

T7/11

317

CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCION CUARTA

Consejera Ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ

Bogotá D. C., tres (03) de marzo del dos mil once (2011)

Radicación: 110010327000200800042 00
Números Internos: 17443
EMPRESA COLOMBIANA DE PETRÓLEOS contra
LA DIAN
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:

"7...

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 incisos 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 1º 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%."

Como consecuencia de la declaración de nulidad, la actora solicita que se ordene a la DIAN retomar el criterio según el cual, la tarifa del impuesto de timbre en los contratos de cuantía indeterminada es la vigente en cada pago o abono en cuenta, como única forma de cumplir la voluntad legislativa de eliminar definitivamente dicho impuesto en el año 2010; y aceptar que la reducción de la tarifa también aplica para los contratos de cuantía indeterminada cuyos pagos se extienden a varias vigencias fiscales.

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 hasta llegar 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 durante su vigencia, a la tarifa vigente en el momento del correspondiente pago.

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 en 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.

La demandante estima que el Concepto acusado viola los artículos 95 (No. 9) y 338 de la Constitución Política; 72 de la Ley 1111 de 2006; y 519 y 683 del Estatuto Tributario, por las siguientes razones:

314

El artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 buscó eliminar el impuesto de timbre por ser un gravamen obsoleto que dificultaba y encarecía las transacciones comerciales, procuraba su fraccionamiento y fomentaban prácticas elusivas o evasivas.

Tal eliminación debía quedar finiquitada en el año 2010, a partir del cual a los documentos sujetos a impuesto de timbre se les aplica la tarifa del 0%. Para tal efecto, los pagos o abonos en cuenta realizados sobre contratos de cuantía indeterminada tienen que acceder a la reducción de la tarifa en los términos del inciso cuarto del artículo 519 del Estatuto Tributario, introducido por la Ley 383 de 1997.

El criterio del Concepto acusado implica desigualdad de trato para los contribuyentes que suscriben contratos de cuantía determinada frente a los de cuantía indeterminada, pues mientras los primeros tendrían derecho a la tarifa reducida, los segundos estarían castigados eternamente por no poder acceder al beneficio. Adicionalmente, para que los contratos de cuantía indeterminada pudieran gozar de la reducción de la tarifa tendrían que modificarse sus documentos, como nuevo hecho generador del impuesto, en contravía con los principios de favorabilidad y legalidad.

La jurisprudencia ha señalado que las derogaciones tributarias que benefician a los contribuyentes tienen efecto general inmediato y comienzan a aplicarse a partir de la promulgación de la norma que las establece, inclusive en el mismo periodo. En consecuencia, la tarifa de impuesto de timbre para los pagos o abonos en cuenta de los contratos de cuantía indeterminada no puede corresponder a la tarifa vigente al momento en que se suscribió el documento sujeto al gravamen.

La sustitución que introdujo el artículo 36 de la Ley 383 de 1997, al inciso cuarto del artículo 519 del Estatuto Tributario diferenció el sistema de causación para contratos de cuantía determinada e indeterminada. En el caso de los primeros, el impuesto se causa al suscribirse el documento que contiene la constitución, modificación, extinción, prórroga o cesión de obligaciones, y para los segundos, al momento de cada pago o abono en cuenta, de modo que si ninguno de éstos se realiza el impuesto no nace a la vida jurídica.

Los elementos de los tributos nacionales, entre ellos la tarifa, sólo pueden ser fijados por el legislador, no obstante, el Concepto demandado reguló aquélla para una situación no consagrada en la Ley, en cuanto previó que en los contratos de

315

cuantía indeterminada el impuesto de timbre se causaba a la tarifa vigente al momento de la suscripción del documento y no sobre cada pago o abono en cuenta. Con ello, el impuesto perduraría durante toda la vigencia de dichos contratos, manteniéndoles el gravamen indefinidamente.

El Concepto acusado viola los principios de justicia y equidad tributarias, porque obliga a liquidar el impuesto con base en una tarifa mayor a la establecida legalmente, exigiéndole al contribuyente más de aquéllo con lo que las normas quieren que contribuya.

LA CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

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

La reducción de la tarifa prevista en el artículo 519 del Estatuto Tributario, que debe analizarse en conjunto con las demás normas tributarias, no opera respecto de todo tipo de contrato, ni modifica los elementos del impuesto de timbre.

El primer inciso de dicho artículo define el hecho generador del impuesto. Para determinar la tarifa correspondiente debe tenerse en cuenta el momento en que ocurre ese hecho, consistente en la suscripción, modificación, prórroga, otorgamiento o aceptación de documentos en los que consten obligaciones económicas.

De acuerdo con el párrafo 2º del artículo 72 de la Ley 1111 del 2006, la tarifa de los contratos que se otorguen, suscriban o acepten a partir del 1º de enero del 2010, es cero, lo cual no implica que el impuesto no se cause para los contratos suscritos con antelación a dicha Ley.

No puede entenderse que la reducción de esa tarifa pueda aplicarse independientemente de la vigente cuando se causó el gravamen, pues, repite, está ligada a la fecha del otorgamiento, suscripción o aceptación del documento por cuya cuantía se genera el impuesto.

Finalmente, el Concepto acusado se basó en la sentencia proferida por esta Sección el 14 de julio del 2000, exp. 9822.

316

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La demandante reiteró los argumentos de la demanda y resaltó:

En virtud del artículo 338 de la Constitución Política, la interpretación del artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 debe ajustarse a la voluntad legislativa consistente en que en el año 2010 el impuesto de timbre desaparezca totalmente de la vida jurídica; no obstante, el Concepto demandado restringió esa voluntad sólo para los contratos de cuantía determinada, excluyendo a los de cuantía indeterminada cuya vigencia se extendiera más allá del 2010.

Si el legislador hubiera querido limitar las nuevas tarifas a los contratos de cuantía determinada, no hubiera usado la palabra "reducir", porque en los contratos de cuantía determinada el impuesto se causa cuando se suscribe el documento conforme con la tarifa vigente en ese momento. El término "reducir" es consecuente con la intención del legislador en cuanto implica que para los contratos de cuantía indeterminada en los que el impuesto se causa sobre cada pago o abono en cuenta durante la vigencia del contrato, la tarifa debe disminuir si los pagos se extienden de un año a otro.

La expresión "se reducirá" que aparece en el artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 refiere a los contratos sujetos al impuesto de timbre, en general, de modo que la disminución gradual de la tarifa de timbre se da respecto de todos ellos, sin ninguna restricción o condición.

La sentencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, del 14 de julio del 2000, no podía fundamentar el concepto demandado porque analizó cambios legislativos propiciados por la Ley 488 de 1998, distintos a la reducción de la tarifa prevista en el año 2006.

Dicha sentencia sólo pretendió salvaguardar los contratos firmados bajo la vigencia de la Ley 383 de 1997, con tarifa del impuesto de timbre del 1% sobre cada pago o abono en cuenta derivado del contrato o documento, frente a posibles fluctuaciones de la tarifa con posterioridad a su celebración o suscripción, como la dispuesta en la Ley 488 de 1998 que la elevó al 1.5%. Por su parte, la Ley 1111 buscó eliminar definitivamente el impuesto de timbre por la dificultad y el encarecimiento de las transacciones comerciales.

317

Finalmente, la DIAN a través de los Oficios 037913 y 37936, ambos del 17 de abril del 2008, de la Oficina Jurídica admitió la aplicación de las tarifas reducidas respecto a los contratos de cuantía indeterminada, al resolver las consultas relacionadas, de una parte, con la aplicación de la tarifa reducida del 1% o del 1.5% vigente al momento de la suscripción del documento para los documentos de cuantía indeterminada suscritos con anterioridad al 1º de enero del 2008, cuyos pagos o abonos en cuenta se realizaran con posterioridad a esa fecha; y, de otro lado, con la viabilidad de que en los contratos de cuantía indeterminada suscritos antes de la vigencia de la Ley 1111 del 2006, con tarifa del 1.5% sobre cada pago o abono en cuenta, se aplicara la tarifa del 1% en el año 2008 y en forma progresiva las tarifas indicadas en el parágrafo 2º del artículo 72 de dicha Ley.

La demandada, por su parte, insistió en los argumentos de su escrito de contestación.

CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Ministerio Público rindió concepto favorable a la pretensión de nulidad, por las siguientes razones:

La intención del artículo 72 de la Ley 1111 del 2006 fue la de reducir la tarifa del impuesto de timbre a partir del año 2008, hasta llegar al 0% en el año 2010.

Dicha norma no contempla excepciones ni condicionamientos, no obstante, el Concepto demandando restringió su alcance porque pretende que en los contratos de cuantía indeterminada se mantenga el impuesto de timbre del 2010 en adelante, a la tarifa legal vigente en el año en que se suscriben los respectivos documentos, so pretexto de que la norma modificó la tarifa pero no el hecho generador del tributo.

El criterio de la DIAN desconoce el momento de causación del impuesto en los contratos señalados que, al ser de tracto sucesivo, se produce sobre cada pago o abono en cuenta derivado del mismo, durante su tiempo de vigencia, pues el impuesto se causa en la misma medida de la ejecución del contrato.

El hecho generador del impuesto lo constituye la suscripción del contrato, lo cual no implica que a los de ejecución prolongada en el tiempo y suscritos antes de la Ley 1111 del 2006 se les deba seguir aplicando la tarifa vigente al momento de suscribir

el documento, a diferencia de los suscritos con posterioridad, propiciando frente a éstos un trato desigual.

El concepto acusado viola los principios de justicia, equidad y distribución de las cargas públicas en cuanto mantiene indefinidamente el impuesto de timbre para los contratos de cuantía indeterminada suscritos antes de la referida Ley 1111 del 2006, cuyo artículo 72 ordena una reducción general de tarifas, sin ningún condicionamiento, y las leyes que reducen o eliminan tributos son de aplicación inmediata.

Así mismo, dicho Concepto no podía ampararse en la sentencia del Consejo de Estado del 14 de julio del 2000 (exp. 9822), porque ésta providencia analizó la tarifa aplicable a los contratos de cuantía indeterminada suscritos en vigencia de la Ley 383 de 1997, en la que se prevén condiciones diferentes de las establecidas en la Ley 1111 del 2006.

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 restringe el beneficio de reducción de tarifa para los contratos señalados, e impide que en éstos se cumpla el fin legislativo de eliminación del impuesto de timbre en el año 2010, sin tener en cuenta su causación en ese tipo de documentos. En el mismo sentido, se pregona la violación del principio de legalidad, aduciéndose que el acto demandado entraña la regulación de un elemento del tributo nacional (la tarifa), para los contratos en mención.

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 deprecia, 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."

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

320

instrumentos públicos o documentos privados¹ (incluidos los títulos valores), en el país o fuera de él², 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 cuantía³. Los documentos sin cuantía, entonces, no están gravados con el impuesto.

¹ 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 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."

² 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.

³ 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);

321

salvo algunos que lo causan en un valor expresamente determinado en la Ley (E. T. Art. 523⁴).

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.

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 impuesto⁵.

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 especiales⁶.

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

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).

⁴ 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).

⁵ Consejo de Estado, sentencia del 14 de julio del 2000, exp. 9822.

⁶ Decreto Reglamentario 2076 de 1992, arts. 33 y 34

322

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 Tributario⁷; 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 vigencia⁸.

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 1997⁹.

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

⁷ Por ejemplo, las especiales que prevén los artículos 523, 524 y 525 del Estatuto Tributario.

⁸ 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 del contrato o documento, durante el tiempo que dure vigente.

⁹ 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.

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.

324

- 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 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 1998¹⁰ refiriéndose a impuestos de periodo y cuya doctrina es, a su vez, norma para interpretar las Leyes¹¹, 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 periodo 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 periodos vencidos o en curso.

¹⁰ El mismo criterio orienta las sentencias C-527 de 1996 y C-185 de 1997

¹¹ 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.

327

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 inmediatez¹².

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 párrafo 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 párrafo 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"¹³.

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"¹⁴.

¹² En el mismo sentido respecto de los impuestos de período, sentencia del 17 de abril de 1998, exp. 8331.

¹³ 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.

¹⁴ 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.

328

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 transacciones¹⁵.

Por tanto, frente a la intención legislativa que motivó la reducción de la tarifa del impuesto de timbre, entendiéndose, la eliminación de dicho tributo, es claro que el parágrafo 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 2006¹⁶.

En consecuencia, el Concepto demandado desborda el precepto legal contenido en el parágrafo 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.

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. **ANÚLASE** 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 jurídica a la doctora Rocio del Pilar Ochoa Soto, para actuar como apoderada de la DIAN, en los términos del poder que reposa en el folio 88 del expediente.



¹⁵ 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.*

¹⁶ 27 de diciembre de 2006, cuando se publicó en el Diario Oficial 46494 (Ley 1111 del 2006, art. 78)

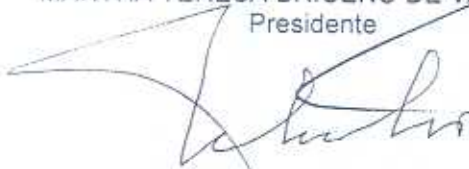
329

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

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



MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS
Presidente



WILIAM GIRALDO GIRALDO



CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ