



Radicación: 11001-03-27-000-2024-00038-00 (28927)
Demandante: ASOCIACIÓN DE FIDUCIARIAS
FALLO

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

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá, D. C., trece (13) de marzo de dos mil veinticinco (2025)

Referencia: MEDIO DE CONTROL DE NULIDAD
Radicación: 11001-03-27-000-2024-00038-00 (28927)
Demandante: ASOCIACIÓN DE FIDUCIARIAS
Demandado: DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES - DIAN-

Temas: Concepto 100208192-224 del 24 de febrero de 2023 y Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023 expedidos por la DIAN. Impuesto de timbre. Fiducia.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala decide el medio de control de nulidad instaurado por Asociación de Fiduciarias -Asofiduciarias-, en contra de los conceptos 100208192-224 del 24 de febrero de 2023 y 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023 expedidos por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-.

ANTECEDENTES

La ASOCIACIÓN DE FIDUCIARIAS en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-, solicitó que se declare la nulidad parcial del concepto 100208192-224 del 24 de febrero de 2023 y nulidad total del Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023, proferidos por la DIAN, que precisan lo siguiente:

*“OFICIO 2211 DE 2023
(febrero 24)
DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES
100208192-224
Bogotá, D.C.
Señores CONTRIBUYENTES
juridicanormativa@dian.gov.co
Ref.: Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022 [...]*

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” (Subraya la Sala)

*“100202208-1124
Bogotá, D.C., 2 de agosto de 2023 [...]*



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:

«ARTÍCULO 1226. 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. 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.
(...)



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:

(...) (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. Para la determinación del impuesto sobre la renta en los contratos de fiducia mercantil se observarán las siguientes reglas:

1. 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. 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 fueren 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-; [...]”

La demandante invocó como normas violadas, las siguientes¹:

- Artículos 150 y 338 de la Constitución Política.
- Artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo -CPACA-
- Artículo 519 del Estatuto Tributario.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente:

Señaló que los actos demandados fueron expedidos con falsa motivación por error de derecho, porque determinó en contra del artículo 519 del Estatuto Tributario que se incluye dentro del hecho generador del impuesto de timbre el aporte de inmuebles a un fideicomiso, operación que no constituye enajenación en términos fiscales.

Explicó que el artículo 519 del Estatuto Tributario al determinar en la base gravable del impuesto de timbre el término “*enajenación a cualquier título*” no incluyó de forma directa el aporte de inmuebles a un fideicomiso, ya que no existe norma en relación con el mencionado tributo que lo establezca.

Adujo que de acuerdo con los artículos 28 y 30 de Código Civil la interpretación de la expresión “*enajenación a cualquier título*” que se realizó en los actos demandados es errónea, debido a que existen diferentes transferencias de propiedades que no se consideran enajenación, como lo establecen los artículos 319, 319-1, 319-, 319-5, 319-6 del Estatuto Tributario, por lo que no se debe incluir el aporte de inmuebles a un fideicomiso sin razón legal.

Alegó que la transferencia de un bien a una fiducia no genera incremento patrimonial, por lo que no debe considerarse una enajenación, como ocurre en los casos de la liquidación de una sociedad conyugal. En consecuencia, aclaró que por los principios de igualdad y equidad se debe aplicar el concepto de enajenación de forma similar a todos los casos no regulados por el legislador.

¹ Índice 4 de la plataforma SAMAI.



Advirtió que la DIAN en los conceptos 3888 de 2019 y 907174 de 2020 y en fallos de la Sección Cuarta del Consejo de Estado explicaron que la transferencia de un bien a una entidad fiduciaria no se considera enajenación². Adicionalmente, el principio de transparencia fiscal establecido en el artículo 102 del Estatuto Tributario ordena que el fideicomitente que aporta bienes a un patrimonio autónomo recibe a cambio derechos fiduciarios que tienen el costo fiscal, la naturaleza, y las condiciones tributarias de los bienes o derechos aportados, por lo que no es lo mismo que una enajenación.

En el mismo sentido explicó que el artículo 271-1 del Estatuto Tributario determina que los fideicomitentes continúan con el deber de incluir en sus declaraciones del impuesto sobre la renta ingresos, costos y gastos devengados por el patrimonio autónomo, por lo que no existe una transferencia total de los bienes. Además, los artículos 90 y 300 del Estatuto Tributario determinan que para la existencia de ganancia ocasional y la renta de enajenación de activos se requiere que exista una diferencia entre el costo fiscal y el precio de venta, lo cual no ocurre al entregarse bienes a una fiducia, para que se genere un tributo.

Señaló que el contrato de fiducia tiene una función económica de administración, por lo que no existe una enajenación al aportarse bienes a una fiducia de acuerdo con el artículo 1226 del Código de Comercio.

Alegó que los actos demandados son violatorios del principio de legalidad, porque reconfiguran el hecho generador del impuesto de timbre sin encontrarse la DIAN facultada al ser solo posible por medio de ley. Adicionalmente, vulneran el principio de capacidad contributiva, porque el aporte de inmuebles a una fiducia mercantil no implica un incremento patrimonial o enriquecimiento para el fideicomitente.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La **DIAN** se pronunció en los siguientes términos³:

Advirtió que la expresión “*enajenación a cualquier título*” no discrimina entre operaciones a título oneroso o a título gratuito, por lo que dicho concepto debe ser entendido de forma amplia para que no exista abusos con el fin de evitar el impuesto de timbre. En consecuencia, el mencionado término debe interpretarse en su sentido natural y obvio, por lo que la interpretación de los actos demandados es correcta.

Precisó que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española el término enajenar se asimila a vender o ceder, por lo que complementa el concepto de “*a cualquier título*”. Además, de acuerdo con los artículos 1226, 1228 y 1233 del Código Civil en el negocio de la fiducia mercantil hay una transferencia efectiva del bien, por lo que se forma un patrimonio autónomo en cabeza del fiduciario.

Aclaró que en la fiducia mercantil existe transferencia de dominio, pero no es total porque queda supeditado a las condiciones del constituyente, pero existe una enajenación por más que exista limitación a la propiedad. En el mismo sentido explicó

² Sentencia del 17 de junio de 2021. Exp. 25081 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, sentencia del 7 de octubre de 2021. Exp. 24942. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto, y sentencia del 14 de noviembre de 2019. Exp. 22093 C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

³ Índice 16 de la plataforma SAMAI.



que en la sentencia C-405 de 2003 de la Corte Constitucional se aceptó que el impuesto de timbre responde al aumento de recaudo, reducir la desigualdad, protege a las clases menos favorecidas, se encuentra de acuerdo con la capacidad contributiva y es un medio adecuado al actuar por retenciones.

Señaló que el principio de transparencia del artículo 102 del Estatuto Tributario el legislador lo fijó únicamente para el impuesto sobre la renta, como lo determina la Sala de Consulta y Servicio Civil en Concepto Único 5 del 30 de junio de 2022. Además, advirtió que la DIAN tiene competencia para emitir conceptos que deben ser cumplidos, de acuerdo con la Resolución 70 de 2023, la Circular 10 de 2022 de la enunciada entidad en concordancia con el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019, por lo que no existió falta de competencia.

CONCEPTOS

De acuerdo con Auto del 20 de agosto de 2024 se solicitó concepto a organizaciones especializadas, de las que se obtuvo los siguientes pronunciamientos⁴:

Instituto Colombiano de Derecho Tributario (ICDT)⁵: Explicó que los actos demandados deben ser declarados nulos, porque las entidades fiduciarias al recibir un bien inmueble para ser administrado no las convierte en titulares del derecho de dominio, por lo que dicha transacción no debe considerarse “*enajenación a cualquier título*” gravado con impuesto de timbre como de forma errónea lo interpreta la DIAN. Además, aclaró que la transferencia de bienes a las entidades fiduciarias no genera impuesto sobre la renta al considerarse una operación neutra, que no genera un incremento patrimonial.

Centro de Estudios Tributarios de Antioquia (CETA)⁶: Advirtió que los conceptos demandados son nulos, debido a que no reconocen el principio de legalidad al determinar que “*enajenar*” es cualquier transacción sobre un bien inmueble. En el mismo sentido, aclaró que el artículo 519 del Estatuto Tributario no determina de forma literal que la transferencia de bienes inmuebles a entidades fiduciarias genere impuesto de timbre.

TRÁMITE PROCESAL

Mediante Auto del 27 de noviembre de 2024 se aplicó la figura de sentencia anticipada establecido en el artículo 182A del CPACA, por lo que se prescindió de la audiencia inicial y se ordenó correr traslado a las partes para alegar de conclusión⁷.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **DIAN** reiteró lo de forma sucinta lo expuesto en la contestación de la demanda⁸.

La **demandante** reiteró lo expuesto en el escrito de demanda⁹.

⁴ Índice 6 de la plataforma SAMAI

⁵ Índice 15 de la plataforma SAMAI

⁶ Índice 19 de la plataforma SAMAI

⁷ Índice 23 de la plataforma SAMAI.

⁸ Índice 29 de la plataforma SAMAI.

⁹ Índice 30 de la plataforma SAMAI.



El **Ministerio Público** no se pronunció.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

La Sala debe resolver si los actos demandados fueron expedidos con falsa motivación por error de derecho, debido a que la interpretación del concepto de “*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles*” es contradictoria al artículo 519 del Estatuto Tributario.

La demandante alega que los conceptos 100208192-224 del 24 de febrero de 2023 y 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023 expedidos por la DIAN contradicen lo ordenado en el artículo 519 del Estatuto Tributario. Sin embargo, la DIAN advierte que los actos enunciados complementan dicho artículo.

Se aclara que esta Sala en cuanto a la falsa motivación por error de derecho explicó lo siguiente¹⁰:

“Respecto de la primera, debe tenerse en cuenta que esta Sección señaló que la infracción de las normas en que debía fundarse consiste en la violación de normas superiores i) por su falta de aplicación, ii) por aplicación indebida o iii) por interpretación errónea.

La Sala Especial Transitoria de Decisión (providencia del 2 de mayo de 2011, exp. 2003 - 00572, C.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas) ha dicho que se infringe de manera directa la ley, por falta de aplicación, cuando se ignora la existencia de la norma, o porque a pesar de conocerla, no se aplica a la solución del caso. En cuanto a la aplicación indebida, señaló que se presenta cuando el precepto que se hace valer se usa o aplica a pesar de no ser el pertinente para resolver el asunto. Y, sostuvo que se presenta una interpretación errónea, cuando se le asigna a la norma un sentido o alcance que no le corresponde. La anterior causal está íntimamente relacionada con la falsa motivación de los fundamentos de derecho del acto acusado.”

De acuerdo con criterio de esta Sala, la falsa motivación por error de derecho puede generarse en un acto demandado, cuando se le asigna a una norma un sentido o alcance que no le corresponde, por lo que se genera la nulidad de los actos.

Ahora en el presente caso, el artículo 519 del Estatuto Tributario ordena lo siguiente:

“ARTÍCULO 519. Base gravable en el impuesto de timbre nacional. El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados, incluidos los títulos valores, que se otorguen o acepten en el país, o que se otorguen fuera del país pero que se ejecuten en el territorio nacional o generen obligaciones en el mismo, en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión, cuya cuantía sea superior a seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario, UVT, en los cuales intervenga como otorgante, aceptante o suscriptor una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o una persona natural que tenga la calidad de comerciante, que en el año inmediatamente anterior tuviere unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a treinta mil (30.000) Unidades de Valor Tributario, UVT.

¹⁰ Sentencia del 29 de julio de 2021. Exp. 25346. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Para los contratos celebrados por constructores para programas de vivienda, el aumento de tarifas dispuesto en este artículo sólo será aplicable a partir del primero (1o) de julio de 1998.

Inciso 3. Modificado. Ley 2277/2022, Art. 77. 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 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 3. 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: [...]” (Subraya la Sala)

Se observa que la norma transcrita relaciona el hecho generador del impuesto de timbre al otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados (incluidos los títulos valores), en el país o fuera de él, siempre que en dichos instrumentos o documentos se haga constar la existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones.

El artículo 72 de la Ley 1111 de 2006 determinó la tarifa del tributo en estudio en el 1% en el año 2008, 0.5% en el año 2009 y al 0% a partir del año 2010.

Posteriormente, el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 estableció nuevamente tarifas marginales del impuesto de timbre desde el 0% hasta el 3%¹¹.

Se advierte que los actos demandados fueron expedidos antes de la entrada en vigencia del Decreto 175 de 2025 “*Por el cual se adoptan medidas tributarias destinadas a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para hacer frente al estado de conmoción interior decretado en la región del Catatumbo, el área metropolitana de Cúcuta y los municipios de Río de Oro y González del departamento del Cesar*”, por lo que el presente estudio no tendrá en cuenta las normas transitorias expedidas en virtud de la emergencia económica.

Conforme los términos de la demanda, la Sala se limitará a verificar el alcance dado en los conceptos acusados a la expresión “enajenación a cualquier título de bienes inmuebles” contenida en el parágrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario, conforme la adición de que fue objeto por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.

En relación con el concepto de “*enajenación*” esta Sala en sentencia del 6 de febrero de 2006 explicó lo siguiente¹²:

“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)

¹¹ Se aclara que el Decreto Único Reglamentario -DUR- 1625 de 2016 en su artículo 1.4.1.4.7 establece la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de fiducia, la agencia mercantil y en la administración delegada.

¹² Exp. 14123. C.P. María Inés Ortiz Barbosa.



De acuerdo con el criterio expuesto, la enajenación de un bien requiere la transmisión del derecho patrimonial o de la propiedad, por lo que para que se genere el impuesto de timbre en el artículo 519 del Estatuto Tributario se requiere la transmisión de la propiedad de un bien inmueble.

Por su parte la fiducia se encuentra establecida en el artículo 794 del Código Civil, en el que se explica que *“Se llama propiedad fiduciaria la que está sujeta al gravamen de pasar a otra persona por el hecho de verificarse una condición.”*. Y la fiducia mercantil se define en el artículo 1226 del Código de Comercio, como *“un negocio jurídico en virtud del cual una persona, llamada fiduciante o fideicomitente, transfiere uno o más 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.”*

En relación con el contrato de fiducia esta Sala en sentencia del 17 de junio de 2021, explicó lo siguiente¹³:

“Conforme con las anteriores pruebas, no cabe duda de que el acto sometido a inscripción en el registro, respecto del cual se centra la discusión, corresponde a la fiducia mercantil, figura en la que, como lo expuso la Sala en otra oportunidad, siempre habrá transferencia de bienes al fiduciario, como elemento esencial de la relación jurídico contractual involucrada en el negocio fiduciario, sin el cual no podría constituirse el patrimonio autónomo. Pero tal transferencia no opera como forma de adquisición plena de propiedad, sino sujeta a la obligación de que esta se transfiera a un tercero beneficiario, al momento de verificarse una condición predeterminada que, simultáneamente, cumple las funciones de suspender el nacimiento del derecho de propiedad del beneficiario-fideicomisario y, una vez cumplida, de extinguir el derecho adquirido previamente por el fiduciario.”
(Subraya la Sala)

De acuerdo con el criterio de la Sala, la transferencia de bienes a una entidad fiduciarias no debe considerarse una enajenación, porque no existe transmisión de la propiedad. Adicionalmente, esta Sala ha explicado que las entidades fiduciarias deben verse como entidades transparentes, ya que los efectos fiscales deben recaer sobre el dueño de los derechos fiduciarios, para no desnaturalizar los negocios de los encargos fiduciarios¹⁴.

En el mismo sentido la Sala ha explicado en otros fallos, que en el contrato de fiducia la titularidad material de los bienes permanece en el patrimonio de la persona que transfirió los bienes al patrimonio autónomo, por lo que la propiedad de los bienes no se entrega a las entidades fiduciarias¹⁵. Además, se ha aclarado que los aportes en especie a los patrimonios autónomos de las entidades fiduciarias no deben considerarse una enajenación¹⁶.

De acuerdo con lo expuesto, el artículo 519 del Estatuto Tributario establece que el impuesto de timbre se genera cuando existe *“enajenación a cualquier título de bienes inmuebles”*. Sin embargo, la transferencia de bienes a una entidad fiduciaria no puede considerarse enajenación al no existir una transferencia de la propiedad, por lo que no

¹³ Exp. 25081. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁴ Sentencia del 14 de noviembre de 2019. Exp. 22093. C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez.

¹⁵ Sentencia el 3 de agosto de 2023. Exp. 27023. C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁶ Sentencia del 7 de octubre de 2021. Exp. 24942. C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.



Radicación: 11001-03-27-000-2024-00038-00 (28927)
Demandante: ASOCIACIÓN DE FIDUCIARIAS
FALLO

puede generarse dicho tributo. En todo caso, se aclara 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 cuanto a la sentencia de esta Sala a la que hace referencia la contestación de la demanda, se advierte que no se analizó el concepto de enajenación en los contratos de fiducia, sino que se realizó un análisis de donaciones por residentes fiscales colombianos a extranjeros, por lo que no se relaciona con el tema en discusión¹⁷. En el mismo sentido el análisis del fin de la norma y la no generación del impuesto de timbre para estratos socioeconómicos vulnerables no desvirtúa que en los contratos de fiducia no se realiza enajenación de bienes.

De acuerdo con lo expuesto, los actos demandados contradicen lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Tributario, por lo que declarará la nulidad parcial del concepto 100208192-224 (Oficio 2211 de 2023) del 24 de febrero de 2023 del aparte: “*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*”, y la nulidad del Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023, expedidos por la DIAN al haber sido expedidos con falsa motivación.

Se aclara que la Sala se releva de pronunciarse de los demás cargos de la demanda, al haber prosperado el cargo de falsa motivación.

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,

F A L L A

PRIMERO: Declarar 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.

SEGUNDO: Declarar la **nulidad** del Concepto 100202208-1124 del 2 de agosto de 2023, proferido por la DIAN.

Cópiese, notifíquese y Cúmplase.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

¹⁷ Sentencia del 25 de mayo de 2017. Exp. 20436. C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez



Radicación: 11001-03-27-000-2024-00038-00 (28927)
Demandante: ASOCIACIÓN DE FIDUCIARIAS
FALLO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO

Este documento fue firmado electrónicamente. La validez e integridad pueden comprobarse acudiendo a la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>