

CONCEPTO N° 622 [006453]
30-05-2023
DIAN

100208192-622
Bogotá, D.C.
Señores

CONTRIBUYENTES

juridicanormativa@dian.gov.co

Ref.: Adición al Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022

Tema: Impuesto de timbre nacional
Descriptor: Causación Base gravable Sujetos pasivos
Fuentes Formales: Artículos 515, 518 y 519 del Estatuto Tributario.
Artículos 28 y 673 del Código Civil
Artículo 1.4.1.2.4. del Decreto 1625 de 2016
Artículo 3 del Decreto 902 de 1988
Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ, del 25 de mayo de 2017, Radicación No. 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436).

Cordial saludo.

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

Mediante el presente pronunciamiento, se absolverán diferentes interrogantes que se han formulado en torno a la interpretación y aplicación del impuesto de timbre nacional (el «Impuesto» en adelante) con motivo del artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, con la adición al Concepto General de la referencia (Concepto 002211 - interno 224 del 24 de febrero de 2023).

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:

«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.

De acuerdo con esa definición del término “enajenación”, y habida cuenta de que la donación entre vivos, de conformidad con el artículo 1443 del C.C. “(...) es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta”, se impone concluir, que la donación implica “enajenar”. En otras palabras, que la donación apareja el concepto de enajenación (...)» (énfasis propio)

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:

«Artículo 3° Para la liquidación de la herencia y de la sociedad conyugal cuando fuere el caso, se procederá así:

(...)

3. Diez (10) días después de publicado el edicto sin que se hubiere

formulado oposición por algún interesado y cumplida la intervención de las autoridades tributarias en los términos establecidos por las disposiciones correspondientes, siempre que los impuestos a cargo del causante hubieren sido cancelados o se hubiere celebrado acuerdo de pago con los respectiva autoridad, procederá el notario a extender escritura pública, con la cual quedará solemnizada y perfeccionada la partición o adjudicación de la herencia (...). Dicha escritura deberá ser suscrita por los asignatarios (...) o por sus apoderados.

(...)

El notario no podrá extender la respectiva escritura, sin el lleno de los requisitos exigidos por el presente numeral.» (énfasis propio)

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 del 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.

Para ilustrar lo anterior:

Una masa sucesoral está integrada por los siguientes bienes: (i) efectivo, por un monto equivalente a 7.000 UVT, (ii) inmueble #1, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, (iii) inmueble #2, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, (iv) inmueble #3, cuyo valor equivale a 10.000 UVT, y (v) obras de arte, cuyo valor equivale a 25.000 UVT.

El valor total de los inmuebles #1, #2 y #3 corresponde a 30.000 UVT. No es relevante, para efectos del Impuesto, el valor del efectivo ni de las obras de arte.

Por ende, la escritura pública mediante la cual se formaliza la adjudicación de la herencia dará lugar a la causación del Impuesto, tomando como base gravable el monto de 30.000 UVT.

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.

Esta última disposición contempla:

«ARTÍCULO 1.4.1.2.4. AGENTES DE RETENCIÓN DEL IMPUESTO DE TIMBRE. *Actuarán como agentes de retención del impuesto de timbre, y serán responsables por su valor total:*

1. Los notarios por las escrituras públicas.

2. *Las entidades vigiladas por la Superintendencia Financiera de Colombia.*

3. *Las entidades de derecho público, las empresas industriales y comerciales del Estado y las sociedades de economía mixta.*

4. Las personas jurídicas, las sociedades de hecho y demás asimiladas.

5. *Las personas naturales o asimiladas que tengan la calidad de comerciantes y que en el año inmediatamente anterior tuvieron unos ingresos brutos o un patrimonio bruto superior a \$168.800.000 (Valor año base 1992).*

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

7. Los bancos por el impuesto correspondiente a los cheques.

8. Los almacenes generales de depósito por los certificados y bonos de prenda.

9. Las entidades de cualquier naturaleza, por la emisión de títulos nominativos o al portador.

PARÁGRAFO. *Cuando en un documento o actuación intervenga más de un agente retenedor de los señalados en los numerales uno (1) a cinco (5) del presente artículo, responderá por la respectiva retención, el agente de retención señalado conforme al orden de prelación de los mismos numerales. En caso de que intervengan en el documento o actuación, varios agentes de retención de la misma naturaleza de los enumerados en los diferentes numerales mencionados, responderá por la respectiva retención, respetando dicho orden de prelación, la entidad o persona que efectúe el pago.» (énfasis propio)*

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 estos últimos, en atención al orden de prelación dispuesto en el artículo 1.4.1.2.4. *ibidem*, ya que ocupan el primer lugar.

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

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA

Subdirector de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales