 11, 13, 14, 16 y 17 del Estatuto Tributario»*.

3. ¿Quiénes deben obrar como agentes de retención para efectos del inciso 3 y del párrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario?

El artículo 518 del Estatuto Tributario prevé:

«ARTICULO 518. AGENTES DE RETENCIÓN. <Artículo modificado por el artículo 35 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Deberán responder como agentes de retención, a más de los que señale el reglamento:

(...)

2. Los notarios por las escrituras públicas.

(...)

4. Los agentes diplomáticos del Gobierno Colombiano, por los documentos otorgados en el exterior.

(...)» (énfasis propio)

III. RETENCIÓN Y PAGO

1. ¿En qué terminos debe ser expedido el certificado de retención?

En lo referente a este certificado, el artículo 539-2 del Estatuto Tributario dispone:

«ARTICULO 539-2. OBLIGACIÓN DE EXPEDIR CERTIFICADOS. <Artículo modificado por el artículo 41 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los agentes de retención en timbre deberán expedir al contribuyente, por cada causación y pago del gravamen, un certificado, según el formato que prescriba la Unidad Administrativa Especial Dirección General de Impuestos Nacionales<1>, en el que conste:

1. La descripción del documento o acto sometido al impuesto, con indicación de su fecha y cuantía.

2. Los apellidos y nombre o razón social y número de identificación tributaria de las personas o entidades que intervienen en el documento o acto.

3. El valor pagado, incluido el impuesto y las sanciones e intereses, cuando fuere el caso.» (énfasis propio)

2. ¿Procede la devolución del Impuesto por pagos en exceso o de lo no debido?

Si, en los términos de artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016; norma que consagra:



«Tratándose de retenciones en la fuente a título de impuesto de timbre nacional que se hayan practicado en exceso o indebidamente, el agente retenedor podrá, en lo pertinente, aplicar el procedimiento previsto en este artículo. Con tal finalidad, el afectado acreditará las circunstancias y pruebas de la configuración del pago en exceso o de lo no debido en relación con el impuesto objeto de la retención que motiva la solicitud y procederá la devolución, siempre y cuando no haya transcurrido el término de prescripción de la acción ejecutiva establecido en el artículo 2536 del Código Civil, contado a partir de la fecha en que se practicó la retención.

Las sumas objeto de devolución de las retenciones en la fuente a que se refiere el inciso anterior, podrán descontarse del monto de las retenciones que por otros impuestos estén pendientes por declarar y consignar en el periodo en el que se presente la solicitud de devolución.» (énfasis propio)

3. ¿Qué formulario se debe emplear para el pago del Impuesto?

Con fines meramente informativos se comparte lo expuesto por la Subdirección de Recaudo de la Dirección de Gestión de Impuestos de esta Entidad:

- El Impuesto retenido debe declararse utilizando el Formulario 350 – Declaración de Retenciones en la Fuente (ver renglón 83 «*Retenciones impuesto de timbre nacional*»).
- Para efectos del pago por parte del agente retenedor se debe emplear el Formulario 490 – Recibo Oficial de Pago Impuestos Nacionales.

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», oprimiendo el vínculo «Doctrina Dirección de Gestión Jurídica».

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina (E)
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Con copia a los peticionarios de los Radicados N° 000054-100000776 del 04/01/2023, N° 000055-100000828 del 04/01/2023, N° 000060-100001388 del 05/01/2023, N° 000030 del 16/01/2023, N° 000101-100003990 del 16/01/2023 y N° 000202 del 08/02/2023, y:

Doctora
CECILIA RICO TORRES
Directora de Gestión de Impuestos
U.A.E. DIAN
cricot@bian.gov.co

Doctor
ANDRÉS FERNANDO PARDO QUIROGA
Director Operativo de Grandes Contribuyentes
U.A.E. DIAN
apardoq@bian.gov.co

Doctor
ANDRÉS ESTEBAN ORDOÑEZ PÉREZ
Director de Gestión de Fiscalización
U.A.E. DIAN
aordonezp@bian.gov.co

Proyectó: Julián López Avella – Subdirección de Normativa y Doctrina
Alfredo Ramírez Castañeda – Subdirector de Normativa y Doctrina (E)

Revisó: Comités de Normativa y Doctrina del 07/02/2023 y del 13/02/2023