

**Concepto 678 [005748]
09-05-2025
DIAN**

100208192 - 678

Bogotá, D.C.

Tema: Impuesto de timbre.
Descriptores: Causación
Exenciones.
Fuentes formales: Artículos [102](#), [515](#), [519](#), [522](#), [532](#) y [533](#) del Estatuto Tributario.
Artículos 1.4.1.2.1, 1.4.1.4.2. y 1.6.1.13.2.33. del DUR 1625 de 2016.

Cordial saludo

1. Esta Subdirección está facultada para resolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

Problema Jurídico

2. ¿Están sujetos al impuesto de timbre nacional los contratos y convenios suscritos por FIDUCOLDEX S.A., en su calidad de administradora y vocera del Patrimonio Autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, adscrito al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible?

Tesis Jurídica

3. Sí, los contratos y convenios suscritos por FIDUCOLDEX S.A., en su calidad de administradora y vocera del Patrimonio Autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, están sujetos al impuesto de timbre nacional.

Fundamentación

4. A través del parágrafo 1 del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016, modificado por el artículo 49 de la Ley 2277 de 2022, se creó el Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática (FONSUREC) como un patrimonio autónomo adscrito al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible, cuyos recursos serán administrados por la sociedad fiduciaria que el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible determine. Se indicó también que: "la

selección de la sociedad fiduciaria, su contratación, así como los actos y contratos requeridos para la administración, distribución y ejecución de los recursos se regirá por las normas del derecho privado".³

5. El inciso primero del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016 indica que el ochenta por ciento (80%) del recaudo del impuesto nacional al carbono será destinado a las finalidades que allí se mencionan⁴, por medio del Ministerio de Ambiente y Desarrollo sostenible. Adicionalmente, los recursos a los que se hace referencia serán administrados a través del Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática (FONSUREC).

6. Posteriormente, al tenor del artículo 196 de la Ley 2294 de 2023, se cambió la denominación del Fondo para la Sustentabilidad y la Resiliencia Climática (FONSUREC) por Fondo para la Vida y la Biodiversidad, delimitando su objeto⁵ y manteniendo como finalidades, aquellas a las que se refiere el inciso primero del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016, en relación con el impuesto nacional al carbono.

7. Asimismo, mediante el artículo primero de la Resolución No. 1254 del 22 de octubre de 2023 se adjudicó a la Fiduciaria Colombiana de Comercio Exterior S.A.S. - FIDUCOLDEX S.A. el proceso de licitación pública derecho privado LP-DP-001-2023, cuyo objeto era contratar una sociedad fiduciaria para la constitución del patrimonio autónomo denominado Fondo para la Vida y la Biodiversidad.

8. El 30 de noviembre de 2023 se suscribió el contrato de fiducia mercantil No. 1292, entre el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y FIDUCOLDEX S.A., para: i.) constituir el patrimonio autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, ii.) administrar los recursos en las cuentas y subcuentas que solicite el fideicomitente (Min. Ambiente) y iii.) realizar los pagos, giros y/o restituciones que este instruya.

9. Teniendo en cuenta lo anterior, según lo previsto en los artículos 1226, 1233 y 1234 del Código de Comercio existen dos elementos esenciales del contrato de fiducia mercantil⁶: i.) la transferencia de la propiedad de los bienes fideicomitidos del constituyente al fiduciario y, ii.) la afectación del patrimonio autónomo al cumplimiento de una finalidad específica.

10. En suma, el inciso primero del artículo 2.5.2.1.1 del Decreto 2555 de 2010, respecto a los derechos y deberes del fiduciario indica que los patrimonios autónomos – conformados en desarrollo del contrato de fiducia mercantil – se constituyen en receptores de los derechos y obligaciones legales que se deriven de los actos y contratos celebrados por el fiduciario en cumplimiento del contrato de fiducia.

11. Entonces, si bien los patrimonios autónomos no tienen personería jurídica, estos sí cuentan con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, como por ejemplo la suscripción de contratos a través de la sociedad fiduciaria⁷, como vocera. Así lo reconoció el Consejo de Estado en sentencia del 01 de marzo de 2018⁸:

12. Por consiguiente, tal como lo reconoce el Consejo de Estado, *en el plano sustancial el fiduciario es quien debe obrar por el patrimonio autónomo* – en este caso, constituido por recursos públicos –, por lo cual este debe actuar por conducto de aquel y como consecuencia de ello, celebrará y ejecutará diligentemente todos los actos jurídicos necesarios para lograr la finalidad del fideicomiso en el marco del artículo 49 de la Ley 2277 de 2022 (que modificó el parágrafo 1 del artículo 223 de la Ley 1819 de 2016), pues esta disposición habilitó al Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible para suscribir el contrato de fiducia mercantil con Fiducoldex S.A., y así constituir el patrimonio autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad.

13. Ahora bien, el [artículo 515](#) del Estatuto Tributario determina que son contribuyentes del impuesto de timbre, entre otros, las personas jurídicas que intervengan como suscriptores en los documentos.

14. En efecto, el [artículo 516](#) ibidem señala como responsables del impuesto en comento a los agentes de retención, por lo que, según el numeral 1 del [artículo 518](#) ibidem, en concordancia con el numeral 4 del artículo 1.4.1.2.1 del Decreto 1625 de 2016, son agentes de retención del impuesto de timbre las personas jurídicas y asimiladas que, teniendo el carácter de contribuyentes del impuesto, intervengan como contratantes o suscriptores en los documentos.

15. Por su parte, el [artículo 519](#) del Estatuto Tributario establece las actuaciones gravadas con el impuesto de timbre nacional, estructurando el hecho generador de este tributo⁹ partiendo de los siguientes presupuestos:

- 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, que debe superar las 6.000 UVT; que no cobija a aquellos enlistados en el [artículo 521](#) del Estatuto Tributario, sujetos al impuesto sin importar su cuantía.

16. En cuanto a las sociedades fiduciarias, estas son entidades de servicios financieros¹⁰, constituidas como sociedades anónimas¹¹, sujetas a la inspección y a la vigilancia permanente de la Superintendencia Financiera de Colombia y, como se ha dicho, estas entidades pueden tener la calidad de fiduciarios, de acuerdo con el literal a del numeral 1 del artículo 29 del EOSF.

17. Al respecto, el inciso cuarto del numeral 5 del [artículo 102](#) del Estatuto Tributario prescribe:

“Las sociedades fiduciarias deben cumplir con los deberes formales de los patrimonios autónomos que administren...

(...)

Con cargo a los recursos del fideicomiso, los fiduciarios deberán atender el pago de los impuestos de ventas, timbre y de la retención en la fuente, que se generen como resultado de las operaciones del mismo, así como de sus correspondientes intereses moratorios y actualización por inflación, cuando sean procedentes.” (Énfasis propio)

18. Lo dispuesto en la Ley ha sido reiterado por la doctrina de esta Entidad, como se observa en el Oficio No. 18970 del 19 de julio de 2016, así: “*De la lectura de la norma se encuentra que la sociedad fiduciaria tiene la obligación - entre otras - de presentar y pagar con cargo a los recursos del fideicomiso las declaraciones del Impuesto sobre las Ventas, timbre y retención en la fuente...*”

19. No obstante lo anterior, es importante resaltar que en el citado pronunciamiento se precisa que las sociedades fiduciarias no están obligadas a disponer de sus recursos para el cumplimiento de obligaciones tributarias de los patrimonios autónomos que se encuentran bajo su administración, toda vez que dicha operación desborda su capacidad legal.

20. En el caso particular de FIDUCOLDEX S.A., esta entidad es una persona jurídica, constituida bajo la forma de una sociedad anónima, cuya composición de capital es mayoritariamente pública. Además, se encuentra vinculada al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo en los términos del artículo 1.2.2.4 del Decreto 1074 de 2015, en concordancia con el inciso tercero del artículo 39 de la Ley 489 de 1998.

21. Por lo anterior, a pesar de que el capital de la persona jurídica en comento sea mayoritariamente público, no es razonable considerarla como o asimilarla a una entidad de derecho público de acuerdo con el [artículo 533](#) del Estatuto Tributario.

22. Esta postura ha sido respaldada por el Concepto No. 073589 del 14 de noviembre de 2022, así:

“Tal como lo señalan estas disposiciones y teniendo en cuenta que para los fines tributarios se indican taxativamente cuales son las entidades de derecho público que están exentas del Impuesto de Timbre Nacional, dentro de las cuales no se incluyen los patrimonios autónomos relativos a recursos de entidades de derecho público administrados a través de contratos de fiducia mercantil, como tampoco existe norma expresa adicional que le otorgue a estos patrimonios iguales prerrogativas a las entidades exentas del Impuesto de Timbre Nacional, se concluye, que los contratos que suscriban las entidades fiduciarias relativos a los patrimonios autónomos que manejan, así correspondan esos recursos a entidades de Derecho Público no están amparados por el beneficio de la exención del pago del impuesto de timbre, a menos que la excepción se deba a la naturaleza del acto o documento y no a la calidad de los otorgantes.”

23. En el mismo sentido, mediante Oficio No. 094612 del 11 de noviembre de 2007 esta Dependencia se pronunció respecto del impuesto de timbre en contratos que suscriben

empresas industriales y comerciales del Estado, toda vez que los recursos que utilizan en desarrollo de su objeto social provienen – entre otros – de rentas nacionales, por lo que, se preguntó si aquellas gozan de la exención subjetiva del impuesto de timbre consagrada en el [artículo 532](#) del E.T. Frente a la consulta planteada, se consideró:

“Acorde con lo anterior y considerando que en el caso que se plantea la suscriptora del documento es una empresa industrial y comercial del Estado, para efectos de la causación del impuesto de timbre se cumplen los requisitos establecidos en el [artículo 519](#) ibidem. El hecho de que los recursos a ejecutar por parte de las empresas industriales y comerciales del Estado de los sistemas de transporte masivo en Colombia provengan de entidades exentas de impuesto de timbre nacional no les cambia la naturaleza jurídica de empresas industriales y comerciales del Estado para convertirlas en entidades exentas del impuesto de timbre nacional.

Se reitera entonces la respuesta dada al consultante por la División de Relatoría de la Oficina Jurídica mediante oficio 058789 de 31 de julio de 2007, donde se hizo énfasis en la previsión de los artículos [532](#) y [533](#) del Estatuto Tributario y se manifestó que el Concepto 047091 de junio 5 de 2006 referido en la consulta no es aplicable al caso expuesto por el solicitante.” (Énfasis propio)

24. Por lo expuesto, en virtud del inciso segundo del artículo 154 de la Constitución Política, no es posible aplicar interpretaciones propias de otros impuestos y mucho menos, aplicar por analogía tratamientos favorables (exenciones o supuestos de no sujeción) de tributos diferentes al impuesto de timbre nacional. Tampoco es razonable extender interpretaciones realizadas con ocasión de otro tipo de contratos – como el mandato [12](#) – a este caso particular.

25. En este punto es importante recordar que la Corte Constitucional en sentencia C-749 de 2009 (MP Rodrigo Escobar), indicó que estas: *“se identifican por su carácter taxativo, limitativo, inequívoco, personal e intransferible, de manera que sólo operan a favor de los sujetos pasivos que se subsuman en las hipótesis previstas en la ley”*. (Énfasis propio)

27. Mejor aún, si la voluntad del legislador hubiera sido la de excluir del impuesto de timbre nacional a las sociedades fiduciarias – con independencia de la naturaleza de los recursos que administren – así lo habría dispuesto. No debe olvidarse, que es principio de interpretación legal, que donde la Ley no distingue no le es dable distinguir al interprete en pretexto de consultar su espíritu.

28. En conclusión, al tenor de lo dispuesto en el inciso cuarto del numeral 5 del [artículo 102](#), los artículos [515](#), [516](#) y el numeral 1 del [artículo 518](#) del Estatuto Tributario, FIDUCOLDEX S.A. sería contribuyente y responsable del impuesto de timbre y no se encuentran acreditadas las condiciones para que le apliquen exenciones de carácter subjetivo que lo eximan del pago de este impuesto, cuando se cumplan los presupuestos previstos en el [artículo 519](#) del ibidem.

29. Por consiguiente, los contratos y convenios que suscriba FIDUCOLDEX S.A., en su

cañada de administradora y vocera del patrimonio autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, están sujetos al impuesto de timbre nacional, siempre y cuando no se enmarquen en alguna de las exenciones de carácter objetivo, en los términos del [artículo 530](#) ibidem.

30. En los anteriores términos se resuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,

INGRID CASTAÑEDA CEPEDA

Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)

Dirección de Gestión Jurídica

U.A.E. Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN

Notas al pie

1. ↑ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
2. ↑ De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.
3. ↑ Así lo reconoce el artículo 2.2.9.13.2.2 del Decreto 1076 de 2015, adicionado por el Decreto 1648 de 2023.
4. ↑ En los términos del numeral 1.2 del artículo 2.2.9.13.2.4 del Decreto 1976 de 2015, estos recursos son transferidos al Fondo a título gratuito por el Ministerio de Ambiente y Desarrollo Sostenible y son contabilizados como ingresos.
5. ↑ “Articular, focalizar y financiar la ejecución de planes, programas y proyectos de índole nacional o territorial, encaminados a la acción y resiliencia climática, la gestión ambiental, la educación y participación ambiental y la recuperación, conservación, protección, ordenamiento, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables; y la biodiversidad” (Cfr. artículo 2.2.9.13.2.3 del Decreto 1076 de 2015)
6. ↑ La suscripción de este tipo de contratos por parte de entidades públicas constituye una excepción a los encargos fiduciarios y los contratos de fiducia pública relacionados en el numeral 5 del artículo 32 de la Ley 80 de 1993.
7. ↑ En el caso de Fiducoldex S.A., como vocera del patrimonio autónomo Fondo para la Vida y la Biodiversidad, mediante el artículo 2.2.9.13.2.7 del Decreto 1076 de 2015 se desarrolla la capacidad contractual haciendo referencia a los mecanismos de ejecución de los recursos de las cuentas y subcuentas.
8. ↑ Sentencia del 01 de marzo de 2018, Sala Quinta – Descongestión, SCA, Consejo de Estado, C.P. Rocío Araujo Oñate. Radicado No. 25000-23-24-000-2005-00195-01.

9. ↑ Así lo reconocio el Consejo de Estado en sentencia del 03 de marzo de 2011 (Exp. 17443).
10. ↑ Cfr. Numeral 1 del artículo 3 del EOSF.
11. ↑ Cfr. Literal a del numeral 1 del artículo 119 del EOSF.
12. ↑ De acuerdo con el Concepto No. 047091 del 05 de junio de 2006, respecto al tratamiento en el impuesto de timbre de los contratos suscritos por el mandatario por cuenta del mandante, se advirtió que: “*estos no pueden someterse a un régimen tributario distinto al que tendrían si los hubiera celebrado directamente el mandante, es decir la misma entidad a nombre de quien se realiza la gestión, en este caso la Nación*”.