

**ACUMULACION DE PRETENSIONES – Facultad jurisdiccional que opera a solicitud de parte / SOLICITUD DE ACUMULACION DE PRETENSIONES – Procede respecto de procesos que se encuentren en trámite pendientes de fallo / COSA JUZGADA – Efectos**

La acumulación de procesos fue prevista en el artículo 157 del Código de Procedimiento Civil, como una facultad jurisdiccional que opera a solicitud de parte y que, en virtud de los principios de celeridad y economía procesal, busca el estudio conjunto de las pretensiones elevadas en dos o más procesos especiales de igual procedimiento, o en dos o más ordinarios, siempre que se encuentren en la misma instancia y que, tratándose de los segundos, dichas pretensiones se hayan podido integrar en una misma demanda, el demandado sea el mismo, y las excepciones propuestas se fundamenten en los mismos hechos. A su vez, el artículo 82 ibídem avala la acumulación de pretensiones, cuando quiera que se cumplan tres requisitos fundamentales, a saber: que el juez sea competente para conocer de todas (sin embargo, pueden acumularse pretensiones de menor cuantía a otras de mayor cuantía); que las pretensiones no se excluyan entre sí, salvo que se propongan como principales y subsidiarias; y que todas puedan tramitarse por el mismo procedimiento. Bajo esta perspectiva legal la solicitud de la DIAN estaría dotada de razones sustanciales de no ser porque el pasado 3 de marzo se profirió sentencia en el proceso 110010327000200800042 00 (exp. 17443), y el 7 de abril en el proceso 11001032700020080002500 (17315), M. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, a los cuales se pide que se acumule el presente. Dichas providencias, sin duda alguna, impiden que se ejerza la facultad otorgada por el evocado artículo 157, comoquiera que ésta presupone la existencia de procesos en trámite, pendientes de fallo, precisamente con el fin de que puedan resolverse a través de una misma sentencia que, además de agilizarlos, evite decisiones contradictorias para las causas de idéntico origen. Dentro de esa dinámica, la solicitud de acumulación in examine carece de objeto y, por tanto, está llamada a rechazarse, lo cual se dispondrá junto con la decisión de fondo que habrá de dirimir el presente juicio de legalidad, pues es ello lo que imponen los principios procesales de celeridad, economía y eficacia, frente a la inmutabilidad del hecho cierto que dejó sin objeto la solicitud, se repite, el fallo de mérito en uno de los procesos sobre los cuales recae. Sin duda alguna, dicha decisión anulatoria constituye cosa juzgada erga omnes con carácter absoluto y oponible a todos, hayan o no intervenido en el proceso, en los términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, porque se adoptó mediante providencia de fondo debidamente ejecutoriada, en la que la jurisdicción tuvo la oportunidad de estudiar la causa petendi juzgada en esta oportunidad. Como tal, ha dicho la Sala que dicha figura jurídica impide que se expidan pronunciamientos futuros sobre el mismo asunto, dada su previa definición o juzgamiento a través de sentencia en firme, en clara salvaguarda de la seguridad jurídica; y en acciones de simple nulidad no se condiciona a requisitos especiales de procedencia como sí se hizo en el caso de las acciones de reparación directa, contractuales y de cumplimiento (inc. 3). En consecuencia, corresponderá estarse a lo resuelto en la sentencia referida (la del 3 de marzo del 2011) que hizo desaparecer del mundo jurídico al Concepto No. 064693 del 7 de julio del 2008, y en tal sentido se impartirá la orden respectiva.

**FUENTE FORMAL:** CODIGO DE PROCEDIMIENTO CIVIL – ARTICULO 157

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 064693 DE 2000 DIAN – ANULADO

**IMPUESTO DE TIMBRE – Hecho generador. Sujetos pasivos / AGENTES DE RETENCION – Responsables / HECHO GENERADOR – Elementos /**

## **DOCUMENTOS SIN CUANTIA – No están gravados con el impuesto de timbre / IMPUESTO DE TIMBRE - Causación**

De acuerdo con los parámetros legales vigentes para cuando se expidió el concepto demandado, el impuesto de timbre se genera por el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados (incluidos los títulos valores), en el país o fuera de él, por parte de entidades públicas, personas jurídicas o asimiladas, o personas naturales comerciantes con ingresos brutos o patrimonio bruto superior a 30.000 UVT en el año inmediatamente anterior, siempre que en dichos instrumentos o documentos se haga constar la existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones. Así, las personas naturales comerciantes ubicadas en los rangos patrimoniales establecidos, las personas jurídicas y asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores y suscriptores de los documentos o instrumentos objeto del gravamen, o a cuyo favor se expidan, otorguen o extiendan los mismos, son contribuyentes del impuesto de timbre. A su turno, todos los agentes de retención son responsables de dicho tributo y los funcionarios oficiales que autorizan, expiden, registran o tramitan documentos o instrumentos sometidos al impuesto, o quienes desempeñen funciones públicas e intervengan en los mencionados hechos, son responsables solidarios con el agente de retención (E. T. arts. 515 - 518). Sin duda alguna, la descripción hecha en el artículo 519 del Estatuto Tributario permite estructurar el hecho generador del impuesto de timbre a partir de cuatro elementos fundamentales a saber: i) la existencia de documentos privados o documentos públicos catalogados como instrumentos; ii) la naturaleza jurídica de quienes los otorgan, aceptan, giran, emiten o suscriben; iii) el contenido de los documentos mencionados respecto de la constitución, existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones; iv) la cuantía del documento en cuanto debe superar las 6.000 UVT, excepto para los documentos que enlista el artículo 521 del Estatuto Tributario que están sujetos al impuesto cualquiera que fuere su cuantía. Los documentos sin cuantía, entonces, no están gravados con el impuesto, salvo algunos que lo causan en un valor expresamente determinado en la Ley (E. T. Art. 523). La realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación tributaria sustancial y que tiene por objeto el pago del tributo (E. T. Art. 1º), causa el impuesto de timbre y a partir de ese momento éste comienza a deberse.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 515 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 516 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 517 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 518 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 523

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 064693 DEL 2008 DIAN - ANULADO

**HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO DE TIMBRE – No siempre coincide con la exigibilidad o causación del tributo / CAUSACION DEL IMPUESTO DE TIMBRE – Ocurre al momento del otorgamiento, suscripción, giro, expedición aceptación, vencimiento, prórroga o pago del documento / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE TIMBRE – Recae sobre la cuantía o el valor del documento que lo genera**

Debe observarse que la ocurrencia del hecho generador no en todos los casos coincide con la exigibilidad o causación del tributo, pues ésta puede preverse para un momento posterior al nacimiento de la obligación fiscal, como ocurre cuando al instante de concretarse el hecho jurídico que la origina, no es dable determinar la

cuantía de la obligación subyacente ni, por ende, la base gravable del impuesto. Por regla general, la causación ocurre al momento del otorgamiento, suscripción, giro, expedición, aceptación, vencimiento, prórroga o pago del documento, lo que ocurra primero, salvo casos especiales señalados en los artículos 527 y 528 del Estatuto Tributario y en el Decreto 2076 de 1992 (arts. 26 y 30). El artículo 519 del Estatuto Tributario no contempla una base gravable única para el impuesto, sin embargo, la interpretación sistemática de todos sus incisos permite concluir que aquél recae sobre la cuantía o el valor del documento que lo genera, excepto en algunos documentos contemplados en normas especiales.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 527 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 528 / DECRETO 2076 DE 1992 – ARTICULO 26 / DECRETO 2076 DE 1992 – ARTICULO 30

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 064693 DEL 2008 DIAN - ANULADO

**CONTRATOS DE CUANTIA INDETERMINADA – Concepto. A estos se les aplica las reglas para determinar las cuantías / CONTRATOS DE EJECUCION SUCESIVA – La cuantía corresponde al valor total de los pagos periódicos / CONTRATOS DE VALOR INDETERMINADO – La cuantía se determina conforme el título I del Libro IV del Estatuto Tributario / CONTRATOS DE MONEDA EXTRANJERA – La cuantía se determina por el cambio oficial en el momento en que el impuesto se hace efectivo / IMPUESTO DE TIMBRE EN CONTRATOS DE CUANTIA INDETERMINABLE – Se causa el tributo sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE TIMBRE EN LOS CONTRATOS DE CUANTIA INDETERMINABLE – Corresponde a criterios objetivos de acuerdo con el hecho generador. Es diferente a la base gravable del impuesto de timbre**

Los contratos de cuantía indeterminada, como documentos representativos de acuerdos de voluntades dirigidos a constituir obligaciones recíprocas entre una o más personas y otra u otras, en los que no se dispone un quantum exacto pero cuyas cláusulas permiten inferir la existencia del mismo y su determinabilidad a través de las reglas previstas en el artículo 522 ibídem. De acuerdo con dichas reglas, en los contratos de ejecución sucesiva la cuantía corresponde al valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio, y en los de duración indefinida al valor de los pagos durante un año; en los actos o actuaciones que por naturaleza sean de valor indeterminado se toma como cuantía la que aparezca regulada en las normas del título I del Libro IV del Estatuto Tributario; y en los contratos en moneda extranjera corresponde al cambio oficial en el momento en que el impuesto se hace efectivo. Ahora bien, dentro del contexto de regulación de la base gravable del impuesto para los documentos de cuantía indeterminada, en este caso contratos, el inciso quinto del artículo 519 ibídem señala que el impuesto se causa sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo de su vigencia. Tal disposición, conforme con el inciso sexto ejusdem, además de congruente con la circunstancia misma de indeterminación del valor cuantificable, se restringió a los contratos suscritos, modificados o prorrogados a partir de la Ley 383 de 1997. Como tal, la base gravable responde a criterios objetivos acordes con el hecho generador del impuesto, de modo que a partir de éste se determina su base de cálculo, sin que el hecho de que el valor del impuesto tome en consideración la magnitud económica del hecho gravado, haga desaparecer la naturaleza y alcance de uno y otro elemento. Por lo mismo, el hecho generador puede ocurrir independientemente del momento en que pueda causarse y concretarse la base gravable. Así las cosas, no podría entenderse que la base gravable del impuesto

de timbre en contratos de cuantía indeterminada constituye al tiempo su hecho generador, pues tal predicado desconocería la definición legal del mismo, que es el otorgamiento o aceptación de documentos o contratos en los que consten obligaciones económicas, sobre las cuales se determine el valor del tributo, ya sea que los mismos documentos contengan la cuantía o que el impuesto se liquide sobre los pagos o abonos en cuenta cuando tales documentos no la determinen con precisión. Dicho de otro modo, la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de cuantía indeterminada a partir de la causación especial que establece el inciso 5º del artículo 519 de E. T. no puede confundirse con el hecho generador del tributo previsto de manera unívoca para todo tipo de documentos, incluidos los contratos privados en general.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 522

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 064693 DEL 2008 DIAN - ANULADO

**REDUCCION DEL IMPUESTO DE TIMBRE - Recae sobre todo tipo de documentos / CONTRATOS CON Y SIN CUANTIA DETERMINADA – Se les aplica la reducción del impuesto de timbre / REDUCCION DE TARIFA DEL IMPUESTO DE TIMBRE – Beneficio fiscal que favorece a los sujetos pasivos del impuesto / RETROACTIVIDAD DE LA LEY – Se aplica cuando es en beneficio del contribuyente / CONTRATOS SIN CUANTIA – Antes y después de entrar a regir la Ley 1111 del 2006 se les aplica las tarifas establecidas en el artículo 519 del Estatuto Tributario parágrafo 2**

El parágrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario dispone la reducción “del impuesto de timbre a que se refiere esa norma”, al uno por ciento (1%) en el año 2008, al medio por ciento (0.5%) en el año 2009 y al cero por ciento (0%) a partir del año 2010. El impuesto de timbre al que se refiere el artículo 519, según llamado del parágrafo, recae sobre todo tipo de documentos, entre los cuales se incluyen los contratos con y sin cuantía determinada. Más allá del tipo de impuesto objeto de la reducción, el parágrafo no estableció ninguna condición objetiva ni subjetiva para acceder a la misma, y donde la Ley no distingue no le es dable hacerlo al intérprete. Así mismo, puede decirse que ante la sencillez e inteligibilidad de la redacción de la norma, su disposición cobra aplicación exegética porque, de acuerdo con el artículo 11 del Código Civil, cuando el sentido de la ley sea claro no se desatenderá su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu. Y es que, según el artículo 5º de la Ley 153 de 1887, la crítica y la hermenéutica sirven para fijar el pensamiento del legislador y aclarar ó armonizar disposiciones legales oscuras ó incongruentes. Bajo esa perspectiva de contenido sustancial, la reducción de la tarifa del impuesto de timbre prevista en el parágrafo señalado es procedente para los contratos de cuantía indeterminada, porque, se repite, sobre éstos también recae el hecho generador del impuesto de timbre regulado por el artículo 519, que párrafos atrás se analizó. Aunque podría pensarse que en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, la reducción sólo cobija a los contratos otorgados o aceptados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111, lo cierto es que las reducciones de tarifas son una especie de beneficio fiscal que favorece a los sujetos pasivos del impuesto, y, según lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-006 de 1998 refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes, si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución, porque la prohibición que esta norma contiene se dirige a impedir el aumento de las cargas

al contribuyente, con regulaciones para períodos vencidos o en curso. En otros términos, las normas con esas características pueden tener efectos retroactivos, y aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador expresamente lo haya prohibido, sin que por ello quebrante el artículo 338 de la Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez. Pero más allá de ello, una interpretación coherente y razonable con el espíritu de la reforma introducida por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, es aceptar que en los contratos de cuantía indeterminada suscritos, modificados, prorrogados, otorgados o aceptados antes de entrar a regir dicha Ley, podían aplicarse las nuevas tarifas establecidas en el parágrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario para los años 2008, 2009, 2010, respecto de los pagos o abonos en cuenta realizados en esos años.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 519 PARAGRAFO / LEY 1111 DE 2006 – ARTICULO 72 / CONSTITUCION POLITICA – ARTICULO 338

**NORMA DEMANDADA:** CONCEPTO 064693 DEL 2008 DIAN - ANULADO

## **CONSEJO DE ESTADO**

### **SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

#### **SECCION CUARTA**

**Consejera ponente:** CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá D. C., diecinueve (19) de mayo del dos mil once (2011)

**Radicación número:** 11001-03-27-000-2008-00027-00(17317)

**Actor:** JAIME ANDRES GIRON MEDINA

**Demandado:** DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

## **FALLO**

De acuerdo con la competencia otorgada por el artículo 128 del Código Contencioso Administrativo (No. 1), provee la Sala sobre la demanda de nulidad interpuesta contra el Concepto 064693 del 7 de julio del 2008, a través del cual la Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica – Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN, respondió la solicitud de aclaración del Oficio No. 050378 del 20 de mayo del 2008 de la División de Relatoría, en el siguiente sentido:

*“...En primer lugar, el inciso 10 del artículo 519 del E.T ahora modificado por el artículo 72 de la Ley 1111 de 2006, en esencia ha tenido identidad en cuanto a los hechos generadores del impuesto de timbre nacional desde la vigencia de la Ley 383 de 1997, con modificaciones en otros aspectos en cuanto a la tarifa y las cuantías.*

*En principio la tarifa de este impuesto era del 1 %, modificada por el artículo 116 ibídem, al 1.5% a partir del 1º de enero de 1999, disposición también modificada por el artículo 27 de la Ley 788 de 2002, que elevó las cuantías para la causación del impuesto, y por el artículo 72 de la ley 1111 de 2006, que incluyó como punto de referencia en lugar de valores absolutos la UVT, norma que adicionó un párrafo al artículo 519, reduciendo la tarifa al 1 % para el año 2008; 0.5% en 2009 y 0% a partir de 2010.*

*Ahora bien, los elementos del impuesto, acorde con lo señalado en la Sentencia del H Consejo de Estado de 14 de julio de 2000, radicado 9822 M. P. Dr. Germán Ayala Mantilla, con ocasión de la nulidad del Concepto 046362 de 1999, están dados por el inciso primero del artículo 519 del estatuto Tributario, la cual señaló en algunos de sus apartes:*

*“/...*

*Sostener que el hecho generador varía, según, si la cuantía del contrato es determinada o indeterminada, y que para contratos o documentos de cuantía indeterminada el hecho generador del impuesto de timbre está constituido por el pago de la obligación subyacente a la obligación tributaria, implica desconocer abiertamente lo dispuesto en el inciso V del artículo 519 del Estatuto Tributario, para efectos de tales contratos, lo cual no es posible en atención a que es ese primer inciso el que define el hecho generador del impuesto de manera general, para todo tipo de contrato o documento. No puede olvidarse que el pago que se efectúa en cumplimiento de obligaciones derivadas de un contrato o documento de cuantía indeterminada, corresponde a la ejecución de éste, y no al hecho generador del impuesto.*

*Igualmente advierte la Sala, que en cumplimiento de lo ordenado por el artículo 338 de la Constitución Política, la tarifa de los impuestos debe estar predeterminada al momento en que se verifica el hecho generador que da origen a la obligación tributaria, que se reitera, en este caso, es la suscripción, modificación, prórroga, otorgamiento o aceptación de documentos donde consten obligaciones económicas, por constituir la tarifa uno de los elementos del tributo que sólo puede ser señalado por el legislador, el que otorga seguridad jurídica a los contribuyentes, quienes previamente a contraer obligaciones con consecuencias fiscales que se derivan en la imposición de un impuesto, tienen el derecho a conocer la tarifa de tal impuesto, así como la definición legal de su base gravable, a pesar de que ésta solo puede ser cuantificada con posterioridad a la concreción del hecho generador previo a realizar el hecho descrito en la ley como de tal manera que no puede ser variada en forma arbitraria con posterioridad a que ha surgido en cabeza del contribuyente la obligación tributaria.*

*Conforme a lo expuesto a lo largo de la providencia, aceptar que es el pago o el abono en cuenta el que genera la obligación tributaria, implica aceptar que un simple pago o abono en cuenta que no se origina en un contrato o documento de los descritos en el inciso primero del artículo 519 del Estatuto Tributario, genera el impuesto de timbre, de tal suerte*

que no es posible deslindar los inciso V y 5°, para efectos de establecer el hecho generador del impuesto y afirmar que varía según la cuantía sea determinada o indeterminada.

Nótese que el propio legislador en el inciso T de la norma referida, al prever que "Lo anterior será aplicable para los contratos que se suscriban, modifiquen o prorroguen a partir de la presente ley. (Inciso modificado Ley 383/97, artículo 36)", reiteró que el núcleo central de la obligación tributaria derivada del impuesto de timbre, es la suscripción, modificación o prórroga de contratos o documentos y no el pago derivado de ellos, el cual no constituye nada diferente que la base gravable del impuesto.

Por último, llama la atención de la Sala, que uno de los argumentos esgrimidos en la consulta para darle sustento, corresponde a que la ley 383 de 1997 "dispuso que el impuesto de timbre cuando no es posible determinar la cuantía, se causará a la tarifa del 1 % sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente" (Subraya la Sala), cuando de tal argumento lo que se concluye es que para los contratos de cuantía indeterminada celebrados bajo el amparo de la ley 383 de 1997, la tarifa del impuesto de timbre es la del 1% durante el tiempo de la vigencia del contrato, independientemente de las variaciones a la tarifa que puedan ocurrir con posterioridad a su celebración, como es el caso de la expedición de la Ley 488 de 1998.

.../”

De manera tal, que la reducción de la tarifa acorde con lo dispuesto por el el (sic) parágrafo 2o del artículo 519 del E. T., adicionado por el artículo 72 de la Ley 1111 de 2006, si bien es cierto aplica en cada año, es un hecho que se da respecto de los contratos que se otorguen en cada uno de ellos y no de manera automática de manera aislada respecto de los pagos sobre contratos de cuantía indeterminada, independiente de la fecha en que se hayan suscrito u otorgado, toda vez que como señala la sentencia, el hecho generador es el núcleo central del cual deriva la aplicación del impuesto de timbre, independiente si el contrato es de cuantía determinada o indeterminada, aspecto corroborado en el Concepto No. 048188 de 2005 vigente.

El parágrafo 2o del artículo 519 del E. T., adicionado por la Ley 1111 de 2006, establece la reducción de la tarifa para cada año, pero no de manera aislada, sino en consideración al hecho generador del impuesto, pues no de otra manera debe entenderse la referencia al elemento de tasación del mismo, pues sin la ocurrencia del hecho generador, no puede hablarse del impuesto propiamente dicho. Por lo tanto, en consonancia con la sentencia enunciada, la reducción de la tarifa necesariamente está ligada a la fecha del otorgamiento, suscripción o aceptación del documento, que por su cuantía o la de los ingresos o el patrimonio en el año inmediatamente anterior de la persona natural que lo suscribe en cuanto sea comerciante, genera el impuesto, según el caso.

**Por lo tanto, la reducción de la tarifa no se da respecto de todos los contratos de manera independiente de la fecha de su**

**otorgamiento, pues la ley no lo consagra así, cuando señala: La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera: . . .". La disposición no está modificando los demás elementos del impuesto, los cuales permanecen incólumes. Por ende, no es que ipso, facto, el 1° de enero de 2010 desaparezca el impuesto en relación con los contratos suscritos con anterioridad, sino que a partir de esa fecha, la tarifa de los que se otorguen, suscriban o acepten, es del 0%."**

El actor reclama la nulidad del Concepto precitado en cuanto expresa que la tarifa del impuesto de timbre para los años 2008 y siguientes no se reducirá conforme a lo establecido en el artículo 519 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, para los contratos de cuantía indeterminada suscritos con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha norma.

### **ANTECEDENTES Y FUNDAMENTOS DE LA DEMANDA**

El artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 adicionó el artículo 519 del Estatuto Tributario en el sentido de reducir progresivamente la tarifa del impuesto de timbre del 1.5% en el 2007, al 0% en el 2010.

En Concepto 004314 del 25 de junio de 1999 la DIAN interpretó que el impuesto de timbre en contratos de cuantía indeterminada se causa sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato, a la tarifa vigente cuando se realicen.

Posteriormente, mediante el Concepto 064693 del 7 de julio del 2008 – aquí demandado - señaló que, aunque la reducción de la tarifa aplica en cada año, esa reducción sólo se da respecto de los contratos otorgados en cada uno de ellos, y no respecto de los pagos sobre contratos de cuantía indeterminada, independientemente de la fecha en que se hayan suscrito u otorgado.

El demandante estima que el Concepto acusado viola los artículos 95 (No. 9) y 209 de la Constitución Política; 1° y 519 del Estatuto Tributario, y 2° del Código Contencioso Administrativo, por las siguientes razones:

El acto demandado viola los principios de justicia y equidad en cuanto considera que la reducción de la tarifa del impuesto de timbre prevista por la Ley 1111 del 2006 para los años 2008 y siguientes, sólo se aplica a los nuevos contratos suscritos en esos años. Igualmente se violan dichos principios porque ni las autoridades administrativas ni el legislador contemplaron monto alguno como exceptiva de recaudo por concepto de timbre para el año gravable 2010, y bajo interpretaciones erróneas como la realizada por la DIAN, se entendería que algunos contribuyentes con contratos de cuantía indeterminada firmados antes de la reducción de las tarifas, causarían el impuesto de timbre y tendrían que pagarlo.

La actuación de la DIAN se aparta de principios constitucionales de la función pública como el de moralidad administrativa, porque la única finalidad del concepto acusado es la de dotar a la DIAN de herramientas jurídicas para exigir a los contribuyentes el cumplimiento de obligaciones que excedan el marco legal, de modo que quienes hayan suscrito contratos con antelación y que aún estén causando el impuesto de timbre, paguen una tarifa superior a la prevista en la Ley para los años 2008, 2009 y 2010.

Así mismo, el acto demandado transgrede el principio de igualdad, porque pretende establecer limitaciones o condiciones a la reducción de la tarifa de timbre que estableció la Ley 1111 del 2006 para todos los casos.

El Concepto de la DIAN presupone que el hecho generador de la obligación tributaria es estático en el tiempo, desconociendo que para que nazca la misma en el impuesto de timbre se requiere el cumplimiento de todos los requisitos legales incluida la causación.

En los contratos de cuantía indeterminada la ley ató la aplicación de la tarifa al momento de causación del impuesto y dado que ésta se materializa en cada pago o abono en cuenta, no puede considerarse que el cumplimiento del hecho generador sea suficiente para aplicar la tarifa y que ésta permanece fija aunque se contemple su reducción o eliminación, contraviene la lógica del artículo 1º del Estatuto Tributario.

Dado que en los contratos de cuantía indeterminada el pago o abono en cuenta supone la causación del impuesto de timbre, y ya que cuando ella ocurre se configuran los elementos del impuesto, es necesario que éstos se verifiquen en cada pago.

La actuación de la DIAN se soportó en el erróneo entendimiento de que el único presupuesto de la obligación tributaria sustancial por el gravamen señalado, es el hecho generador aislado, en el instante en que se suscribe u otorga el documento.

El artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 no condicionó la reducción de la tarifa del impuesto a la fecha del otorgamiento, suscripción o aceptación del documento. Los antecedentes de dicha norma y su redacción evidencian que la intención del legislador fue eliminar el impuesto por sus inconvenientes prácticos en el desarrollo de los negocios; y si la finalidad de la norma no pudiera deducirse de su redacción, tendría que acudir a los criterios auxiliares de interpretación para definir su alcance.

El concepto demandado, lejos de garantizar los derechos de los administrados hace nugatoria la reducción de la tarifa del impuesto de timbre a partir del año 2008.

## **LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA**

La Dirección de Impuestos Nacionales se opuso a las pretensiones de la demanda, con fundamento en lo siguiente:

El hecho generador del impuesto de timbre se restringe a la suscripción del documento en el que conste la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. De acuerdo con ello, la tarifa aplicable es la vigente a la fecha en que se suscribe el documento, independientemente de las diferencias de criterio que existen respecto de los contratos de tracto sucesivo, en los que la cuantía no puede establecerse plenamente al momento de suscribirlos, aceptándose que la misma puede determinarse en la medida que vaya ejecutándose los pagos o abonos en cuenta, y que la tarifa aplicable es la vigente al momento de realizarse el pago.

El Consejo de Estado en sentencia del 14 de junio (sic) del 2000, (exp. 9822), señaló que la tarifa aplicable en los contratos mencionados es la vigente en la fecha de celebración del contrato, porque el hecho de liquidar el impuesto sobre

cada pago o abono en cuenta no implica el nacimiento de un nuevo impuesto con base en un hecho generador diferente, pues éste sigue siendo la suscripción del contrato y no la suscripción de cada uno de sus pagos.

Así mismo, dicha Corporación ha señalado que, en materia tributaria las disposiciones aplicables son las vigentes al momento de ocurrir los hechos, pues, por regla general, la ley no es retroactiva. La norma que consagra una conducta irregular y dispone su sanción es sustancial y de aplicación hacia el futuro, sin perjuicio del principio de favorabilidad que, como excepción al de retroactividad, sólo opera en materia penal; y, dado que las tarifas son un elemento de la obligación sustancial, las normas que las regulan se sujetan a la regla de aplicación normativa a futuro.

La aplicación el principio de legalidad en materia de impuestos impide que los tratamientos preferenciales se extiendan por analogía. Así, si el hecho generador del impuesto ocurre en vigencia de leyes anteriores, la Administración no puede extender el tratamiento favorable que contempla la ley posterior, porque ello implicaría apartarse del señalado principio.

Concordantemente, no puede retrotraerse el tiempo para aplicar una ley anterior más favorable, porque ello transgrede la regla de aplicación hacia el futuro, el principio de irretroactividad y la seguridad jurídica. En consecuencia, si la nueva ley contempla tarifas diferenciales inferiores a las que venían aplicándose a los contratos suscritos bajo leyes anteriores, ella no puede aplicarse bajo el entendido de que el hecho generador del impuesto surgió con anterioridad a la misma, a pesar de que bajo su vigencia se sigan pagando las cuotas pactadas.

En virtud del principio de moralidad la Administración debía aplicar la ley vigente y no podía llevar el hecho generador del impuesto hacia el futuro para acogerse a tratamientos más favorables.

Salvo las excepciones legales, los principios de igualdad y de distribución de las cargas públicas someten al impuesto de timbre a todas las personas que suscriban documentos de contenido económico, y las obliga a participar en el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado.

El hecho generador del impuesto de timbre fue establecido claramente en la ley, es punto de partida para determinar la tarifa aplicable al documentos suscrito, y no puede ligarse a los pagos o abonos realizados en desarrollo del contrato.

La reducción de la tarifa prevista en la Ley 1111 del 2006 modificó el señalado hecho generador, que sigue rigiéndose por la regla general de suscripción u otorgamiento del documento, y no se aplica a los documentos suscritos con anterioridad por la inoperancia del principio de favorabilidad y la prevalencia del principio de legalidad.

Por tanto, la tarifa aplicable es la que rija al momento en que se realice el hecho generador y su reducción no se aplica a los pagos o abonos en cuenta posteriores a la vigencia de la Ley 1111, realizados en virtud de contratos suscritos antes de la misma. La intención legislativa del desmonte paulatino del impuesto no implica ipso facto su eliminación total ni la inoperancia de la ley anterior, porque ésta surtió efectos durante en el tiempo en que estuvo vigente.

El concepto demandado no hace nugatorio el derecho a la reducción de la tarifa porque a ella pueden acogerse todos los que suscriban documentos en vigencia de la misma.

Por último, la DIAN solicitó la acumulación del presente proceso a los radicados bajo los números 2008-00042 (17443) y 2008-00025-00 (17315) por versar sobre el mismo asunto y tener pretensiones similares a las que ocupan la atención de la Sala.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

La DIAN reiteró los argumentos de la contestación, insistiendo en la inviabilidad de aplicar extensivamente la tarifa reducida cuando el contrato se suscribe con antelación a la misma, independientemente de la cuantía indeterminada del documento; lo anterior, porque a pesar de que el contrato genera obligaciones de tracto sucesivo, el hecho generador del impuesto de timbre se mantiene y no corresponde a los pagos realizados en la ejecución del negocio.

El demandante, por su parte, evocó algunos argumentos de la demanda y añadió:

La reducción de la tarifa del impuesto de timbre se aplica tanto a los documentos suscritos en ese año, como a los otorgados en años anteriores que continuaran causando el impuesto, porque la Ley 1111 del 2006 no previó ninguna distinción al respecto.

La sentencia del Consejo de Estado del 14 de julio del 2000 (exp. 9822) que fundamenta el concepto acusado, interpretó el cambio normativo establecido en la Ley 488 de 1998 que elevó al 1.5% la tarifa de timbre señalada en la Ley 383 de 1997 (1%) con una intención distinta de la que tuvo el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006.

El principio de igualdad y equidad tributaria que evidencia el referido artículo 72 permite que los documentos que vienen causando el impuesto a una tarifa superior a la establecida, puedan reducirla en los años posteriores.

Al tenor del artículo 27 del Código Civil, el espíritu perseguido por el artículo 519 del Estatuto Tributario es eliminar el impuesto de timbre a partir del año 2010 a través de la figura de la reducción de la tarifa, aplicable sin ninguna limitación.

El criterio del concepto demandado hace necesario consultar dicho espíritu que, en últimas, se ratifica con la proyección de recaudo de ingresos tributarios nacionales elaborado por la Oficina de Estudios Económicos de la DIAN, en el que se anticipa que a partir del año 2010 desaparecería el recaudo por concepto de impuesto de timbre. De acuerdo con ello, la demandada no puede, bajo una interpretación contraria a la Ley y a la Constitución Política, continuar aplicando una tarifa fijada en el 0% a partir del año mencionado para todos los conceptos sujetos a la tarifa general sin limitar la reducción de la misma en consideración a la fecha de suscripción del contrato.

Los contratos de cuantía indeterminada son un caso especial en el que el hecho generador del impuesto de timbre y su causación ocurren en momentos diferentes, y ésta última (la causación) se da sobre cada pago o abono en cuenta derivado de dichos contratos.

La propia DIAN ha aceptado que en los contratos de cuantía indeterminada ésta es cuantificable sólo en la medida en que se vayan realizando los pagos o abonos en cuenta, lo cual supone que el impuesto deba determinarse a la tarifa vigente al momento de la liquidación, so pena de aplicarse otra que haya perdido vigencia.

La sentencia del Consejo de Estado del 14 de junio del 2000 (exp. 9822) en la que la Administración sustenta su conclusión de que en los contratos de cuantía indeterminada el impuesto de timbre se liquida al suscribir el documento, no tuvo en cuenta que dicha providencia consideró la intención del artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, tras ponderar los derechos del contribuyente, buscando la seguridad jurídica de quienes habían suscrito documentos con una tarifa de timbre del 1%, para no afectar la rentabilidad proyectada.

Las consecuencias actuales son diferentes porque la intención del legislador fue eliminar el tributo para abaratar los costos de las transacciones, siendo absurdo que continúe aplicándose las tarifas del 1.5% en algunas operaciones que el legislador no determinó, en contra del propósito que tuvo la reducción tarifaria.

La demanda no pretende que el artículo 72 tantas veces citado, se aplique retroactivamente sobre situaciones anteriores a su vigencia, sino respecto de aquéllas consolidadas con posterioridad a la misma, porque sólo hasta entonces concurren todos los elementos del tributo. Ello es lo que ocurre con los documentos que a pesar de suscribirse antes de dicha norma causan el impuesto de timbre con posterioridad por tener cuantía indeterminada.

La importancia del principio de legalidad en el derecho tributario no puede permitir la violación de los principios de equidad, justicia e igualdad, al pretender asignar al contribuyente limitaciones que la ley no le ha impuesto.

### **CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO**

El Ministerio Público rindió concepto favorable a las pretensiones de la demanda, de acuerdo con lo siguiente:

El artículo 519 del Estatuto Tributario evidencia claramente la intención del legislador de reducir la tarifa del impuesto de timbre a partir del año 2008, hasta llegar al 0% para el año 2010.

El concepto demandado restringe el alcance de dicha norma para los contratos sin cuantía y desconoce dicha reducción para el año 2010, aduciendo el cambio de la tarifa y no el hecho generador del impuesto ni sus demás elementos.

El artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 no contempló ninguna excepción ni condicionamiento para aplicar la reducción tarifaria que previó en forma general; en esa medida, el acto acusado desconoce el momento de causación del impuesto para los contratos de cuantía indeterminada, el cual ocurre sobre cada pago o abono en cuenta derivado de ellos durante su vigencia.

Tales contratos son de tracto sucesivo y respecto de ellos el impuesto se causa consonantemente con su ejecución, porque sólo en esos momentos puede irse conociendo su cuantía. Y aunque la suscripción de los documentos es el hecho generador del impuesto, ello no implica que a los contratos suscritos antes de la Ley 1111 del 2006, de ejecución prolongada en el tiempo, se les deba seguir aplicando la tarifa existente al momento de su suscripción pues, en últimas, el legislador ordenó la reducción hasta llegar al 0%. Por lo tanto, la Administración

propició un trato desigual entre quienes suscriben los contratos antes y después de la Ley 1111, no obstante que la ejecución se cumpla durante la vigencia de dicha ley.

La sentencia del 14 de julio del 2000 no es aplicable en relación con el alcance del artículo 72 ibídem, porque aquélla versó sobre los contratos de cuantía indeterminada con pagos o abonos en cuenta realizados en vigencia de la Ley 488 de 1998, respecto de documentos suscritos en vigencia de la Ley 383 de 1997.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

Corresponde a la Sala examinar la legalidad del Concepto 064693 del 7 de julio del 2000, expedido por la Oficina Jurídica – División de Normativa y Doctrina Tributaria – de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, en cuanto interpreta que la reducción de la tarifa del impuesto de timbre, prevista en el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario, no opera respecto a los pagos sobre contratos de cuantía indeterminada, independientemente de la fecha en que éstos se hayan suscrito.

En los términos de la demanda, el Concepto acusado desconoció que la reducción de tarifa del impuesto de timbre fue prevista sin ningún tipo de restricción para los contratos de cuantía indeterminada de tracto sucesivo, en los que dicho tributo se causa sobre cada pago o abono en cuenta. En tal sentido, se adujo que el mencionado beneficio no se aplica exclusivamente a los contratos suscritos con antelación a la Ley 1111 del 2006.

Contrario sensu, la Dirección de Impuestos entiende que la reducción de la tarifa del impuesto de timbre no opera para todo tipo de contratos; que esa tarifa se sujeta directamente a cuando se suscribe el documento, por ser éste el hecho que lo genera; y que la interpretación del Concepto cuya nulidad se depreca, se respalda en la sentencia del 14 de julio del 2000, proferida dentro del exp. 9822.

Se trata pues de establecer la procedencia de la reducción de la tarifa del impuesto timbre respecto de los contratos de cuantía indeterminada, al amparo de lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario, modificado y adicionado por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, en los siguientes términos:

*“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 (modificado por la Ley 1111 del 2006, art. 72).*

*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 (adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 35).*

*Tratándose de documentos que hayan sido elevados a escritura pública, se causará el impuesto de timbre, siempre y cuando no se trate de la enajenación de bienes inmuebles 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.*

*También se causará el impuesto de timbre en el caso de la oferta mercantil aceptada, aunque la aceptación se haga en documento separado.*

**Cuando tales documentos sean de cuantía indeterminada, el impuesto se causará sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente (adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 36).**

**Lo anterior será aplicable para los contratos que se suscriban, modifiquen o prorroguen a partir de la presente ley (adicionado por la Ley 383 de 1997, art. 36).**

*PARAGRAFO. El impuesto de timbre generado por los documentos y actuaciones previstas en este Libro, será igual al valor de las retenciones en la fuente debidamente practicadas. En el evento de los documentos de cuantía indeterminada, cuando fuere procedente, además de la retención inicial de la suma señalada en el último inciso de este artículo, el impuesto de timbre comprenderá las retenciones que se efectúen una vez se vaya determinando o se determine su cuantía, si es del caso.*

**PARÁGRAFO 2o.** (Adicionado por la Ley 1111 del 2006, art. 72) **La tarifa del impuesto a que se refiere el presente artículo se reducirá de la siguiente manera:**

- Al uno por ciento (1%) en el año 2008
- Al medio por ciento (0.5%) en el año 2009
- Al cero por ciento (0%) a partir del año 2010.”

Previamente a realizar el estudio de fondo, observa la Sala:

La parte demandada solicitó que el presente proceso fuera acumulado al radicado bajo el número 110010327000200800042 00 (17443) y 11001032700020080002500 (17315), correspondientes a las acciones de nulidad simple instauradas, en su orden, por la Empresa Colombiana de Petróleos ECOPETROL y el señor Manuel Armando González Cañón, contra el mismo Concepto que aquí se enjuicia.

La acumulación de procesos fue prevista en el artículo 157 del Código de Procedimiento Civil, como una facultad jurisdiccional que opera a solicitud de parte y que, en virtud de los principios de celeridad y economía procesal, busca el estudio conjunto de las pretensiones elevadas en dos o más procesos especiales de igual procedimiento, o en dos o más ordinarios, siempre que se encuentren en la misma instancia y que, tratándose de los segundos, dichas pretensiones se

hayan podido integrar en una misma demanda, el demandado sea el mismo, y las excepciones propuestas se fundamenten en los mismos hechos.

A su vez, el artículo 82 ibídem avala la acumulación de pretensiones, cuando quiera que se cumplan tres requisitos fundamentales, a saber: que el juez sea competente para conocer de todas (sin embargo, pueden acumularse pretensiones de menor cuantía a otras de mayor cuantía); que las pretensiones no se excluyan entre sí, salvo que se propongan como principales y subsidiarias; y que todas puedan tramitarse por el mismo procedimiento<sup>1</sup>.

Bajo esta perspectiva legal la solicitud de la DIAN estaría dotada de razones sustanciales<sup>2</sup>, de no ser porque el pasado 3 de marzo se profirió sentencia en el proceso 110010327000200800042 00 (exp. 17443), y el 7 de abril en el proceso 11001032700020080002500 (17315), M. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, a los cuales se pide que se acumule el presente.

Dichas providencias, sin duda alguna, impiden que se ejerza la facultad otorgada por el evocado artículo 157, comoquiera que ésta presupone la existencia de procesos en trámite, pendientes de fallo, precisamente con el fin de que puedan resolverse a través de una misma sentencia que, además de agilizarlos, evite decisiones contradictorias para las causas de idéntico origen.

Dentro de esa dinámica, la solicitud de acumulación in examine carece de objeto y, por tanto, está llamada a rechazarse, lo cual se dispondrá junto con la decisión de fondo que habrá de dirimir el presente juicio de legalidad, pues es ello lo que imponen los principios procesales de celeridad, economía y eficacia, frente a la inmutabilidad del hecho cierto que dejó sin objeto la solicitud, se repite, el fallo de mérito en uno de los procesos sobre los cuales recae.

Y es precisamente el primero de dichos fallos el que traza el derrotero jurídico bajo el cual debe dirimirse el presente proceso, toda vez que tiene causa y objeto idénticos a los de la acción que dicha sentencia definió en el sentido de anular el acto administrativo demandado, bajo los siguientes razonamientos:

## **ASPECTOS GENERALES DEL IMPUESTO DE TIMBRE - ELEMENTOS ESENCIALES**

De acuerdo con los parámetros legales vigentes para cuando se expidió el concepto demandado, el impuesto de timbre se genera por el otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos privados<sup>3</sup> (incluidos los títulos

---

<sup>1</sup> También pueden formularse en una demanda pretensiones de varios demandantes o contra varios demandados, siempre que aquéllas provengan de la misma causa, o versen sobre el mismo objeto, o se hallen entre sí en relación de dependencia, o deban servirse específicamente de unas mismas pruebas, aunque sea diferente el interés de unos y otros. Así mismo, en la demanda sobre prestaciones periódicas, puede pedirse que se condene al demandado a las que se llegaren a causar entre la presentación de aquélla y la sentencia de cada una de las instancias.

<sup>2</sup> Recae sobre dos procesos ordinarios instaurados independientemente en ejercicio de la misma acción pública consagrada en el artículo 84 del C.C. A., contra el Concepto 025648 del 2 de abril del 2007, proferido por el Jefe de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. De manera idéntica, las demandas que dieron lugar a uno y otro proceso pretenden que se anule el acto administrativo señalado.

<sup>3</sup> C. P. C. ART. 251. Son documentos los escritos, impresos, planos, dibujos, cuadros, fotografías, cintas cinematográficas, discos, grabaciones magnetofónicas, radiografías, talones, contraseñas, cupones, etiquetas, sellos y, en general, todo objeto mueble que tenga carácter representativo o declarativo, y las inscripciones en lápidas, monumentos, edificios o similares.

Los documentos son públicos o privados.

**Documento público es el otorgado por funcionario público en ejercicio de su cargo o con su intervención. Cuando consiste en un escrito autorizado o suscrito por el respectivo funcionario, es instrumento público;** cuando es

valores), en el país o fuera de él<sup>4</sup>, por parte de entidades públicas, personas jurídicas o asimiladas, o personas naturales comerciantes con ingresos brutos o patrimonio bruto superior a 30.000 UVT en el año inmediatamente anterior, siempre que en dichos instrumentos o documentos se haga constar la existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones.

Así, las personas naturales comerciantes ubicadas en los rangos patrimoniales establecidos, las personas jurídicas y asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente, que intervengan como otorgantes, giradores, aceptantes, emisores y suscriptores de los documentos o instrumentos objeto del gravamen, o a cuyo favor se expidan, otorguen o extiendan los mismos, son contribuyentes del impuesto de timbre. A su turno, todos los agentes de retención son responsables de dicho tributo y los funcionarios oficiales que autorizan, expiden, registran o tramitan documentos o instrumentos sometidos al impuesto, o quienes desempeñen funciones públicas e intervengan en los mencionados hechos, son responsables solidarios con el agente de retención (E. T. arts. 515 - 518).

Sin duda alguna, la descripción hecha en el artículo 519 del Estatuto Tributario permite estructurar el hecho generador del impuesto de timbre a partir de cuatro elementos fundamentales a saber: *i)* la existencia de documentos privados o documentos públicos catalogados como instrumentos; *ii)* la naturaleza jurídica de quienes los otorgan, aceptan, giran, emiten o suscriben; *iii)* el contenido de los documentos mencionados respecto de la constitución, existencia, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones; *iv)* la cuantía del documento en cuanto debe superar las 6.000 UVT, excepto para los documentos que enlista el artículo 521 del Estatuto Tributario que están sujetos al impuesto cualquiera que fuere su cuantía<sup>5</sup>. Los documentos sin cuantía, entonces, no están gravados con el impuesto, salvo algunos que lo causan en un valor expresamente determinado en la Ley (E. T. Art. 523<sup>6</sup>).

La realización del hecho generador como presupuesto legal que origina la obligación tributaria sustancial y que tiene por objeto el pago del tributo (E. T. Art. 1<sup>o</sup>), causa el impuesto de timbre y a partir de ese momento éste comienza a deberse.

---

otorgado por un notario o quien haga sus veces y ha sido incorporado en el respectivo protocolo, se denomina escritura pública.

**Documento privado es el que no reúne los requisitos para ser documento público."**

<sup>4</sup> Para que el otorgamiento o aceptación genere el impuesto fuera del país, se requiere que los instrumentos públicos o los documentos privados se ejecuten en Colombia o generen obligaciones en su territorio.

<sup>5</sup> Cheques que deban pagarse en Colombia (0,0003 UVT, por cada uno); bonos nominativos y al portador (0.5% sobre su valor nominal; Certificados de depósito que expidan los almacenes generales de depósito (0,03 UVT); garantías otorgadas por los establecimientos de crédito (0.5% por una sola vez, sobre el valor de la comisión o prima, recibidos por la entidad garante).

<sup>6</sup> Pasaportes ordinarios expedidos en el país (1,5 UVT) y revalidaciones (0,6 UVT); concesiones de explotación de bosques naturales con fines agroindustriales en terrenos baldíos (3 UVT por hectárea), de maderas finas (9 UVT por hectárea), y prórroga de esas concesiones o autorizaciones (50% del valor inicialmente pagado), exceptuándose al mediano y pequeño agricultor que explote en terrenos baldíos con fines agrícolas, en cultivos de pancoger, sin perjuicio de la posterior reforestación; aporte de una zona esmeraldífera a solicitud de algún interesado particular a la Empresa Minerales de Colombia (15 UVT); licencias para portar armas de fuego (6 UVT) y renovaciones (1,5 UVT); licencias para comerciar en municiones y explosivos (45 UVT) y renovaciones (30 UVT); reconocimiento de personería jurídica (6 UVT) y para entidades sin ánimo de lucro (3 UVT).

No obstante, debe observarse que la ocurrencia del hecho generador no en todos los casos coincide con la exigibilidad o causación del tributo, pues ésta puede preverse para un momento posterior al nacimiento de la obligación fiscal, como ocurre cuando al instante de concretarse el hecho jurídico que la origina, no es dable determinar la cuantía de la obligación subyacente ni, por ende, la base gravable del impuesto<sup>7</sup>.

Por regla general, la causación ocurre al momento del otorgamiento, suscripción, giro, expedición, aceptación, vencimiento, prórroga o pago del documento, lo que ocurra primero, salvo casos especiales señalados en los artículos 527 y 528 del Estatuto Tributario y en el Decreto 2076 de 1992 (arts. 26 y 30).

El artículo 519 del Estatuto Tributario no contempla una base gravable única para el impuesto, sin embargo, la interpretación sistemática de todos sus incisos permite concluir que aquél recae sobre la cuantía o el valor del documento que lo genera, excepto en algunos documentos contemplados en normas especiales<sup>8</sup>.

### **LOS CONTRATOS DE CUANTÍA INDETERMINADA GRAVADOS CON EL IMPUESTO DE TIMBRE**

En el hecho generador del impuesto de timbre cobran presencia los contratos de cuantía indeterminada, como documentos representativos de acuerdos de voluntades dirigidos a constituir obligaciones recíprocas entre una o más personas y otra u otras, en los que no se dispone un quantum exacto pero cuyas cláusulas permiten inferir la existencia del mismo y su determinabilidad a través de las reglas previstas en el artículo 522 ibídem.

De acuerdo con dichas reglas, en los contratos de ejecución sucesiva la cuantía corresponde al valor total de los pagos periódicos que deban hacerse durante la vigencia del convenio, y en los de duración indefinida al valor de los pagos durante un año; en los actos o actuaciones que por naturaleza sean de valor indeterminado se toma como cuantía la que aparezca regulada en las normas del título I del Libro IV del Estatuto Tributario<sup>9</sup>; y en los contratos en moneda extranjera corresponde al cambio oficial en el momento en que el impuesto se hace efectivo.

Ahora bien, dentro del contexto de regulación de la base gravable del impuesto para los documentos de cuantía indeterminada, en este caso contratos, el inciso quinto del artículo 519 ibídem señala que el impuesto se causa sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo de su vigencia<sup>10</sup>.

Tal disposición, conforme con el inciso sexto ejusdem, además de congruente con la circunstancia misma de indeterminación del valor cuantificable, se restringió a los contratos suscritos, modificados o prorrogados a partir de la Ley 383 de 1997<sup>11</sup>.

---

<sup>7</sup> Consejo de Estado, sentencia del 14 de julio del 2000, exp. 9822.

<sup>8</sup> Decreto Reglamentario 2076 de 1992, arts. 33 y 34

<sup>9</sup> Por ejemplo, las especiales que prevén los artículos 523, 524 y 525 del Estatuto Tributario.

<sup>10</sup> Según el artículo 36 de la Ley 383 de 1997 cuando no es posible determinar la cuantía el impuesto se causa a la tarifa del 1% sobre cada pago o abono en cuenta derivado el contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente.

Como tal, la base gravable responde a criterios objetivos acordes con el hecho generador del impuesto, de modo que a partir de éste se determina su base de cálculo, sin que el hecho de que el valor del impuesto tome en consideración la magnitud económica del hecho gravado, haga desaparecer la naturaleza y alcance de uno y otro elemento. Por lo mismo, el hecho generador puede ocurrir independientemente del momento en que pueda causarse y concretarse la base gravable.

Así las cosas, no podría entenderse que la base gravable del impuesto de timbre en contratos de cuantía indeterminada constituye al tiempo su hecho generador, pues tal predicado desconocería la definición legal del mismo, que es el otorgamiento o aceptación de documentos o contratos en los que consten obligaciones económicas, sobre las cuales se determine el valor del tributo, ya sea que los mismos documentos contengan la cuantía o que el impuesto se liquide sobre los pagos o abonos en cuenta cuando tales documentos no la determinen con precisión.

Dicho de otro modo, la base gravable del impuesto de timbre en los contratos de cuantía indeterminada a partir de la causación especial que establece el inciso 5º del artículo 519 de E. T. no puede confundirse con el hecho generador del tributo previsto de manera unívoca para todo tipo de documentos, incluidos los contratos privados en general.

Por tanto, el hecho generador del impuesto no depende del carácter determinado o indeterminado de la cuantía del documento objeto del mismo, y tal premisa no se altera por el hecho de que el pago o abono en cuenta sujeten su causación y fijen la base gravable en ese tipo de contratos, comoquiera que tales desembolsos se hacen en cumplimiento o ejecución de las obligaciones del contrato o documento de cuantía indeterminada, y no inciden en el hecho generador del impuesto.

## **LA INTERPRETACIÓN Y FUNDAMENTO DEL CONCEPTO 064693 DEL 7 DE JULIO DEL 2008**

El Concepto 064693 cuya nulidad se demanda, traza los siguientes parámetros de interpretación:

- En vigencia de la Ley 383 de 1997 la tarifa del impuesto de timbre era del 1% y con la Ley 488 de 1998 pasó al 1.5% a partir del 1 de enero de 1999. Por su parte, la Ley 788 del 2002 elevó las cuantías para la causación y la Ley 1111 del 2006 fijó el valor de las mismas en UVT sustituyendo los valores absolutos, y previó la reducción de las tarifas para los años 2008, 2009 y 2010.
- De acuerdo con la jurisprudencia, el hecho generador del impuesto de timbre es la suscripción, modificación, prórroga, otorgamiento o aceptación de documentos en los que consten obligaciones económicas.
- La reducción de la tarifa del impuesto de timbre sólo opera respecto de los contratos otorgados en cada uno de los años previstos legalmente para aplicarla (2008, 2009 y 2010), de modo que no opera aisladamente para los

---

<sup>11</sup> Conforme con los artículos 52 y 53 de la ley 14 de 1913, en concordancia con los artículos 11 y 12 del Código Civil, y el artículo 74 de la Ley 383 de 1997, se entiende que la disposición comenzó a aplicarse a partir del 14 de julio de 1997, cuando se publicó en el diario oficial 43083.

pagos sobre contratos de cuantía indeterminada suscritos u otorgados en cualquier fecha.

- Independientemente de si el contrato es de cuantía determinada o indeterminada, el hecho generador es el núcleo central del cual deriva la aplicación del impuesto de timbre, y la reducción de la tarifa fue establecida en consideración al hecho generador del impuesto, porque sin éste no puede hablarse de impuesto propiamente dicho.
- La reducción de la tarifa está necesariamente ligada a la fecha de otorgamiento, suscripción o aceptación del documento por cuya cuantía se genera el impuesto, de manera que sólo los contratos otorgados, suscritos o aceptados a partir del 1º de enero del 2010 no tendrán tarifa, sin que el impuesto desaparezca para los suscritos con anterioridad.

La sentencia del 14 de julio del 2000, proferida en el expediente 9822, no valida por sí sola el Concepto acusado, comoquiera que carece de unidad de materia con dicho pronunciamiento oficial, pues mientras éste, en síntesis, niega la reducción de la tarifa prevista en el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, en los contratos de cuantía indeterminada, el Concepto demandado en la acción pública de nulidad que dirimió dicha sentencia (046362 del 14 de mayo de 1999) auspició la aplicación de la tarifa del 1.5% dispuesta por la Ley 488 de 1998, respecto de los pagos o abonos en cuenta posteriores al 1º de enero de 1999, en los contratos de cuantía indeterminada que se hubieren celebrado con anterioridad a la citada Ley 488.

Cosa distinta es que el Concepto enjuiciado pudiera tomar la ratio decidendi del fallo aludido, como referente doctrinario para establecer el hecho generador del impuesto de timbre tratándose de contratos de cuantía indeterminada, en los que, por disposición de la Ley 383 de 1997, se repite, el tributo se causa por cada pago o abono en cuenta durante el tiempo de su vigencia.

Y en ese aspecto la sentencia resultaba pertinente para el Concepto 064693 del 7 de julio del 2008, por cuanto analizó el hecho generador y la causación del impuesto de timbre en los contratos referidos, a la luz de los incisos 1º y 5º del artículo 519 del Estatuto Tributario, toda vez que el Concepto sujeto a su control de legalidad (046362 del 14 de mayo de 1999) interpretaba que en tales convenios el hecho generador lo constituía el “pago o abono en cuenta”, a diferencia de los contratos de cuantía determinada en los que el impuesto se causaba en el momento del otorgamiento, suscripción, giro, expedición, aceptación, vencimiento, prórroga o pago del instrumento o documento, durante el tiempo que durara vigente.

Analizada esa tesis, la Sala clarificó que el pago o abono en cuenta en la obligación tributaria sustancial que origina el impuesto de timbre no constituye el hecho generador de dicho tributo, porque éste se restringe a los supuestos previstos en el inciso 1º del artículo 519 del Estatuto Tributario (suscripción, modificación o prórroga de contratos o documentos); que tales pagos y abonos sólo se derivan del hecho generador previamente ocurrido, y que únicamente producen efecto respecto de la base gravable del impuesto.

De la misma forma y habida cuenta de que la Ley 383 de 1997 disponía que en los casos en que no fuera posible determinar la cuantía, la tarifa del impuesto de timbre sería del 1% sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, durante el tiempo de su vigencia, la sentencia concluyó que esa era la tarifa del impuesto de timbre para los contratos de cuantía indeterminada

celebrados bajo el amparo de dicha ley, independientemente de que la misma variara posteriormente.

### **DEL PARÁGRAFO 2º DEL ARTÍCULO 519 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO ADICIONADO POR EL ARTÍCULO 72 DE LA LEY 1111 DEL 2006 – FINES Y APLICACIÓN DE LA NORMA EN EL TIEMPO**

El párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario dispone la reducción “del impuesto de timbre a que se refiere esa norma”, al uno por ciento (1%) en el año 2008, al medio por ciento (0.5%) en el año 2009 y al cero por ciento (0%) a partir del año 2010.

El impuesto de timbre al que se refiere el artículo 519, según llamado del párrafo, recae sobre todo tipo de documentos, entre los cuales se incluyen los contratos con y sin cuantía determinada. Más allá del tipo de impuesto objeto de la reducción, el párrafo no estableció ninguna condición objetiva ni subjetiva para acceder a la misma, y donde la Ley no distingue no le es dable hacerlo al intérprete.

Así mismo, puede decirse que ante la sencillez e inteligibilidad de la redacción de la norma, su disposición cobra aplicación exegética porque, de acuerdo con el artículo 11 del Código Civil, cuando el sentido de la ley sea claro no se desatenderá su tenor literal so pretexto de consultar su espíritu.

Y es que, según el artículo 5º de la Ley 153 de 1887, la crítica y la hermenéutica sirven para fijar el pensamiento del legislador y aclarar ó armonizar disposiciones legales oscuras ó incongruentes.

Bajo esa perspectiva de contenido sustancial, la reducción de la tarifa del impuesto de timbre prevista en el párrafo señalado es procedente para los contratos de cuantía indeterminada, porque, se repite, sobre éstos también recae el hecho generador del impuesto de timbre regulado por el artículo 519, que párrafos atrás se analizó.

Llegado a este punto, el debate jurídico pasa al plano de los efectos temporales de la ley en cuanto corresponde establecer si el beneficio de reducción cobija indistintamente a los contratos de cuantía indeterminada suscritos antes y después de la Ley 1111 del 2006.

Aunque podría pensarse que en virtud del principio de irretroactividad de la Ley tributaria consagrado en el artículo 363 de la Constitución Política, la reducción sólo cobija a los contratos otorgados o aceptados con posterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 1111, lo cierto es que las reducciones de tarifas son una especie de beneficio fiscal que favorece a los sujetos pasivos del impuesto, y, según lo precisó la Corte Constitucional en la sentencia C-006 de 1998<sup>12</sup> refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes<sup>13</sup>, si una norma beneficia al contribuyente, evitando que se aumenten sus cargas, en forma general, por razones de justicia y equidad puede aplicarse en el mismo período sin quebrantar el artículo 338 de la Constitución,

---

<sup>12</sup> El mismo criterio orienta las sentencias C-527 de 1996 y C-185 de 1997

<sup>13</sup> **Ley 153 de 1887. Artículo 4.** Los principios de derecho natural y las reglas de jurisprudencia servirán para ilustrar la Constitución en casos dudosos. La doctrina constitucional es, á su vez, norma para interpretar las leyes.

porque la prohibición que esta norma contiene se dirige a impedir el aumento de las cargas al contribuyente, con regulaciones para períodos vencidos o en curso.

En otros términos, las normas con esas características pueden tener efectos retroactivos, y aplicarse a partir de su promulgación, a menos que el legislador expresamente lo haya prohibido, sin que por ello quebrante el artículo 338 de la Constitución, toda vez que las derogaciones tributarias que benefician al contribuyente se cobijan por la inmediatez<sup>14</sup>.

Pero más allá de ello, una interpretación coherente y razonable con el espíritu de la reforma introducida por el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, es aceptar que en los contratos de cuantía indeterminada suscritos, modificados, prorrogados, otorgados o aceptados antes de entrar a regir dicha Ley, podían aplicarse las nuevas tarifas establecidas en el parágrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario para los años 2008, 2009, 2010, respecto de los pagos o abonos en cuenta realizados en esos años.

En efecto, la expedición de Ley 1111 del 2006, correspondiente al Proyecto 039 de 2006 - Cámara y 043 del 2006 – Senado, consideró el impacto fiscal y la conveniencia de todas sus disposiciones.

Particularmente, la adición del parágrafo 2º al artículo 519 del Estatuto Tributario atendió la propuesta de “aumentar la base sujeta al impuesto de timbre de \$61 millones a \$120 millones, disminuyendo igualmente la tarifa de manera gradual hasta su eliminación definitiva en el año 2010”<sup>15</sup>.

De esta forma se acogió la intención del Gobierno plasmada en el proyecto de ley radicado en la Cámara (Numeral 1º, literal c), aparte II), de “eliminar los impuestos de timbre, patrimonio y remesas”, en virtud del principio de simplicidad tendiente a lograr la sencillez de las normas tributarias para lograr su comprensión, y a eliminar trámites con la reducción de las normas que los disponen. En concordancia con el fin de simplificación, insistió en la eliminación de “impuestos como el de timbre, que por su estructura resulta un gravamen obsoleto, que dificulta y encarece las transacciones comerciales y adicionalmente procura el fraccionamiento de las mismas, fomentando prácticas elusivas o evasivas con incidencia en otros gravámenes”<sup>16</sup>.

A su vez, la propuesta para primer debate del mismo proyecto de ley, retomando un estudio de la Cámara de Comercio Colombo Americana preparado por Fedesarrollo el 31 de agosto del 2005, destacó que impuestos como el de timbre, registro y remesas recaudan muy poco y sólo aumentan la complejidad y burocracia de un sistema que urgía simplificarse para el beneficio de todos y la reducción del costo de las transacciones<sup>17</sup>.

---

<sup>14</sup> En el mismo sentido respecto de los impuestos de periodo, sentencia del 17 de abril de 1998, exp. 8331.

<sup>15</sup> Gaceta del Congreso año XV – No. 619, lunes 4 de diciembre del 2006, página 2. *Ponencia para segundo debate al proyecto de Ley No. 039 de 2006 Cámara, 043 de 2006, Senado.*

<sup>16</sup> Gaceta del Congreso año XV – No. 262, viernes 4 de julio del 2006, páginas 2 y 17. *Proyecto de Ley Número 039 de 2006 cámara.*

<sup>17</sup> Gaceta del Congreso año No. 523, miércoles 8 de noviembre del 2006, página 28. *Ponencia para primer debate al proyecto de Ley número 039 de 2006 cámara, 043 de 2006 Senado.*

Por tanto, frente a la intención legislativa que motivó la reducción de la tarifa del impuesto de timbre, entiéndase, la eliminación de dicho tributo, es claro que el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario favorece indistintamente a los contratos de cuantía indeterminada suscritos, aceptados u otorgados antes y después de la entrada en vigencia de la Ley 1111 del 2006<sup>18</sup>.

En consecuencia, el Concepto demandado desborda el precepto legal contenido en el párrafo 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario, en tanto desconoció su finalidad, lo limitó y restringió el beneficio allí consagrado, razón suficiente para declarar su nulidad.

Sin duda alguna, dicha decisión anulatoria constituye cosa juzgada erga omnes con carácter absoluto y oponible a todos, hayan o no intervenido en el proceso, en los términos del artículo 175 del Código Contencioso Administrativo, porque se adoptó mediante providencia de fondo debidamente ejecutoriada, en la que la jurisdicción tuvo la oportunidad de estudiar la causa petendi juzgada en esta oportunidad.

Como tal, ha dicho la Sala que dicha figura jurídica impide que se expidan pronunciamientos futuros sobre el mismo asunto, dada su previa definición o juzgamiento a través de sentencia en firme, en clara salvaguarda de la seguridad jurídica; y en acciones de simple nulidad no se condiciona a requisitos especiales de procedencia como sí se hizo en el caso de las acciones de reparación directa, contractuales y de cumplimiento (inc. 3)<sup>19</sup>.

En consecuencia, corresponderá estarse a lo resuelto en la sentencia referida (la del 3 de marzo del 2011) que hizo desaparecer del mundo jurídico al Concepto No. 064693 del 7 de julio del 2008, y en tal sentido se impartirá la orden respectiva.

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. **ESTÉSE A LO RESUELTO** en la sentencia del 3 de marzo del año en curso, que anuló el Concepto 064693 del 7 de julio del 2008, proferido por la Jefe de la División de Normativa y Doctrina Tributaria de la Oficina Jurídica de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

2. Reconócese personería para actuar como apoderados de la DIAN y de la parte actora, a los doctores Sandra Patricia Moreno Serrano y Pedro Enrique Sarmiento Pérez, en los términos de los poderes obrantes en los folios 169 y 191, respectivamente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

---

<sup>18</sup> 27 de diciembre de 2006, cuando se publicó en el Diario Oficial 46494 (Ley 1111 del 2006, art. 78)

<sup>19</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, sentencia del 10 de marzo del 2011, exp. 18330, C. P. Dra. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

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

**MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA**  
Presidente

**HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS**

**WILIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**