



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

**CONSEJERO PONENTE: WILSON RAMOS GIRÓN**

Bogotá, D C., dieciséis (16) de abril de dos mil veintiséis (2026)

**Referencia:** Nulidad  
**Radicación:** 11001-03-27-000-2023-00046-00 (28225)  
**Demandante:** VM Legal SAS  
**Demandada:** DIAN

**Temas:** Impuesto de timbre. Enajenación a cualquier título de inmuebles. Actos gratuitos. Fiducia mercantil. Cosa juzgada.

**SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA**

En los términos del artículo 182A del CPACA (Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, Ley 1437 de 2011), adicionado por el artículo 42 de la Ley 2080 de 2021, la Sala procede a dictar sentencia anticipada dentro del proceso de la referencia.

**ANTECEDENTES**

**Demanda**

En ejercicio del medio de control de nulidad previsto en el artículo 137 del CPACA, la actora demandó la nulidad parcial del Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023 adicionado por los Oficios 10028192-622, del 30 de mayo de 2023 y 100208192-972, del 13 de septiembre de 2023; y la nulidad del Oficio 100202208-1124, del 02 de agosto de 2023, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en cuanto disponían que la categoría jurídica «*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles*», prevista en el artículo 519 del ET (Estatuto Tributario), adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, como presupuesto de hecho de la causación del impuesto de timbre en los eventos de su documentación, comprende las transferencias gratuitas, entre ellas la sucesión por causa de muerte y la adjudicación en la liquidación de sociedades, así como los aportes a patrimonios autónomos en desarrollo de contratos de fiducia mercantil. Invocó como normas violadas los artículos 102 y 519 del ET; y 77 de la Ley 2277 de 2022, para lo cual (índice 2<sup>1</sup>):

Sostuvo que los actos demandados interpretaron indebidamente el artículo 519 del ET, al concluir que la documentación de la «*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles*», adicionada como aspecto material del hecho imponible del impuesto de timbre por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, comprendía las transferencias gratuitas, cuando la interpretación armónica de esa disposición con el artículo 90 del ET llevaría a considerar que la enajenación, para efectos fiscales, ocurría solo en los negocios onerosos, en tanto se requería de una contraprestación a favor del enajenante. Expuso que, en concordancia con esa consideración, el parágrafo 3.º del artículo 519 *ibidem*

<sup>1</sup> Esta y las demás menciones de «*índices*» aluden al historial de actuaciones registradas en el repositorio informático Samai.



preveía el «*valor de enajenación*» como base para cuantificación del tributo, elemento que no estaría presente en los actos gratuitos, los cuales, en todo caso, no causarían el impuesto ante la ausencia de la base gravable para su cálculo. Agregó que el acto de adjudicación en la liquidación de una sociedad tampoco comportaría enajenación al no haber un incremento patrimonial para el beneficiario; ni la transmisión en virtud de una sucesión por causa de muerte, por no configurar un acto jurídico de disposición, elemento esencial de la enajenación. Agregó que, si se considerara que la transmisión por sucesión estaba gravada, debía anularse la doctrina oficial demandada en lo relativo al cálculo del tributo, que debía efectuarse por cada inmueble y no por el total de la masa sucesoral.

Frente a la causación del impuesto en el aporte a patrimonios autónomos en desarrollo de contratos de fiducia mercantil, planteó que los actos demandados transgredían el artículo 102 del ET por falta de aplicación, y los artículos 1226 y 1233 del CCo (Código de Comercio, Decreto 410 de 1971) por aplicación indebida. Explicó que, conforme al artículo 102 del ET, para ese contrato regía el principio de transparencia fiscal, lo que excluía la connotación de enajenación del aporte, pues la transferencia del bien al patrimonio autónomo tenía un carácter meramente instrumental para el cumplimiento del objeto contractual, de modo que el aportante conservaba la titularidad de los derechos económicos sobre los bienes y no percibía ingresos con ocasión del aporte. Agregó que la propia demandada había reconocido que el aporte no constituía enajenación en el Oficio 331003888, del 14 de febrero de 2019.

### **Contestación de la demanda**

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora (índice 20), al considerar que los reparos planteados constituían, en realidad, cargos dirigidos contra el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, que adicionó el artículo 519 del ET para gravar con el impuesto de timbre la documentación de transferencias de inmuebles a cualquier título, disposición que fue declarada ajustada a la Constitución mediante la Sentencia C-405 de 2023.

En concreto, afirmó que los actos acusados se basaron en una interpretación gramatical del artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, según la cual el término «*enajenación a cualquier título*», previsto como presupuesto objetivo del hecho generador del impuesto de timbre, abarcaba la documentación de todos los actos de transferencia de la propiedad de bienes inmuebles, incluidos los actos o negocios a título gratuito y el aporte a patrimonios autónomos en los negocios fiduciarios, cuya desgravación no fue prevista por la ley, siendo el legislador, en virtud de los principios de legalidad y certeza, el único competente para delimitar negativamente el hecho imponible.

En concreto, respecto de la adjudicación de inmuebles en la liquidación de sociedades, planteó que la actora omitió identificar las disposiciones vulneradas y el concepto de su violación; en relación con la transmisión de la propiedad por sucesión por causa de muerte, sostuvo que, para determinar el impuesto, debían considerarse los bienes inmuebles del causante en su conjunto y no cada uno de forma individual; y, en lo que respecta al aporte de un inmueble a un patrimonio autónomo, reiteró que ninguna disposición del ordenamiento fiscal lo excluía de la categoría de enajenación y que, al efecto, resultaba inaplicable el principio de transparencia consagrado en el artículo 102 del ET, por cuanto constituía una regla propia del impuesto sobre la renta.

### **Alegatos de conclusión**

Las partes reiteraron los argumentos expuestos en anteriores etapas procesales (índices 47 y 46). El ministerio público guardó silencio.



## CONSIDERACIONES DE LA SALA

1- La Sala decide sobre la demanda de nulidad contra el Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023 adicionado por los Oficios 10028192-622, del 30 de mayo de 2023 y 100208192-972, del 13 de septiembre de 2023; y el oficio 100202208-1124, del 02 de agosto de 2023, mediante los cuales la Dirección de Gestión Jurídica de la entidad demandada interpretó que el impuesto de timbre que se causa por la documentación de enajenaciones a cualquier título de bienes inmuebles comprende tanto los documentos relativos a transferencias o transmisiones gratuitas de la propiedad de inmuebles, como aquellos que contienen la transferencia de inmuebles a patrimonios autónomos en desarrollo de contratos de fiducia mercantil.

2- La acusación censura que los conceptos demandados concluyan que la expresión «*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles*» adicionada por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 519 del ET, en la formulación del elemento objetivo del hecho imponible del impuesto de timbre, comprende la documentación de actos o negocios jurídicos gratuitos que conlleven la transferencia o transmisión del dominio sobre inmuebles. A su juicio, ello infringe el artículo 90 *ibidem*, conforme al cual la enajenación, para efectos fiscales, supone la percepción de una contraprestación por el enajenante y, en consecuencia, se refiere a negocios jurídicos onerosos, criterio que fue desarrollado por esta Sección en sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello). Añade que, en armonía con esa consideración, el parágrafo 3.º del artículo 519 del ET prevé el «*valor de enajenación*» como base para la cuantificación del tributo, elemento que no está presente en los actos gratuitos, los cuales, en todo caso, no causan el impuesto por la ausencia de base gravable para su cálculo.

En contraposición, la demandada aduce que los actos demandados se sustentaron en la interpretación gramatical del artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, según la cual la expresión «*enajenación a cualquier título*» abarca la transferencia o transmisión de la propiedad sobre bienes inmuebles tanto a título oneroso como gratuito. Explica que, en virtud de los principios de legalidad y certeza que rigen el sistema tributario, la delimitación negativa del hecho generador del tributo mediante la consagración de exenciones corresponde exclusivamente al legislador, de modo que únicamente se encuentran excluidas aquellas transferencias expresamente exceptuadas por la ley de la categoría de «*enajenación*» a efectos fiscales. En consecuencia, sostiene que la documentación de actos o negocios jurídicos gratuitos se subsume en el supuesto de hecho previsto en el artículo 519 del ET como generador del impuesto, puesto que lo determinante es la transferencia o transmisión de la propiedad sobre el inmueble, sin consideración a la onerosidad del negocio jurídico que las origina, entendimiento que considera concordante con el criterio de decisión adoptado por esta Sección en sentencia del 25 de mayo de 2017 (exp. 20436, CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez).

En esos términos, le corresponde a la Sala determinar si para efectos de la configuración del hecho generador del impuesto de timbre previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, la expresión «*enajenación a cualquier título de bienes inmuebles*» comprende únicamente los negocios jurídicos onerosos, o si, por el contrario, también abarca los actos o negocios jurídicos gratuitos de transferencia de la propiedad sobre inmuebles.

2.1- La Sala parte por señalar que el Libro Cuarto del ET regula los elementos del hecho generador del impuesto de timbre y que, en lo que interesa a la litis, el artículo 77 *ibidem*



adicionó al artículo 519 del ET<sup>2</sup> un supuesto específico de causación del impuesto, conforme al cual, a partir del año 2023, el tributo se causa en las escrituras públicas con las que se formalice la «*enajenación a cualquier título*» de bienes inmuebles cuyo valor sea igual o superior a 20.000 UVT y que no hubieren estado gravados con este mismo impuesto. Al efecto, el legislador estableció una tarifa progresiva en función del valor del inmueble objeto de enajenación, equivalente al 1,5% cuando el valor se encuentre entre 20.000 y 50.000 UVT, y al 3% cuando dicho valor supere 50.000 UVT. Para efectos de determinar el impuesto, en uno y otro caso, el parágrafo 3.º del artículo 519 del ET prevé el siguiente cálculo: «*(valor de la enajenación en UVT menos 20.000 UVT) x 1,5%*» y «*(valor de la enajenación en UVT menos 50.000 UVT) x 3% + 450 UVT*», respectivamente. En cuanto a los sujetos pasivos del impuesto, el artículo 515 *ejusdem* dispone que son contribuyentes las personas naturales o jurídicas, sus asimiladas y las entidades públicas –salvo las expresamente exoneradas por los artículos 532 y 533 del ET– que intervengan como otorgantes en los documentos gravados, así como aquellas a cuyo favor se otorguen. A su vez, el artículo 516 *ibidem*, en concordancia con el artículo 3.º del ET, establece que son sujetos pasivos en calidad de sustitutos los agentes retenedores designados en el artículo 518 *ejusdem*. En lo que se refiere al presupuesto de hecho debatido en este proceso, los notarios actúan como sustitutos del contribuyente, correspondiéndoles cumplir con el deber formal de declarar el impuesto en los términos del artículo 539-3 del ET.

2.2- Precisados los elementos del hecho generador del impuesto de timbre y dado que la «*enajenación a cualquier título*» de inmuebles, prevista como presupuesto de hecho que origina su causación y que constituye el objeto de la presente controversia, corresponde a una categoría propia del derecho civil, resulta necesario examinar su alcance y significado en dicho ámbito, con el fin de determinar la realidad económica a la que se atribuyen efectos tributarios en materia del referido gravamen. Ello, por cuanto las normas sobre el impuesto de timbre no definen dicha categoría jurídica y, contrario a lo señalado por la demandante, no resulta aplicable al caso el artículo 90 del ET, pues su ámbito de aplicación corresponde al impuesto sobre la renta, como se desarrollará en seguida.

2.3- El Código Civil (CC, Ley 84 de 1873) no prevé una definición expresa de «*enajenación*», pero sí hace referencia a esta categoría jurídica al establecer las reglas aplicables a la tradición como modo de adquirir derechos reales sobre las cosas. En este sentido, el artículo 742 del CC establece que la tradición será válida cuando se realice voluntariamente por el tradente o su representante, y aclara que, si en un inicio se efectuó sin esa voluntad, podrá adquirir validez retroactiva cuando sea ratificada por quien «*tiene facultad de enajenar la cosa como dueño o como representante del dueño*». A su vez, el artículo 745 *ibidem* dispone que para la tradición se requiere un título traslativo de dominio, mencionando como tal la venta, la permuta y la donación. En esa misma línea, el artículo 765 prevé que son títulos traslativos de dominio «*los que por su naturaleza sirven para transferirlo, como la venta, la permuta, la donación entre vivos*». Finalmente, el artículo 749 precisa que existe enajenación cuando lo que se transfiere es el derecho real de dominio, al advertir que «*si la ley exige solemnidades especiales para la enajenación, no se transfiere el dominio sin ellas*». En lo que respecta a la tradición del derecho de dominio sobre bienes inmuebles, el artículo 759 del CC establece que esta se efectúa mediante la inscripción del título en la oficina de registro de instrumentos públicos, exigencia que supone que el título conste en escritura pública, como lo disponen los artículos 1457 y 1857 del CC para la donación y la compraventa, respectivamente.

<sup>2</sup> Esta disposición no fue objeto de modificación por el Decreto Legislativo 175, del 14 de febrero de 2025, que previó una tarifa transitoria del 1% para el impuesto, hasta el 31 de diciembre de 2015, salvo respecto de las escrituras públicas que documenten la enajenación a cualquier título de inmuebles únicamente están gravados a la tarifa prevista en el parágrafo 3.º del artículo 519 del ET (artículo 8.º).

2.4- A partir de las anteriores disposiciones, la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia concluyó que la enajenación corresponde a «*la transferencia*» del derecho real de dominio, entendida como «*un acto de voluntad*» contenido en títulos que «*no pueden existir sin el consentimiento, es decir, sin la presencia del hombre. Y tales títulos, generadores de la transferencia del dominio, no se ejecutan sino mediante la tradición, que es el modo por medio del cual el sujeto obligado entrega al acreedor la cosa sobre la cual recae el derecho debido*» (sentencia del 31 de octubre de 1955, GJ tomo. LXXXI, p. 508, MP: José J. Gómez).

De ello se sigue que la función de los negocios jurídicos de enajenación es constituir el título para la transferencia del derecho de dominio sobre las cosas, mientras que el modo de adquirirlo se perfecciona únicamente con la tradición. En esa línea, la compraventa, la permuta o la donación, como títulos traslaticios de dominio (artículos 745 y 765 del CC), son negocios de enajenación cuya finalidad es el cambio en la titularidad de los derechos sobre los bienes<sup>3</sup>. La enajenación constituye, en consecuencia, un acto de disposición que implica la salida de un bien del patrimonio del enajenante, ya sea a título oneroso –como la compraventa o la permuta– o gratuito –como la donación–, de manera que existe enajenación tanto si el enajenante recibe una contraprestación como si no. Además, ella comporta un tráfico patrimonial entre los intervinientes, en cuanto conlleva el desplazamiento del bien desde el patrimonio del enajenante hacia el del adquirente<sup>4</sup>. A efectos de la litis, conviene reiterar que, tratándose de bienes inmuebles, el título debe constar en escritura pública, según los citados artículos 1457 y 1857 del CC.

2.5- Por consiguiente, y únicamente para efectos del impuesto de timbre en el supuesto incorporado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022 al artículo 519 del ET, la Sala concluye que este se causa con la documentación, mediante escritura pública, de los actos o negocios jurídicos de disposición a cualquier título de bienes inmuebles cuyo valor exceda de 20.000 UVT y que no hayan estado sometidos previamente a dicho gravamen. Conforme a los artículos 745 y 765 del CC, la enajenación entendida como la transferencia del derecho real de dominio, se configura tanto en los negocios onerosos como en los gratuitos, es decir, con independencia de que el enajenante reciba o no una contraprestación. Esto porque lo determinante en la causación del impuesto de timbre es la formalización en escritura pública del título traslativo de dominio, que documenta el tráfico del bien inmueble desde el patrimonio del enajenante hacia el del adquirente –desplazamiento que se perfecciona con la tradición y no con otros modos de adquirir el dominio, como la sucesión por causa de muerte que, como se verá, no comporta un acto de disposición del causante–. En consecuencia, la Sala estima acertada la tesis oficial al concluir que el presupuesto objetivo del hecho generador del impuesto de timbre se cumple con el otorgamiento de la escritura pública que contiene dicho título, sin que su naturaleza onerosa o gratuita tenga incidencia alguna en su causación.

2.6- Sobre el artículo 90 del ET, como se señaló, se trata de una disposición aplicable a la determinación del impuesto sobre la renta, en tanto está orientada a establecer la utilidad o pérdida realizada por el contribuyente en la enajenación de activos. Justamente, en la sentencia del 10 de noviembre de 2022 (exp. 25400, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), citada por la actora, la Sala concluyó que cuando el artículo 90 *ibidem* se refiere a la «*enajenación a cualquier título*» se circunscribe a negocios jurídicos onerosos, pues las reglas que adopta parten de la existencia de un precio de enajenación, elemento incompatible con contratos gratuitos, como las donaciones o las adjudicaciones de bienes en la liquidación de sociedades. Sin embargo, en la misma providencia se advirtió expresamente que, aunque existen «*contratos a título gratuito que pueden dar lugar a*

<sup>3</sup> Hinestrosa, F. *Tratado de las obligaciones II*. Vol. 2. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2015, pp. 377 y ss.

<sup>4</sup> Hinestrosa, F. *La Representación*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2008, pp. 243 y ss.



*una enajenación de activos*», la aplicación de las reglas del artículo 90 del ET exige un presupuesto adicional consistente en la existencia de un precio de enajenación, el cual supone la percepción de una contraprestación a cambio de la transferencia del derecho de dominio. Ello, porque la finalidad de dicha norma es establecer si hubo o no un incremento patrimonial en cabeza del enajenante y su cuantificación, para efectos de liquidar el impuesto sobre la renta correspondiente.

Por ende, carece de sustento la afirmación de la demandante según la cual el artículo 90 del ET fija el alcance del término «*enajenación*» para todos los efectos fiscales, pues el ámbito de aplicación de esa disposición corresponde al impuesto sobre la renta y no a otros tributos. Además, las consideraciones expuestas por la Sección en la sentencia del 10 de noviembre de 2022, según las cuales las enajenaciones a cualquier título a que se refiere el artículo 90 *ejusdem* corresponden a negocios onerosos, se sustentan en que dicha disposición parte de la existencia de un precio del activo enajenado, elemento que no está presente en los actos gratuitos. De ahí que se advirtiera que los negocios a título gratuito también pueden configurar enajenación, pero que tales supuestos se excluyen del ámbito de aplicación del referido artículo 90.

En consecuencia, en el presente asunto la Sala analiza el alcance de la categoría jurídica «*enajenación a cualquier título*» exclusivamente en el marco del artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, que establece como presupuesto objetivo del impuesto de timbre la documentación de la enajenación de bienes inmuebles mediante escritura pública, y no la estimación de rentas o pérdidas derivadas de la operación documentada. Por consiguiente, las consideraciones de la sentencia del 10 de noviembre de 2022 sobre el artículo 90 del ET no constituyen precedente aplicable a este caso.

2.7- Tampoco acoge la Sala el planteamiento de la demandante, según el cual en las transferencias de inmuebles a título gratuito se excluye la causación del impuesto de timbre por ausencia del elemento cuantitativo del hecho generador. Dicho razonamiento parte de suponer que la expresión «*valor de enajenación*», prevista en el parágrafo 3.º del artículo 519 del ET como parámetro de cuantificación del tributo, equivale a la contraprestación percibida por el enajenante. Sin embargo, su alcance no se determina por el ingreso o el incremento de patrimonio que se obtenga en la operación –los cuales, en todo caso, no constituyen el presupuesto objetivo de causación–, sino por el valor consignado en el título formalizado mediante escritura pública, monto que existe incluso en las operaciones gratuitas. En este sentido, frente a los actos que menciona la demandante, el artículo 1458 del CC exige que toda donación comprenda un valor cierto. Asimismo, el artículo 247 del CCo ordena que en el acta de liquidación de sociedades conste el valor de los bienes adjudicados a los asociados como remanente y que, cuando la enajenación requiera formalidades especiales, estas se cumplan; de modo que, si la exigencia legal es el otorgamiento de escritura pública, como ocurre con los bienes inmuebles, bastará con protocolizar la parte pertinente del acta, lo que permite estimar el valor de la transferencia patrimonial formalizada que sirve de base para el impuesto de timbre. En consecuencia, no prospera el cargo de nulidad.

3- Puntualmente, en lo que respecta a la adjudicación de inmuebles en el acto de liquidación de una sociedad, la demandada alega que la Sala debe abstenerse de emitir un pronunciamiento de fondo, en la medida en que la demandante no formuló cargos concretos para controvertir los planteamientos contenidos en los conceptos demandados sobre la causación del impuesto de timbre en dicha operación. Sin embargo, se advierte que frente a este acto jurídico la actora, además de reiterar argumentos ya descartados por la Sala, sostiene que no se configura una enajenación para efectos del impuesto de



timbre, toda vez que no se genera un incremento patrimonial, conforme a lo previsto en el artículo 301 del ET, que establece que no constituye ingreso gravable para el accionista el reembolso efectuado hasta el monto de sus aportes. Asimismo, aduce que el caso debe resolverse bajo el mismo criterio adoptado por esta Corporación en sentencia del 15 de junio de 2017 (exp. 22570, CP: Milton Chaves García), relativa a la liquidación de la sociedad conyugal, en la que se precisó que los bienes adjudicados ya hacían parte del patrimonio del cónyuge, de modo que la adjudicación constituye un acto meramente formal de transferencia de la titularidad del bien.

Estos razonamientos de la actora no se comparten por la Sala. Como se expuso en el fundamento jurídico 2.5 de esta providencia, lo relevante para la causación del impuesto de timbre es la formalización, mediante escritura pública, del título traslativo de dominio que documenta el tráfico patrimonial del bien inmueble desde el patrimonio del enajenante hacia el del adquirente, sin que resulte determinante la existencia de un incremento patrimonial en cabeza de este último. En ese contexto, el artículo 301 del ET, invocado por la actora, se refiere a la determinación de la ganancia ocasional en la liquidación de sociedades, precisando que solo constituye tal ganancia el valor recibido por el asociado en exceso del capital aportado o invertido. Esa regla es coherente con la naturaleza de dicho tributo, que grava la obtención de ingresos que incrementan el patrimonio cuando no deban calificarse como renta ordinaria. No obstante, tales disposiciones no resultan aplicables al impuesto de timbre, cuyo presupuesto objetivo es la formalización documental de la transferencia de inmuebles, con independencia de la percepción de un beneficio económico para el adquirente.

En consecuencia, para la Sala, en el acto de liquidación de una sociedad sí se materializa tráfico patrimonial, pues al adjudicarse un inmueble a los asociados, se transfiere el derecho real de dominio desde la sociedad liquidada hacia estos. Tampoco puede estimarse que se trate de un acto meramente formal bajo la consideración de que el bien ya hacía parte del patrimonio de los asociados, puesto que este pertenecía a la persona jurídica, sujeto de derecho distinto de sus miembros, conforme lo dispone el artículo 98 del CCo. De allí que no resulte aplicable al caso el criterio adoptado por esta Sección en la sentencia del 15 de junio de 2017 (exp. 22570, CP: Milton Chaves García), que examinó el tratamiento tributario de los gananciales en la liquidación de la sociedad conyugal. En esa oportunidad, se precisó que la adjudicación de bienes en dicho proceso no constituye un ingreso susceptible de incrementar el patrimonio y, por ende, no puede tenerse en cuenta en el cálculo de los ingresos brutos para establecer si el beneficiario estaba sujeto al deber formal de presentar información en medios magnéticos, aspecto que difiere del que ocupa a la Sala en esta oportunidad, en el cual, como se ha señalado, resulta indiferente si el acto de transferencia del dominio documentado conlleva o no un incremento patrimonial para el adquirente. No prospera el cargo de nulidad.

4- Por otra parte, en la doctrina oficial demandada, la autoridad tributaria concluyó que la documentación mediante escritura pública de la transmisión de la propiedad como consecuencia de la sucesión *mortis causa* configura una enajenación y, en esa medida, se encuentra gravada con el impuesto de timbre. Añadió que, para el cálculo del tributo, debe atenderse al valor total del acervo hereditario y no al de cada bien inmueble objeto de transmisión. Para la demandante, dicha decisión desconoce lo previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, pues, en su criterio, la enajenación supone un acto jurídico de disposición que no puede ejercer el causante. Con todo, sostiene que, en el evento en que se entendiera que la transmisión de la propiedad por causa de muerte se subsume en el hecho generador del impuesto de timbre, debería anularse la doctrina oficial demandada en lo atinente al cálculo del tributo, dado que, contrario a lo señalado por la Administración, este debe liquidarse con base



en el valor individual de cada inmueble y no en el total de la masa sucesoral.

De conformidad con lo expuesto, la Sala debe establecer si la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles por la sucesión *mortis causa* configura una enajenación y, como tal, realiza el hecho generador del impuesto de timbre previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022. En caso afirmativo, corresponde determinar la forma en que debe calcularse dicho tributo, esto es, si la base gravable se fija a partir del valor individual de cada inmueble transmitido, como lo sostiene la parte actora, o del valor total de los bienes inmuebles que integran la masa sucesoral, como lo afirma la Administración.

4.1- Sobre la primera de esas cuestiones, la Sala parte por reiterar que lo determinante en la causación del impuesto de timbre, en el supuesto de hecho específico que se analiza en el presente caso, es la formalización de los negocios jurídicos que configuran un título traslativo del derecho real de dominio y que, como tal, documentan el tráfico del bien inmueble desde el patrimonio del enajenante hacia el del adquirente. En esa medida, como lo precisó la Sala de Casación Civil de la Corte Suprema de Justicia en la sentencia del 31 de octubre de 1955, y como se concluyó por la Sala, al tratarse de un acto de disposición, la enajenación exige el consentimiento del enajenante. De allí que los títulos que generan la transferencia del dominio siempre se ejecuten mediante la tradición.

Como lo señala la actora, esto excluye de la categoría de enajenación prevista en el artículo 519 del ET (adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022) la transmisión de la propiedad que tiene lugar a favor de los herederos, pues el causante, por razón de su muerte, carece de la posibilidad de manifestar su consentimiento para transferir la propiedad. Así, *«la adquisición de los bienes por parte de los causahabientes, es efecto exclusivo del modo de adquirir que el artículo 673 del CC contempla y llama "sucesión por causa de muerte"»*, el cual se realiza a través de varios hechos (artículo 1012 del CC): la muerte del causante, la vocación hereditaria del sujeto que le sobrevive y la aceptación de la herencia. Reunidos estos elementos constitutivos:

El derecho de herencia se fija definitivamente en cabeza del heredero, radicado desde la delación en forma condicional..., de tal manera que cuando sobreviene la partición, no es para transferir al heredero un derecho que ya tiene y en el ejercicio del cual interviene en ella, sino para liquidar la comunidad universal hereditaria y poner término a la indivisión distribuyendo los bienes entre los copartícipes a prorrata de su derecho, con efecto desde el día de la muerte.

En esa medida, la partición de la herencia, como acto que documenta la adjudicación de los bienes a los herederos, no tiene un alcance traslativo del derecho de dominio que *«se radica en el patrimonio del heredero, en razón de la transmisión lograda mediante el hecho jurídico de la muerte, el carácter jurídico del causahabiente y el acto jurídico de la aceptación de la herencia»*. Por ello, la persona que fallece *«no transfiere sino que transmite, y transmite siempre, haya o no testamento»*. Entonces, *«ni las sentencias aporatorias de la partición de una comunidad hereditaria, ni la partición legal extrajudicial de la misma comunidad, en su caso, tienen efecto traslativo, ni entre los herederos o copartícipes, ni del de cuius a los herederos, dado que la adquisición de los bienes se hace en virtud de la transmisión que realiza el modo de la sucesión por causa de muerte»* (sentencia del 31 de octubre de 1955, GJ tomo. LXXXI, p. 508, MP: José J. Gómez). Por consiguiente, la adjudicación de los bienes del causante a los herederos no comporta el acto de disposición en el que consiste la enajenación.

4.2- De lo anterior se concluye que, dado que el presupuesto objetivo del impuesto de timbre consiste en la documentación de actos jurídicos de enajenación, no todo tráfico patrimonial documentado se encuentra gravado con dicho tributo, sino únicamente aquel



que deriva de actos de disposición en los cuales una persona manifiesta su consentimiento para transferir la propiedad de los bienes inmuebles. Contrariamente a lo señalado en la doctrina oficial demandada, en la sucesión por causa de muerte no se presenta este elemento, pues la transmisión opera por la ley y en virtud del modo de adquirir previsto en el artículo 673 del CC. En consecuencia, al no subsumirse en el presupuesto de hecho establecido por el legislador como hecho generador del impuesto de timbre, la transmisión de bienes inmuebles en la sucesión no estaría gravada con dicho tributo.

4.3- Considerando que los razonamientos expuestos resultan suficientes para desvirtuar las consideraciones de los actos acusados en cuanto a la causación del impuesto de timbre previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, con ocasión de la transmisión de la propiedad de inmuebles en la sucesión mortis causa, la Sala se releva de abordar los cargos formulados por la demandante respecto del cálculo de dicho tributo. Así, al comprobarse que la sucesión no configura un acto de enajenación y, por ende, no se subsume en el presupuesto objetivo que el legislador estableció como hecho generador del impuesto, se releva la Sala de dirimir la discusión sobre la determinación de la base gravable. Por tanto, se declarará la nulidad parcial de los conceptos demandados, exclusivamente en lo atinente al señalado supuesto, en tanto desconocieron el alcance normativo del hecho generador del tributo. Prospera el cargo de nulidad.

5- Finalmente, la actora reprocha que los actos demandados desconocieran el régimen tributario especial previsto en el artículo 102 del ET para el contrato de fiducia mercantil y, en su lugar, aplicaran indebidamente los artículos 1226 y 1233 del CCo, para concluir que el aporte de un inmueble a un patrimonio autónomo constituye una enajenación comprendida en el hecho generador específico del impuesto de timbre. A su juicio, conforme al artículo 102 del ET, dicho negocio jurídico se rige por el principio de transparencia fiscal, de modo que el aporte no configura una enajenación, pues, aunque implica la transferencia de la propiedad del bien para conformar el patrimonio autónomo, esta tiene un carácter meramente instrumental, dado que el bien queda afecto al objeto contractual y el aportante conserva la titularidad de los derechos sobre aquel. Agrega que este efecto fiscal neutro de la fiducia mercantil ha sido reconocido por esta Sección, entre otras, en las sentencias del 17 de septiembre de 2020 (exp. 23272, CP: Stella Jeannette Carvajal Basto) y del 03 de agosto de 2023 (exp. 27023, CP: Myriam Stella Gutiérrez Argüello), en las cuales se precisó que la transferencia de dominio derivada del contrato de fiducia mercantil constituye un acto meramente instrumental para la afectación de los bienes al objeto contractual, sin implicar la adquisición plena de propiedad por un tercero distinto al aportante, razón por la cual no puede calificarse como enajenación a efectos de configurar el hecho generador del impuesto.

Asimismo, sostiene que la transferencia de un inmueble a un patrimonio autónomo no genera un incremento patrimonial para el aportante, quien recibe a cambio derechos fiduciarios. En ese sentido, tampoco podría configurarse una enajenación para fines tributarios, pues esta supone la percepción de un ingreso, como lo señaló esta Corporación en la sentencia del 06 de febrero de 2006 (exp. 14123, CP: María Inés Ortiz Barbosa) y lo reconoció la Administración tributaria en el Oficio 331003888 del 14 de febrero de 2019, en el cual se indicó que, al momento del aporte, no se configuraba una enajenación ni se percibía una utilidad gravada para el fideicomitente.

A estos planteamientos se opone la entidad demandada, al sostener que el principio de transparencia fiscal consagrado en el artículo 102 del ET se circunscribe exclusivamente al impuesto sobre la renta y no resulta extensible a otros tributos, según lo precisó la Sala



de Consulta y Servicio Civil de esta Corporación en el concepto 05 del 30 de junio de 2020 (CP: Edgar González López). Explica que la transferencia de un inmueble a un patrimonio autónomo, en el marco de un contrato de fiducia mercantil, configura el presupuesto de hecho gravado con el impuesto de timbre, el cual se concreta en los documentos que contengan la enajenación de bienes inmuebles, con independencia del negocio jurídico que le dé origen y ninguna disposición del ordenamiento tributario le excluye a la fiducia mercantil tal connotación.

En esos términos, le corresponde a la Sala decidir si la transferencia de un inmueble a un patrimonio autónomo, en desarrollo de un contrato de fiducia mercantil, constituye una enajenación comprendida en el hecho generador del impuesto de timbre previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.

5.1- Al respecto, la Sala advierte que ya había declarado la nulidad de los conceptos demandados, en cuanto sostenían que el aporte de bienes inmuebles a un patrimonio autónomo en el marco de un contrato de fiducia mercantil configuraba una enajenación para efectos del hecho generador del impuesto de timbre (sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 28927, CP: Milton Chaves García). En consecuencia, en este proceso se declarará de oficio la excepción de cosa juzgada respecto de la solicitud de nulidad de los apartes relativos a dicho asunto contenidos en el Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, y del Oficio 100202208-1124, del 02 de agosto de 2023, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, de conformidad con lo previsto en los artículos 189 y 182A (ordinal 3.º) del CPACA.

Sin perjuicio de lo anterior, en esta oportunidad, la Sala precisa que, como se ha señalado en esta providencia, el hecho imponible específico del impuesto de timbre previsto en el artículo 519 del ET, adicionado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022, se configura con la documentación, mediante escritura pública, de los negocios jurídicos que constituyan un título traslativo del derecho real de dominio y que, en esa medida, materialicen el tráfico patrimonial de un bien inmueble, desplazándolo del patrimonio del enajenante hacia el del adquirente.

5.2- En lo que respecta a la fiducia mercantil, el artículo 1226 del CCo dispone que es un negocio jurídico mediante el cual una persona –fiduciante o fideicomitente– transfiere uno o más bienes determinados a otra –fiduciario–, quien se obliga a administrarlos o enajenarlos para cumplir la finalidad señalada por el constituyente, en beneficio de este o de un tercero –beneficiario o fideicomisario–. En cuanto a los intervinientes, la norma prevé que el fiduciante puede ostentar también la calidad de beneficiario, mientras que el fiduciario debe ser un sujeto calificado, pues solo pueden actuar como tal los establecimientos de crédito y las sociedades fiduciarias autorizados por la Superintendencia Financiera.

En línea con lo anterior, el artículo 1233 *ejusdem* establece que, para todos los efectos legales, los bienes transferidos en virtud del contrato de fiducia mercantil estarán separados del resto del activo del fiduciario y de aquellos que correspondan a otros negocios fiduciarios, de modo que conforman un patrimonio autónomo afecto a la finalidad ordenada en el acto constitutivo. En desarrollo de esta regla, el artículo 1234 establece como deberes del fiduciario, entre otros: separar los bienes objeto de la fiducia de sus propios activos y de los que correspondan a otros negocios fiduciarios; realizar diligentemente todos los actos necesarios para el cumplimiento de la finalidad de la fiducia; ejercer la personería para la protección y defensa de los bienes fideicomitados contra los actos de terceros, del beneficiario o del propio fideicomitente; y, concluido el negocio fiduciario, transferir los bienes a quien corresponda conforme al acto constitutivo

o a la ley. En concordancia con ello, el artículo 1242 del CCo dispone que, al finalizar el contrato, los bienes fideicomitados deben regresar al patrimonio del fideicomitente o de sus herederos, salvo disposición en contrario en el acto constitutivo. En todo caso, el artículo 1244 prevé que será ineficaz cualquier estipulación que implique la adquisición definitiva por el fiduciario del dominio de dichos bienes, por causa del negocio fiduciario.

5.3- A partir de las anteriores disposiciones se extrae que los elementos esenciales del contrato de fiducia mercantil son la transferencia o tradición real y efectiva de los bienes del patrimonio del fideicomitente al fiduciario y la afectación del patrimonio autónomo que surge con esa transferencia a una finalidad específica determinada por el constituyente. En consecuencia, los bienes dados en fideicomiso quedan separados del patrimonio del fideicomitente y no pueden ser perseguidos por sus acreedores, a menos que estos impugnen los actos de transferencia posteriores al surgimiento de sus derechos por considerarlos defraudatorios (artículo 1238 del CCo). De igual modo, se separan del patrimonio propio del fiduciario y de los demás patrimonios autónomos que este represente, de manera que sus acreedores tampoco pueden perseguirlos, salvo en lo que respecta a las obligaciones adquiridas en el marco del negocio fiduciario respectivo; y, en ningún caso, el fiduciario podría hacerse dueño de los bienes dados en fideicomiso por causa de ese negocio (artículos 1233 y 1244 *ibidem*)<sup>5</sup>.

Si bien la fiducia mercantil confiere al fiduciario una atribución patrimonial no limitada – pues el derecho real de dominio se transfiere con todos sus atributos (artículo 669 del CC)–, esta se encuentra acompañada de un pacto obligatorio que restringe el sentido de dicha transferencia patrimonial y puntualiza el ejercicio que de esos derechos debe hacer el fiduciario. Por ende, *«en la fiducia se encuentra la característica de dualidad de pactos, el de enajenación y el de obligación; el que atribuye derechos plenos al fiduciario y el que compromete a este para con el fiduciante a no emplear sus poderes más allá de lo admitido y por encima de los intereses que se garantizan»*<sup>6</sup>.

Esa dualidad ha llevado a considerar que la transferencia del derecho real de dominio en el marco del contrato de fiducia mercantil tiene un carácter instrumental, en cuanto se realiza para habilitar al fiduciario en el cumplimiento de la finalidad prevista en el acto constitutivo, y no con el propósito de hacerlo dueño del bien transferido. Así, porque el bien no se incorpora al patrimonio del fiduciario, sino que conforma un patrimonio autónomo afecto al objeto del encargo, el cual, al concluir el negocio fiduciario, debe ser restituido al fiduciante o transferido al beneficiario, cuando este sea un tercero distinto del constituyente. Pero, en ningún caso, la propiedad se transmite al fiduciario por causa del contrato de fiducia, pues el artículo 1244 del CCo establece la ineficacia de cualquier estipulación contractual en ese sentido.

5.4- En materia tributaria, esa transferencia instrumental de la propiedad al fiduciario ha sido entendida bajo el principio de transparencia fiscal, en virtud del cual la tributación se ajusta a la realidad económica del negocio y no a la titularidad aparente de los bienes fideicomitados<sup>7</sup>. Por ende, aunque la Sala concuerda con la autoridad tributaria en que el artículo 102 del ET regula específicamente el tratamiento aplicable a la fiducia mercantil

<sup>5</sup> Hinestrosa, F. Tratado de las obligaciones II. Vol. 2. Bogotá: Universidad Externado de Colombia. 2015, p. 620.

<sup>6</sup> *Ibidem*, pp. 615 y 616.

<sup>7</sup> Así para el impuesto sobre la renta y para efectos patrimoniales, los artículos 102 y 271-1 del ET, desde la modificación introducida por los artículos 81 y 107 de la Ley 223 de 1995, respectivamente. En cuanto al impuesto de registro, lo dispuesto en el inciso primero del artículo 7.º del Decreto 650 de 1996, conforme al cual, al momento del aporte, el impuesto se liquida con base en la remuneración o comisión pactada a favor del fiduciario. A su turno, la letra h) del artículo 6.º del citado decreto que prevé que el impuesto se causa como acto sin cuantía cuando, al término del encargo, el bien se restituye al mismo fideicomitente; distinto al supuesto en el que el bien se transfiere a un tercero, evento en el cual el inciso 5.º del artículo 229 de la Ley 223 de 1995 dispone que la base gravable no podrá ser inferior al avalúo o autoavalúo, tratándose de bienes inmuebles. Finalmente, en relación con los impuestos territoriales, el artículo 54 de la Ley 1430 de 2010 que establece como sujetos pasivos de los tributos departamentales y municipales a las personas naturales o jurídicas en quienes se configure el hecho gravado a través de patrimonios autónomos.



en el impuesto sobre la renta y, en esa medida, delimita la aplicación del principio de transparencia fiscal a la determinación de los ingresos, costos y gastos atribuibles al fideicomitente o al beneficiario por las operaciones realizadas a través del patrimonio autónomo, ello no basta para concluir que dicho principio se restrinja de manera exclusiva a ese tributo. Como se indicó, el principio de transparencia reconoce la instrumentalidad que caracteriza la fiducia mercantil y garantiza que la tributación atienda a la realidad económica del negocio, mas no a la titularidad aparente de los bienes que integran el patrimonio autónomo.

5.5- En este contexto, para el impuesto de timbre que ocupa la atención de la Sala, lo anterior implica excluir del concepto de enajenación las transferencias de bienes inmuebles a patrimonios autónomos en los que el fideicomitente también sea el beneficiario, pues en tales casos no se verifica un verdadero tráfico patrimonial cuya documentación resulte relevante para configurar el hecho generador de dicho tributo. Ello en la medida en que, si bien se perfecciona una transferencia plena de la propiedad a favor del fiduciario, esta tiene un carácter meramente instrumental, orientado al cumplimiento de la finalidad del contrato de fiducia; de manera que, una vez concluido el negocio, opera la restitución del inmueble al fideicomitente. En contraste, cuando el fideicomiso se constituye en favor de un tercero distinto del fideicomitente, a quien deba transferirse el derecho real de dominio al término del encargo, sí se configura un desplazamiento patrimonial definitivo que genera la causación del impuesto. En consecuencia, resulta necesario verificar el efecto económico alcanzado con el negocio fiduciario, pues si este implica la transferencia del derecho real de dominio sobre un inmueble cuyo valor supere 20.000 UVT y que no haya estado previamente sujeto al impuesto, se realiza el presupuesto objetivo previsto para la causación del gravamen, esto es, la enajenación del inmueble.

5.6- Con todo, como se advirtió, en este proceso se declarará de oficio la excepción de cosa juzgada respecto de la solicitud de nulidad de los apartes relativos a este asunto contenidos en el Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, y del Oficio 100202208-1124, del 02 de agosto de 2023, expedidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, en tanto fueron anulados en sentencia del 13 de marzo de 2025, exp. 28927, CP: Milton Chaves García.

## Conclusión

6- Por lo razonado en precedencia, la Sala declarará probada, de oficio, la excepción de cosa juzgada respecto de los apartes del Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, relativos a la causación del impuesto de timbre en la transferencia de inmuebles a un patrimonio autónomo en el marco de un contrato de fiducia mercantil, así como del Oficio 100202208-1124, del 2 de agosto de 2023, por cuanto estos ya habían sido anulados mediante sentencia de esta Sección del 13 de marzo de 2025 (exp. 28927, CP: Milton Chaves García). Adicionalmente, la Sala declarará la nulidad parcial del Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, adicionado por el Oficio 100208192-622, del 30 de mayo de 2023, en cuanto interpretó que la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles por sucesión *mortis causa* estaba gravada con el impuesto de timbre, desconociendo que esta no comporta un acto dispositivo de enajenación. En consecuencia, se anulan los apartes que consideraron que el tributo se causaba en tal supuesto y que establecieron la forma de calcularlo. En lo demás, se negarán las pretensiones de la demanda.



## Costas

7- No se condena en costas en esta instancia, conforme con lo dispuesto en el artículo 188 del CPACA.

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

## FALLA

1. **Declarar** probada de oficio la excepción de cosa juzgada respecto de los apartes del Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, referidos a la causación del impuesto de timbre en la transferencia de inmuebles a un patrimonio autónomo en el marco de un contrato de fiducia mercantil, y del Oficio 100202208-1124, del 2 de agosto de 2023, la nulidad parcial del Concepto 100208192-218, del 21 de febrero de 2022, proferidos por la Dirección de Gestión Jurídica de la DIAN, según lo expuesto en sentencia del 13 de marzo de 2025 (exp. 28927, CP: Milton Chaves García).
2. **Declarar** la nulidad parcial del Concepto 100208192-224, del 24 de febrero de 2023, adicionado por el Oficio 100208192-622, del 30 de mayo de 2023, en cuanto interpreta que la transmisión de la propiedad sobre bienes inmuebles por sucesión *mortis causa* está gravada con el impuesto de timbre y fija el cálculo del impuesto en tales casos.
3. **Negar** las demás pretensiones de la demanda.
4. Sin condena en costas.

Notifíquese y comuníquese. Cúmplase.

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

(Firmado electrónicamente)  
**LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO**  
Presidente

(Firmado electrónicamente)  
**MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO**

(Firmado electrónicamente)  
**WILSON RAMOS GIRÓN**

(Firmado electrónicamente)  
**CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ**  
Salvo voto

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