



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de agosto de dos mil veinticinco (2025)

Referencia	Nulidad
Radicación	11001-03-27-000-2024-00027-00 (28765)
Demandante	CARLOS GIOVANNI RODRÍGUEZ VÁSQUEZ
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN
Temas	Conceptos: general sobre el impuesto de timbre nacional - Ley 2277 de 2022, sus adiciones y reconsideración. Cosa juzgada. Alcance del medio de control de simple nulidad.

SENTENCIA ANTICIPADA ÚNICA INSTANCIA

La Sección decide la demanda de nulidad presentada por Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez en contra de: i) el Concepto General, radicado virtual 000I2023002211 -int. 100208192-224- del 24 de febrero de 2023, sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022; ii) la primera adición a dicho concepto, con radicado virtual 000I2023006453 -int. 100208192-622- del 30 de mayo de 2023; iii) el análisis a las solicitudes de reconsideración del concepto general, radicado virtual 000I2023010871 -int. 100202208-1124- del 02 de agosto de 2023; iv) la segunda adición, con radicado virtual 000I2023011642 -int. 100208192-870- del 11 de agosto de 2023 y v) la tercera adición con radicado virtual 000I2023014941 -int. 100208192-972- del 13 de septiembre de 2023, actos proferidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante, DIAN).

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA¹

- Mediante el **Concepto General radicado virtual 000I2023002211 -int. 100208192-224- del 24 de febrero de 2023**, la DIAN absolvió diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto de timbre nacional con motivo del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

- ¿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%.

- ¿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%?**

(...)

¹ Considerando la extensión de los actos administrativos demandados, la Sala transcribirá el interrogante formulado y la respuesta al mismo, en los apartes pertinentes.



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 conllevan 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.
(...)
- ii) Transferencia del inmueble producto de un proceso de fusión o escisión, ya se 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 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:

(Se transcriben las citadas normas).

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

La expresión en comento 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 párrafo 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 términos 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:
(...)

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.
- Con el pronunciamiento identificado con el **radicado virtual 000I2023006453 - int. 100208192-622- del 30 de mayo de 2023**, la DIAN profirió la **primera adición** al concepto general del impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022, en los siguientes términos:

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

1.1. ¿Se causa el Impuesto al momento de la firma de la escritura pública o de su registro en la oficina de registro de instrumentos públicos?

Se reitera lo plasmado en el inciso 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario; esto es, que se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública el respectivo documento de que trata dicha disposición.

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:
(...)

3.2. ¿Se causa el Impuesto cuando el bien inmueble es transferido como consecuencia de una sucesión por causa de muerte? En caso de ser así ¿la causación del Impuesto se debe analizar en relación con cada bien inmueble que conforme el acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado?

El artículo 673 del Código Civil señala que la sucesión por causa de muerte es uno de los modos de adquirir el dominio; por ende, teniendo en cuenta lo indicado en los puntos #3 y #3.1. de este título, es de colegir que, para efectos del Impuesto, el concepto de «enajenación a cualquier título» comprende la transferencia de la propiedad de un bien inmueble como consecuencia de dicha sucesión.

Ahora bien, sin desconocer que la sucesión puede darse a título universal o singular (cfr. artículo 1008 del Código Civil), la verificación sobre la causación del Impuesto deberá llevarse a cabo considerando la totalidad de los bienes inmuebles que conforman el acervo que el difunto ha dejado y que son objeto de transferencia (adjudicación). Esto, por cuanto, del numeral 3 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988 (por el cual se autoriza la liquidación de



herencias y sociedades conyugales vinculadas a ellas ante notario público y se dictan otras disposiciones) se desprende que, con la liquidación de la herencia, se extiende una sola escritura pública:

(...)

Al respecto, es menester recordar que, de conformidad con el inciso 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario, la causación del Impuesto se materializa cuando el documento que involucra la enajenación a cualquier título (adjudicación para el caso de la sucesión por causa de muerte) de bienes inmuebles -cuyo valor en conjunto sea mayor a 20.000 UVT y no hayan sido objeto de este Impuesto- se eleva a escritura pública.

De allí que, con el propósito de determinar la respectiva carga impositiva, no resulte viable examinar por separado cada uno de los bienes inmuebles adjudicados ni tener en cuenta las respectivas asignaciones realizadas a los herederos.

En este punto, es importante igualmente señalar que, a la luz del artículo 515 de Estatuto Tributario, los sujetos pasivos serán todas aquellas «personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente» que intervengan como suscriptores de la escritura pública mediante la cual se solemniza y perfecciona la partición o adjudicación de la herencia.

(...)

II. SUJETOS PASIVOS

4. ¿Sólo serán agentes de retención los notarios o también fungen como tales las personas jurídicas, sociedades de hecho y demás asimiladas que intervengan como otorgantes o suscriptores de las respectivas escrituras públicas?

En lo que a las escrituras públicas se refiere, los artículos 518 del Estatuto Tributario y 1.4.1.2.4. del Decreto 1625 de 2016 señalan puntualmente que actuarán como agentes de retención del Impuesto los notarios.

(...)

Por lo tanto, aun cuando -en gracia de discusión- se admitiera que, tratándose de documentos que se elevan a escritura pública, intervienen otros agentes de retención diferentes a los notarios, es menester concluir que dicha responsabilidad únicamente les corresponde a éstos últimos, en atención al orden de prelación dispuesto en el artículo 1.4.1.2.4. ibidem, ya que ocupan el primer lugar.

- Posteriormente, la DIAN analizó las **solicitudes de reconsideración** del citado concepto general y emitió pronunciamiento identificado con el **radicado virtual 00012023010871 (int. 100202208-1124) del 02 de agosto de 2023.**

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:

(...)

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?

(...)



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.

(...)

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:

(...)

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:

(...)

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).

(...)

- El citado concepto general fue objeto de una **segunda adición**, con **radicado virtual 000I2023011642 (int. 100208192-870) del 11 de agosto de 2023**.

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

6. Si el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO enajena un inmueble a un tercero ¿se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública dicha enajenación?

(...)

Nótese entonces que: (i) contrario a lo planteado en el interrogante, es la SAE y no el FRISCO quien enajena, entre otros bienes, los inmuebles involucrados en procesos de extinción de dominio, y (ii) la SAE es una sociedad de economía mixta del orden nacional, sometida al régimen del derecho privado.

Teniendo en cuenta lo anterior, esta Subdirección concluye:

- i) Cuando se eleve a escritura pública la enajenación de un inmueble realizada por la SAE cuyo valor sea igual o superior a 20.000 UVT y no haya sido sujeto al Impuesto, éste se causa y la misma SAE está obligada a pagarlo en su calidad de otorgante, en vista de que para efectos del Impuesto no se asimila a una entidad de derecho público, como se desprende de los artículos 532 y 533 ibidem.

Ahora, si el comprador del respectivo inmueble resultare ser una entidad de derecho público, en los términos antes señalados, estará exento del pago del Impuesto, con lo cual la SAE deberá asumir el pago del 50% su valor.

- ii) Lo anterior, sin perjuicio de las exenciones de carácter objetivo que se deberán evaluar y determinar en cada caso particular.

Esto mismo ya se había sostenido en el Oficio 097540 del 17 de noviembre de 2006 al haberse expresado que «las sociedades de economía mixta y las empresas industriales y comerciales del estado, se encuentran sujetas al impuesto de timbre, salvo que la exención se deba al acto o contrato».

7. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la enajenación de un



inmueble que es adquirido por una entidad de derecho público (p.ej. la Agencia Nacional de Infraestructura – ANI)?

Como fuera señalado en el punto anterior, el Impuesto es de índole documental; es por ello que, si se eleva a escritura pública la enajenación de un inmueble de las condiciones señaladas en el parágrafo 3° del artículo 519 del Estatuto Tributario, el Impuesto se causará, sin perjuicio de las exenciones de carácter objetivo o subjetivo a que haya lugar.

Precisamente, sobre éstas últimas, los artículos 532 y 533 ibidem señalan que las entidades de derecho público están exentas de su pago.

(...)

Por lo tanto, como entidad de derecho público que es, la ANI no está obligada al pago del Impuesto que se cause en los términos antes señalados.

En todo caso, si el vendedor del inmueble no resultare ser una entidad exenta del pago del Impuesto y asumiendo que no es aplicable una exención de carácter objetivo, éste deberá asumir el pago del 50% del mismo, tal y como se indica en el artículo 532 del Estatuto Tributario.

- La **tercera adición** al concepto general sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022, se identifica con el **radicado virtual 000I2023014941 (int. 100208192-972) del 13 de septiembre de 2023.**

I. CAUSACIÓN Y BASE GRAVABLE

8. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la adjudicación de un inmueble con motivo de la liquidación de una sociedad? Esto, partiendo de la base que el valor del inmueble es igual o superior a 20.000 UVT.

(...)

Así las cosas, a falta de una disposición legal que exonere la operación objeto de consulta o de una norma que estipule expresamente que no constituye una enajenación para efectos fiscales, es de colegir que el Impuesto se causa cuando se eleva a escritura pública la adjudicación de un inmueble (en los términos del artículo 519 del Estatuto Tributario) con motivo de la liquidación de una sociedad.

9. ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública la dación en pago de un inmueble por parte de una sociedad en el marco de un proceso de reorganización empresarial? Esto, partiendo de la base que el valor del inmueble es igual o superior a 20.000 UVT

(...)

Así las cosas, se concluye que las daciones en pago sujetas a escritura pública en el marco de un proceso de reorganización empresarial no causarán el Impuesto, al no estar relacionadas en el artículo 523 del Estatuto Tributario.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad, contemplado en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), Carlos Giovanni Rodríguez Vásquez formuló las siguientes peticiones²:

- 3.1. Primera Pretensión Principal:** declarar la nulidad integral del Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022, identificado con el Radicado Virtual No. 000I2023002211 del 24 de febrero de 2023, por haber sido expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.

² Samai, índice 2.



- 3.1.1. Primera Pretensión Subsidiaria:** declarar la nulidad parcial del Concepto General, identificado con el Radicado Virtual No. 00012023002211 del 24 de febrero de 2023, por haber sido expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación; particularmente de los siguientes apartados:
- 3.1.1.1.** La respuesta a la pregunta 3 de la Sección I del Concepto General, la cual reza así: “3. ¿Qué alcance tiene la expresión «enajenación a cualquier título»? ¿Qué actos no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto?”.
- 3.2. Segunda Pretensión Principal:** declarar la nulidad integral de la Primera Adición al Concepto General, identificada con el Radicado 006453 – int. 622 del 30 de mayo de 2023, por haber sido expedido con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.
- 3.2.1. Segunda Pretensión Subsidiaria:** declarar la nulidad parcial de la Primera Adición al Concepto General, identificada con el Radicado 006453 – int. 622 del 30 de mayo de 2023, por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación; particularmente de los siguientes apartados:
- 3.2.1.1.** La respuesta a la pregunta 3.1. de la Sección I de la Primera Adición al Concepto General, la cual reza así: “3.1. ¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito de bienes inmuebles, solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto?”.
- 3.3. Tercera Pretensión Principal:** declarar la nulidad integral de la Respuesta a las solicitudes de reconsideración del Concepto General – identificada con el Radicado 010871 – int. 1124 del 02 de agosto de 2023, por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.
- 3.3.1. Tercera Pretensión Subsidiaria:** declarar la nulidad parcial de la Respuesta a las solicitudes de reconsideración del Concepto General – identificada con el Radicado 010871 – int. 1124 del 02 de agosto de 2023, por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación; particularmente de los siguientes apartados:
- 3.3.1.1.** Respecto a la causación del ITN en la transferencia de la propiedad de un inmueble a *“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”.*
- 3.3.1.2.** Respecto a la supuesta no aplicación del principio de transparencia fiscal a tributos diferentes del impuesto sobre la renta:
- “Así las cosas, no es posible extrapolar el mencionado principio al ámbito del impuesto de timbre nacional, al ser ajeno al mismo”.*
- 3.4. Cuarta Pretensión Principal:** declarar la nulidad integral de la Segunda Adición al Concepto General – identificada con el Radicado 011642 – int. 870 del 11 de agosto de 2023, por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.
- 3.5. Quinta Pretensión Principal:** declarar la nulidad integral de la Tercera Adición al Concepto General – identificada con el Radicado 014941 – int. 972 del 13 de septiembre de 2023, por haber sido expedida con infracción de las normas en que debía fundarse, falta de competencia y mediante falsa motivación.”



A los anteriores efectos, el demandante invocó como violados los artículos 150, numeral 12, y 338 de la Constitución Política; 77 de la Ley 2277 de 2022; 519 del Estatuto Tributario, y 28 y 29 del Código Civil.

Preliminarmente, reseñó los antecedentes del trámite legislativo del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 y expuso que, en los actos administrativos demandados la DIAN consideró lo siguiente: i) el término “enajenación” se debe entender en su sentido natural y obvio, sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito; ii) la transferencia de la propiedad de un inmueble en el marco de una fiducia mercantil constituye una enajenación gravada con el impuesto de timbre nacional, debido a que no existe disposición de orden tributario que establezca lo contrario para efectos fiscales; y iii) la no aplicación del principio de transparencia fiscal a tributos diferentes del impuesto sobre la renta.

Propuso los siguientes cargos de nulidad³:

1. Falsa motivación

Señaló que la expresión enajenación a cualquier título no está definida o limitada en el Estatuto Tributario, aunque se menciona en los artículos 24, 90 y 90-3 de dicho cuerpo normativo. Sobre ese término, en la exposición de motivos de las leyes que introdujeron los artículos 24 y 90-3 en cita, se señaló que la “enajenación a cualquier título” se ha utilizado históricamente por el legislador como mecanismo para evitar la elusión y evasión de impuestos. Aclaró que ese término tampoco es definido por las leyes comercial o civil, de tal forma que se debe acudir a las reglas generales de interpretación de las normas del Código Civil.

Expuso que, bajo la definición de la Real Academia de la Lengua Española (RAE), enajenar es vender o ceder la propiedad de algo u otros derechos, lo que requiere, bajo la teoría civil colombiana, de un título y un modo. Añadió que el dominio es el único derecho real que confiere la propiedad plena de un bien, el cual, al transferirse, con la existencia de los citados elementos, confiere los atributos de uso, goce y disposición. Concluyó que la enajenación se refiere a la unión entre el título y modo que permite la transferencia del dominio y que la expresión a cualquier título alude a la existencia de un justo título.

Dijo que las anteriores consideraciones son aplicables en materia tributaria a partir de la jurisprudencia del Consejo de Estado y la doctrina de la DIAN⁴. No obstante, en los actos acusados se acudió a una definición de un concepto expedido en materia del impuesto sobre la renta, pese a existir doctrina previa especializada en impuesto de timbre, en sentido contrario.

Mencionó la definición del contrato de fiducia mercantil del artículo 1226 del Código de Comercio, identificando sus partes, solemnidades y, efecto legal y económico principal, esto es, la separación patrimonial mediante la constitución de un patrimonio autónomo administrado por el fiduciario, quien sigue las instrucciones dadas por el fiduciante.

Clarificó que, en la fiducia inmobiliaria, el fiduciario solo verifica que los bienes aportados por el fiduciante se hayan adquirido o aportado de manera definitiva por el constituyente y que la tradición de los inmuebles se haga correctamente a los

³ No se plantean argumentos concretos frente a la segunda y tercera adición al concepto general.

⁴ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 14123 del 06 de febrero de 2006 y Conceptos 91317 de 2001 y 124486 de 2000.



futuros adquirentes, sin ostentar la propiedad plena de aquellos aportados ni sus atributos.

Observó que considerar que los aportes de inmuebles a patrimonios autónomos causan el impuesto de timbre es errado y atenta contra los principios de equidad y progresividad, por cuanto se estaría gravando dos veces con un mismo tributo un bien: primero en la adquisición por parte del fiduciante y segundo al aportarlo al patrimonio autónomo, incluso podría plantearse una tercera vez, al entregarlo al fideicomitente o beneficiario.

Insistió en que el fiduciario nunca ostenta el derecho real de dominio sobre los bienes aportados por el fiduciante al patrimonio autónomo, pues su actuación se limita a cumplir las labores encargadas por el fiduciante, situación ajena e incomparable a las potestades que ostenta el propietario de un bien. Indicó que, de hecho, el Código de Comercio castiga con la ineficacia las estipulaciones que prevean la adquisición del dominio de los bienes por parte del fiduciario.

Presentó cuadro comparativo frente a los atributos del derecho de dominio y su manifestación en el contrato de fiducia, en donde resaltó que el fiduciario solo tiene uso y disposición parcial, limitados a las instrucciones del fiduciante y carece del goce por la separación patrimonial entre los bienes fideicomitados y el patrimonio del fiduciario. Reparó en que la fiducia en Colombia se rige por la teoría del patrimonio de afectación y que la Superintendencia Financiera de Colombia ha considerado que el aporte de bienes a un patrimonio autónomo no genera una transferencia de la propiedad o de derecho real alguno, de forma que no existe enajenación a cualquier título⁵, tesis reiterada por la Corte Constitucional en sentencia C-593 de 2019 respecto del extinto impuesto al consumo de bienes inmuebles.

Concluyó que no es posible dar el mismo tratamiento a la adquisición del derecho real de dominio que a las facultades del fiduciario en dicho contrato, que el aporte de un bien a un patrimonio autónomo no genera transferencia de la propiedad en materia civil o comercial, ni con el contrato de fiducia se ceden derechos o asignan obligaciones equivalentes a transferir la propiedad de los bienes fideicomitados, ni este es título apto para transferir el dominio, ni el aporte al patrimonio modo adecuado para perfeccionarlo.

Conceptualizó el principio de transparencia fiscal e hizo mención del Concepto DIAN 033763 del 21 de noviembre de 2018. Adujo que el Consejo de Estado ha considerado que, en ausencia de un verdadero incremento patrimonial, el aporte de un bien a una fiducia no constituye enajenación⁶. Afirmó que la citada entidad y las autoridades judiciales han aplicado el principio de transparencia fiscal al impuesto de timbre nacional, en lo que respecta a la retención en la fuente, y a otros tributos de diferentes órdenes⁷.

Explicó que, bajo una interpretación armónica del ordenamiento jurídico, en virtud del principio de transparencia fiscal, se debe concluir que la constitución de una fiducia es una operación fiscalmente neutra y no puede entenderse que el aporte de bienes a esta sea un acto traslativo del dominio equivalente a una enajenación, pues el aprovechamiento económico de los inmuebles no se transmite.

⁵ Concepto 2020236941-010 del 18 de enero de 2021 de esa entidad.

⁶ Consejo de Estado, Sección Cuarta, Sentencia 22093 del 14 de noviembre de 2019.

⁷ Impuesto de delineación urbana en la Sentencia del 09 de agosto de 2012 del Tribunal Administrativo de Cundinamarca Sección Cuarta Subsección "B". Expediente No. 11001-33-31-042-2010-00214-01, Estampilla Pro - Universidad Nacional y contribución de obra pública en Conceptos 173 de 2023 y 10121 de 2016 de la DIAN.



2. Falta de competencia

Acusó a los actos demandados de haber sido expedidos sin competencia dado que la demandada excedió el ejercicio de su potestad interpretativa y reglamentaria⁸. Preciso que, si bien en principio los conceptos DIAN no son actos administrativos, de ellos puede desprenderse algún efecto jurídico que afecta a los contribuyentes y, en este caso, los oficios pretendieron establecer un supuesto de causación del impuesto de timbre ajeno a la ley, con efectos para los contribuyentes que están expuestos a fiscalizaciones y sanciones.

3. Infracción de las normas en que los actos debían fundarse

Estimó que los actos demandados fueron expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse por extralimitación en su aplicación, debido a que la DIAN decidió, sin competencia y con fundamento en argumentos errados o insuficientes, extender la causación del impuesto de timbre al aporte de inmuebles a patrimonios autónomos generados con ocasión de la celebración de un contrato de fiducia mercantil.

Oposición de la demanda

La DIAN contravirtió las pretensiones de la demanda⁹:

Defendió que el legislador no previó una disposición tributaria que no asimilara la transferencia de inmuebles a un patrimonio autónomo a una enajenación para efectos fiscales, como ocurre en otros casos, de tal forma que dicho acto causa el impuesto de timbre, independiente del modo y/o título que tengan lugar. Indicó que el sentido natural y obvio de la enajenación es la transferencia de la propiedad, dentro de la cual el impuesto de timbre incluye la gratuita.

Señaló que tanto el inciso 3 como el párrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario no diferencian si se trata de actos a título gratuito u oneroso, razón por la cual, el concepto de enajenación deberá entenderse de manera amplia para efectos del impuesto de timbre nacional, con el objeto de evitar abusos por parte del contribuyente al momento de realizar operaciones en las que se transfieran bienes inmuebles. Insistió en que para este tributo no son relevantes el título y el modo.

Expuso que el hecho generador del impuesto es el acto de elevar a escritura pública un documento donde conste una enajenación de bienes inmuebles, y que no se determinó una excepción al mismo o una remisión normativa al impuesto sobre la renta y complementarios para dar significado o un sentido diferente a lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Tributario.

Descartó la aplicación del principio de transparencia fiscal en el impuesto de timbre dado que este busca evitar el diferimiento de ingresos, costos y deducciones y es exclusivo del impuesto sobre la renta. Reparó en que el hecho generador del impuesto de timbre no prevé la calidad del sujeto ni del acto o negocio jurídico o sus términos, de manera que no es posible extrapolar el principio de transparencia fiscal a dicho tributo.¹⁰

Consideró que la Dirección de Gestión Jurídica y la Subdirección de Normativa y

⁸ Mencionó los artículos 55 y 56 del Decreto 1742 de 2020 y la Circular 10 de 2022 de la DIAN.

⁹ Samai, índice 16.

¹⁰ Sobre el tema citó el Concepto 00005 del 30 de junio de 2022 de la Sala de Consulta y Servicio Civil del Consejo de Estado, C.P. Edgar González López.



Doctrina de la DIAN están legalmente facultadas para expedir los actos demandados, sobre lo cual citó apartes de la Circular 10 de 2022 y de la Resolución 070 de 2023, por lo que concluyó que no existe una falta de competencia ni tampoco una transgresión de las normas sobre las cuales aquellos debieron fundarse, estando debidamente motivados.

Conceptos rendidos por entidades convocadas al proceso¹¹

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario** (ICDT)¹² rindió concepto en el que consideró que los actos demandados deben ser anulados por haber sido expedidos con infracción de las normas en que debían fundarse y/o mediante falsa motivación.

Observó que la transferencia de inmuebles entre el fideicomitente y el patrimonio autónomo no es una enajenación, que el fiduciario es custodio del negocio y no es materialmente titular del derecho de dominio de los bienes pues tiene atributos parciales sobre el inmueble.

Añadió que, en sentencia del 10 de noviembre de 2022, exp. 25400, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello el Consejo de Estado estableció, para efectos del artículo 90 del Estatuto Tributario, que solo hay enajenación fiscalmente cuando hay una operación onerosa con precio.

En ese entendido, en los actos demandados, la DIAN discriminó ilegítimamente el aporte a la fiducia, al interpretarlo gravado con el impuesto de timbre, frente a operaciones reorganizativas similares. Estimó aplicable el régimen de transparencia fiscal del artículo 102 del Estatuto Tributario a otros impuestos distintos al de renta y destacó que no hay disposiciones fiscales que asimilen la fiducia a una enajenación.

La **Universidad Nacional de Colombia** (UNAL) emitió concepto en el que consideró que se debe declarar la nulidad de los actos acusados.¹³ Advirtió que no debían acoger las pretensiones principales cuarta y quinta de la demanda y analizar solo las subsidiarias dada la falta de congruencia entre las peticiones y el concepto de la violación.

Consideró que la formación del patrimonio autónomo, en el contrato de fiducia, involucra una enajenación dado que si esta no se diera el fiduciario no podría enajenar el bien y someterlo a gravamen ni existiría la separación patrimonial de los bienes, propia del contrato.

Reparó en que la transferencia de propiedad distingue la fiducia del encargo fiduciario, no obstante, esta es instrumental.

Dijo que la constitución de una fiducia no constituye transmisión de dominio para efectos tributarios, sino una afectación de bienes que no pierden su identidad tributaria original y que la DIAN y la Secretaría de Hacienda de Bogotá han aplicado el principio de transparencia fiscal a impuestos como el ICA, el cual opera para el impuesto de timbre. Aclaró que el tributo debe causarse cuando los bienes pasen al beneficiario, al finalizar el contrato de fiducia.

Alegatos de conclusión

¹¹ La Universidad Externado de Colombia no rindió concepto.

¹² Samai, índice 15.

¹³ Samai, índice 19.



La **demandante** reiteró los argumentos de la demanda¹⁴ y adujo que para que una transferencia de dominio no sea considerada enajenación para efectos fiscales la ley debe establecerlo expresamente pues, aunque algunos negocios jurídicos implican la transferencia de titularidad de bienes, no constituyen enajenación *per se* porque, no se hace con ese ánimo, sino con el de servir de instrumento para cumplir otros fines, como en el caso de la fiducia en la que se transfiere la titularidad formal del bien.

Aclaró que la definición jurisprudencial¹⁵ de enajenación a cualquier título invocada por la DIAN en los conceptos solo operaba a efectos del artículo 24 del Estatuto Tributario y que este concepto debía interpretarse en forma restringida. Insistió en el carácter instrumental de la fiducia.

La **demandada**¹⁶ replicó los argumentos de la contestación a la demanda.

Intervención del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Corresponde a la Sección decidir sobre la legalidad de los actos administrativos demandados, por medio de los cuales se expidió el concepto general sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022; sus tres adiciones y el que analizó las solicitudes de reconsideración.

2. Los actos demandados

- **Concepto General radicado virtual 000I2023002211 -int. 100208192-224- del 24 de febrero de 2023, sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022.**

En el concepto, la DIAN respondió a los interrogantes relacionados con la causación y base gravable, los sujetos pasivos y, la retención y pago del impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022¹⁷.

Se advierte que, si bien en este proceso se solicita la nulidad total del acto, los únicos argumentos expuestos en la demanda están dirigidos a cuestionar la respuesta parcial al punto 3, que resolvió el interrogante “¿qué alcance tiene la expresión enajenación a cualquier título y qué actos no deberían considerarse una enajenación para efectos

¹⁴ Samai, índice 33.

¹⁵ Sentencia del 25 de mayo de 2017, exp. No. 20436, C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

¹⁶ Samai, índice 34.

¹⁷ En este concepto la DIAN resolvió, entre otros, los siguientes interrogantes: “¿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? ¿Se causa el Impuesto al momento de la firma de la escritura pública o de su registro en la oficina de registro de instrumentos públicos? ¿Qué alcance tiene la expresión «enajenación a cualquier título»? ¿Qué actos no deberían considerarse una enajenación para efectos del Impuesto? ¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito de bienes inmuebles, solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto? ¿Se causa el Impuesto cuando el bien inmueble es transferido como consecuencia de una sucesión por causa de muerte? ¿Se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública una constitución o cancelación de hipoteca sobre un bien inmueble? Si el Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado - FRISCO enajena un inmueble a un tercero ¿se causa el Impuesto cuando se eleva a escritura pública dicha enajenación? ¿Quiénes son los contribuyentes y responsables del Impuesto?”, etc.



del impuesto?”

En concreto, conforme a las causales de nulidad invocadas en la demanda y el desarrollo argumentativo que las sustentan, la inconformidad del demandante está dirigida a la conclusión según la cual se considera que la transferencia de la propiedad de un inmueble en el marco de una fiducia mercantil constituye una enajenación para efectos del citado impuesto, al no existir disposición del orden tributario que establezca lo contrario. En efecto, se encuentra que después de explicar lo que en su concepto debe entenderse por “enajenación a cualquier título”, el demandante acotó esa explicación al contexto de la fiducia, señalando “a continuación, expondré las consideraciones por las cuales la constitución de un patrimonio autónomo a través de la celebración de un contrato de fiducia mercantil no constituye una enajenación a cualquier título, en oposición a la errada interpretación de la DIÁN su Concepto General y en los demás Actos Demandados”.

Pues bien, la Sección encuentra que el aparte del acto general demandado fue anulado por esta corporación mediante sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 28927, C.P. Milton Chaves García, en la cual se analizó la causación del impuesto de timbre nacional en la transferencia de bienes a entidades fiduciarias y se indicó lo siguiente:

En primer lugar, que, “en relación con el concepto de “enajenación” esta Sala en sentencia del 6 de febrero de 2006 explicó lo siguiente¹⁸: “En términos jurídicos “enajenación” significa “La transmisión de la propiedad de una cosa a cambio de otra...” Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Guillermo Cabanellas. Editorial Heliasta.” (Subraya la Sala)”

En segundo lugar, el artículo 519 del Estatuto Tributario establece que el impuesto se genera cuando existe enajenación a cualquier título de bienes inmuebles y la transferencia de bienes a una entidad fiduciaria no puede considerarse enajenación al no existir una transferencia de la propiedad, por lo que no puede generarse dicho tributo.

En tercer lugar, se aclaró que el impuesto de timbre se causará cuando exista una enajenación real del bien, esto es, si el patrimonio autónomo transfiere un bien a un tercero.

En consideración a lo anterior, se declaró la nulidad de la expresión “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” contenido en el Concepto 100208192-224 (Oficio 2211 DE 2023) del 24 de febrero de 2023 expedido por la DIAN”, por falsa motivación.

Teniendo en cuenta que los reparos del demandante frente al concepto general se concretan en las conclusiones relacionadas con las transferencias en contratos de fiducia, entre otros cargos de nulidad, por falsa motivación, la Sección declarará probada de oficio la excepción de cosa juzgada. Lo anterior, en atención a que uno de sus presupuestos esenciales de configuración, reconocido en el artículo 303 del Código General del Proceso y en el artículo 189 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, es la identidad del objeto, el cual «*comporta que la demanda debe versar sobre la misma pretensión sobre la cual se predica la cosa juzgada*»¹⁹.

¹⁸ Exp. 14123. C.P. María Inés Ortiz Barbosa.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 76001-23-33-000-2013-00308-01 (24509). Sentencia del 29 de octubre de 2020. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. Cita reiterada en la siguiente providencia: Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-37-000-2015-01678-01 (24223). Sentencia del 23 de septiembre de 2021. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Así mismo, el artículo 187 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo establece que la sentencia decidirá sobre las excepciones que se encuentren probadas, de oficio o a petición de parte. Además, el artículo 189 *ibidem* indica que las sentencias de nulidad producen efectos *erga omnes*, es decir que son de obligatorio acatamiento para todos los operadores jurídicos, de tal forma que procede la declaratoria de la excepción de cosa juzgada dado que la presente demanda plantea la misma pretensión sobre la cual decidió previamente la Sección.

- **Primera adición al concepto general sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2002, con radicado virtual 000I2023006453 -int. 100208192-622- del 30 de mayo de 2023.**

En ese acto administrativo la DIAN respondió a interrogantes relacionados con causación y base gravable y, sujetos pasivos del impuesto de timbre nacional²⁰. Aunque se solicita su nulidad total, no se advierte el desarrollo argumentativo que permita el estudio de legalidad propuesto como pretensión principal.

Vista la pretensión subsidiaria, se observa que esta se concreta en la respuesta al interrogante “3.1 ¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito de bienes inmuebles solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto?”

Conforme se indica en el acto demandado, para la DIAN, la expresión “a cualquier título” a que se refiere el artículo 519 del Estatuto Tributario comprende las transferencias a título gratuito. Esa posición se sustentó en el Oficio 006184 del 12 de marzo de 2019 y la sentencia del Consejo de Estado del 25 de mayo de 2017, radicado 11001-03-27-000-2013-00025-00 (20436), C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez, cuyo análisis versó sobre el artículo 24 del Estatuto Tributario, y se concluyó que el concepto enajenación debe entenderse en su sentido natural y obvio, precisando que esta se puede hacer a cualquier título, sin que interese si se hace a título oneroso o gratuito.

Al respecto, se advierte que con el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, se adicionó el parágrafo 3 al artículo 519 del Estatuto Tributario, en los siguientes términos:

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:

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	

²⁰ En este concepto la DIAN resolvió, entre otros, los siguientes interrogantes: “¿Por qué se entiende que las transferencias a título gratuito de bienes inmuebles, solemnizadas mediante escritura pública, dan lugar al Impuesto? ¿Se causa el Impuesto cuando el bien inmueble es transferido como consecuencia de una sucesión por causa de muerte? En caso de ser así ¿la causación del Impuesto se debe analizar en relación con cada bien inmueble que conforme el acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado?”, etc.



Como lo puso de presente la Corte Constitucional en la sentencia C-405/23²¹:

El anterior cuadro da cuenta que la base gravable tomada como referencia para este hecho generador corresponde al “valor de la enajenación” Por su parte, la tarifa es marginal y progresiva en la que se establecen tres porcentajes según el valor en UVT del bien inmueble; por lo que, a mayor valor, mayor tarifa se asigna.

(...)

Ahora bien, el hecho gravable hace referencia a la elevación a escritura pública de documentos en los que se haya realizado enajenación de inmuebles “a cualquier título” cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto al impuesto de timbre. Sobre este concepto que encaja dentro de la disciplina propia del derecho civil, pero como se observa en esta ocasión, es aplicado en materia tributaria, se han presentado varios pronunciamientos relevantes por parte de entidades competentes en la materia como la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la DIAN.

La primera, mediante Sentencia del 25 de mayo de 2017 en el marco del estudio de la retención en la fuente del impuesto de renta, indicó que la 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” e igualmente, destacó 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.” En la misma línea, la DIAN, en reciente concepto del 30 de mayo de 2023 sobre el impuesto de timbre, precisó que la expresión enajenación a cualquier título “comprende las transferencias a título gratuito. (se destaca).

Ahora bien, el Estatuto Tributario prevé escenarios en los que, pese a estar frente a actos que podrían encuadrar dentro del concepto natural de “enajenación”, ha señalado que no se encuentran sometidos al impuesto de timbre. Ello evidencia que el Legislador, en el marco de su libertad de configuración, ha establecido eventos particulares en los que, este tributo no se causa, como sucede por ejemplo con la transferencia de un inmueble como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal los aportes de inmuebles a sociedades nacionales (artículo 319, ET) o las transferencias de inmuebles en procesos de fusiones o escisiones adquisitivas o reorganizativas (Art. 319.4, ET). 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. (se destaca).

(...)

En suma, (...) La norma bajo estudio estableció un nuevo hecho generador asociado a la suscripción de escrituras públicas en las que se enajene, a cualquier título, bienes inmuebles cuyo valor sea superior a 20.000 UVT. Pero también previó exclusiones, por ejemplo, de los inmuebles clasificados en los estratos 1, 2 o 3 y, aquellos que ya fueron gravados previamente con este impuesto. Adicionalmente, este tributo dispuso un esquema de tarifas marginales y progresivas del 0%, 1,5% y 3%.

Considerando lo expuesto por la Corte Constitucional frente a que el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el parágrafo 3 al artículo 519 del Estatuto Tributario, estableció un nuevo hecho generador asociado a la suscripción de escrituras públicas en las que se enajene, a cualquier título, bienes inmuebles cuyo valor sea superior a 20.000 UVT, entendida la enajenación en su sentido natural y obvio, y teniendo en cuenta que en el acto demandado la DIAN concluyó que la expresión “*enajenación a cualquier título*” de la citada norma comprende las transferencias a título gratuito, sin concretarlo a un escenario específico, la sala no encuentra argumentos que conduzcan al estudio de legalidad propuesto por el demandante, pues en lo extenso de la demanda se desarrolló el concepto de

²¹ M.P. Diana Fajardo Rivera. Declaró exequible el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria para la igualdad y la justicia social y se dictan otras disposiciones”, por el cargo analizado (capacidad contributiva). Además, exhortó al Congreso de la República a establecer un tratamiento tributario diferenciado frente a las transacciones económicas que, podrían estar gravadas con el impuesto de timbre, pero que no necesariamente darían cuenta de una efectiva capacidad contributiva.



violación frente al contrato de fiducia, instrumento jurídico al que no se refiere esa adición al concepto general del impuesto de timbre nacional.

- **Análisis a las solicitudes de reconsideración del concepto general, radicado virtual 000I2023010871 -int. 100202208-1124- del 02 de agosto de 2023**

En ese acto la DIAN confirmó el punto 3 del concepto general sobre el alcance de la expresión enajenación a cualquier título, y los actos que no deberían considerarse una enajenación para efectos del impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022. En concreto, analizó si se considera que la transferencia de la propiedad de un inmueble en el marco de una fiducia mercantil constituye una enajenación para efectos del cotado tributo.

Como dicho acto administrativo fue anulado en su totalidad mediante sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 28927, C.P. Milton Chaves García, por falsa motivación, se declarará probada de oficio la excepción de cosa juzgada, como lo dispone el artículo 817 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, en consideración a que la sentencia que declare la nulidad de un acto administrativo tendrá fuerza de cosa juzgada *erga omnes* (art. 189 ib.).

- **Adiciones segunda (rad. virtual 000I2023011642, int. 100208192-870 del 11 de agosto de 2023) y tercera (rad. virtual 000I2023014941, int. 100208192-972 del 13 de septiembre de 2023) al Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022.**

La **segunda adición** al citado concepto general responde los interrogantes sobre si se causa el impuesto de timbre nacional cuando se eleva a escritura pública la enajenación de un bien inmueble: (i) a un tercero, por parte del Fondo para la Rehabilitación, Inversión Social y Lucha contra el Crimen Organizado – FRISCO y (ii) adquirido por una entidad de derecho público (como lo es la ANI).

La **tercera adición** al concepto general responde los interrogantes sobre si se causa el impuesto de timbre nacional cuando se eleva a escritura pública: (i) la adjudicación de un inmueble con motivo de la liquidación de una sociedad y (ii) la dación en pago de un inmueble por parte de una sociedad en el marco de un proceso de reorganización empresarial, en ambos casos partiendo de la base que el valor del inmueble es igual o superior a 20.000 UVT.

Revisada la demanda, no se advierte que frente al contenido de dichos actos se presente un desarrollo argumentativo que le permita a la Sección abordar el estudio de las causales de nulidad invocadas por el actor, tales como la falsa motivación, falta de competencia o infracción de las normas en las que debía fundarse. Y, aunque en el último de los actos la entidad se refirió a la definición de enajenación, no se hizo mención de las transferencias en el marco de contratos de fiducia, que son el eje fundamental de los planteamientos de la demanda.

Así, con sujeción al precedente de esta sección²² y considerando que el ejercicio del medio de control de nulidad implica la confrontación de los actos administrativos acusados con las normas superiores que presuntamente se transgreden, labor que

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencias del 27 de febrero de 2025, exp. 25620, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello y del 22 de marzo de 2013, exp. 19136, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.



no es dable efectuar cuando no se proponen conceptos de violación concretos y coherentes con la fundamentación fáctica y/o jurídica del acto controvertido, la sala no se pronunciará frente a la legalidad de dichos actos, dado que el demandante incumple la carga de demostrar la oposición que se presenta entre el acto y la norma superior.

3. Costas

No se impondrá condena en costas porque en este proceso se ventiló un asunto de interés público, según lo prevé el artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Declarar** probada de oficio la excepción de cosa juzgada frente a la expresión

“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” contenida en el Concepto 100208192-224 (Oficio 2211 de 2023) del 24 de febrero de 2023, expedido por la DIAN.

2. **Declarar** probada de oficio la excepción de cosa juzgada en relación con el Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023, proferido por la DIAN.

3. **Abstenerse de emitir pronunciamiento** frente a las demás pretensiones de la demanda.

4. No condenar en costas en esta instancia.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Cúmplase

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente
Aclara voto

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Aclara voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>