

100208192 - 826

Bogotá, D.C., 4 de junio de 2025.

Tema: Impuesto de Timbre Nacional.  
Descriptores: Hecho generador  
Cuantía de la obligación  
Base gravable  
Contrato de Comodato  
Fuentes formales: Artículos 519, 530 y 532 del Estatuto Tributario  
Artículo 8 del Decreto Legislativo 0175 de 2025  
Artículos 1262, 1263, 1264 y 1265 del Código de Comercio.  
Artículos 2181, 2183 y 2184 del Código Civil  
Artículo 1.4.1.4.7 del Decreto 1625 de 2016.

Cordial saludo,

1. Esta Subdirección está facultada para absolver 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 DIAN<sup>1</sup>. 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 2019<sup>2</sup>.

### **PROBLEMA JURÍDICO No. 1**

2. ¿En los contratos de mandato en los que se pacta una comisión a favor del mandatario, la base gravable del impuesto de timbre corresponde únicamente a dicha comisión o, por el contrario, al valor total de las obligaciones contenidas en el contrato?

### **TESIS JURÍDICA No. 1**

3. En los contratos de mandato en los que se pacta una comisión a favor del mandatario, dicha remuneración representa la contraprestación económica directa convenida entre las partes como retribución por la gestión encomendada, y constituye, en consecuencia, la cuantía real del acto sujeto al gravamen. Por lo tanto, esta comisión debe entenderse como la base gravable del impuesto de timbre.

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

## FUNDAMENTACIÓN.

4. El artículo 519 del Estatuto Tributario (ET) establece que el impuesto de timbre nacional se genera sobre los instrumentos públicos y documentos privados, otorgados o aceptados en Colombia, o suscritos en el exterior pero ejecutables en el territorio nacional, siempre que en ellos conste la constitución, existencia, modificación, prórroga, cesión o extinción de una **obligación de contenido económico**<sup>3</sup>.

5. Además de la existencia de una obligación de carácter económico, que constituye el elemento sustancial del hecho generador, la cuantía consignada en el documento ha sido reconocida por el Consejo de Estado como un componente adicional relevante para la configuración del tributo<sup>4</sup>. En efecto, dicha cuantía cumple una doble función en la estructura del impuesto, al servir: (i) como criterio para establecer si se supera el umbral de 6.000 UVT fijado por el artículo 519 del ET, exigido para la causación del impuesto, y (ii) como parámetro para determinar la base gravable sobre la cual debe aplicarse la tarifa correspondiente.

6. De este modo, si bien la base gravable del impuesto de timbre corresponde, en principio<sup>5</sup>, al valor total de la obligación económica consignada en el respectivo documento<sup>6</sup> —sobre el cual se aplica la tarifa del uno por ciento (1 %), conforme con lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto Legislativo 0175 de 2025<sup>7</sup>—, no debe confundirse el contenido económico del documento con la cuantía del mismo. Aunque ambos conceptos están relacionados, cumplen funciones diferenciadas dentro de la estructura del tributo.

7. Al respecto, el Consejo de Estado ha precisado que:

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

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

<sup>3</sup> Cfr. C.E. Secc. Cuarta. Sentencia de sep. 18/1992. Exp. 4120. C.P. Consuelo Sarria Olcos.

<sup>4</sup> Cfr. C.E. Secc. Cuarta. Sentencia de mar. 03/2011. Exp. 17443. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez. En similares términos: C.E., Sección Cuarta. Sentencia de may. 19/2011. EXP. 17846. C.P. William Giraldo Giraldo.

<sup>5</sup> Esto, sin perjuicio de las reglas especiales previstas en el artículo 522 del ET para la determinación de la cuantía en los contratos (i) de ejecución sucesiva, (ii) de duración indefinida o (iii) de cuantía indeterminada.

<sup>6</sup> Cfr. C.E. Secc. Cuarta. Sentencia may. 27/2009. Exp. 16616. C.P. Hugo Fernando Bastidas Barcenás.

<sup>7</sup> Sobre el particular, este despacho en Concepto No. 003245 de 2025 aclaró que «[e]n el contexto del estado de conmoción interior y según lo dispuesto en el Decreto Legislativo 0175 de 2025, la modificación transitoria al parágrafo 2 del artículo 519 del Estatuto Tributario previsto en su artículo 8, entra en vigor desde su publicación en el Diario Oficial, pero aplica al finalizar el quinto (5) día hábil posterior a ello. Es decir, empieza a aplicar el día 22 de febrero de 2025. Por su parte, en concepto 002687 de 2025 indicó que, en virtud del artículo 38 de la Ley 137 de 1994, la vigencia de este tributo se mantendrá hasta el 31 de diciembre de 2025, y que la tarifa del 1% solo gravará a los documentos generados con posterioridad a la vigencia del Decreto 175 de 2025, sin perjuicio « de aquellos contratos en donde la ocurrencia del hecho generador no coincide con la causación del tributo, como es el caso de los contratos de duración indefinida o de cuantía indeterminada».

**genera**, excepto en algunos documentos contemplados en normas especiales.»

8. Lo anterior resulta especialmente relevante para el caso bajo análisis, en la medida en que el contrato de mandato, conforme a su definición legal contenida en el artículo 1262 del Código de Comercio (C.Co.), es aquel por el cual una parte —el mandatario<sup>8</sup>— se obliga a celebrar o ejecutar uno o más actos jurídicos o actos de comercio por cuenta de otra<sup>9</sup> —el mandante—. El contenido del contrato de mandato se estructura, por una parte, en torno a los actos específicos para los cuales ha sido conferido el encargo<sup>10</sup>, y por otra, en torno al derecho del mandatario a recibir una remuneración, la cual podrá ser la estipulada contractualmente o, en su defecto, la usual en este tipo de actividades<sup>11</sup>.

9. Conforme lo señala el artículo 1265 del C.Co., el mandatario «*sólo podrá percibir la remuneración correspondiente y abonará al mandante cualquier provecho directo o indirecto que obtenga en el ejercicio del mandato*», disposición que encuentra su equivalencia en los artículos 2181<sup>12</sup>, 2183<sup>13</sup> y 2184<sup>14</sup> del Código Civil (C.C.), los cuales también regulan los deberes del mandatario y la naturaleza retributiva del contrato de mandato.

10. En este contexto, la esencia del contrato de mandato radica en la ejecución de actos específicos por parte del mandatario, en desarrollo del encargo conferido por el mandante. Los recursos económicos que aquel administra —como fondos destinados a adquirir bienes, pagar obligaciones del mandante o entregar valores a terceros— no constituyen una prestación en su favor, sino medios proporcionados por el mandante para la ejecución del negocio encomendado.

11. Por ello, la única obligación dineraria recíproca entre las partes es la comisión o remuneración convenida a favor del mandatario, la cual refleja el verdadero contenido económico del contrato de mandato. En consecuencia, constituye la cuantía real del acto sujeto al impuesto de timbre, conforme con la lógica estructural de dicho tributo.

12. Esta interpretación ha sido acogida por esta entidad, particularmente en el Concepto 098937 de 2001, en el cual se señaló expresamente:

«En efecto, en el contrato de mandato, que suele ser remunerado y conmutativo, el mandatario asume la responsabilidad de realizar por cuenta y riesgo del mandante unos negocios jurídicos y conoce el valor de la remuneración de su gestión; tal remuneración viene a constituirse en la cuantía del contrato celebrado, y por tanto es la base para la liquidación del impuesto de timbre nacional en el caso de que este impuesto se genere.

Los negocios jurídicos confiados al mandatario son el objeto del mandato y de suyo se diferencian de los recursos para realizarlos. Esto implica que, aunque en virtud del mandato

<sup>8</sup> Cfr. Artículo 2142 del C.C.

<sup>9</sup> Cfr. C.E., Secc. Cuarta. Sent., de sep. 16/2010. Exp. 16605. C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

<sup>10</sup> Cfr. Artículo 1263 del C.Co.

<sup>11</sup> Cfr. Artículo 1264 del C.Co.

<sup>12</sup> «Artículo 2181. El mandatario es obligado a dar cuenta de su administración. [...]»

<sup>13</sup> «Artículo 2184. El mandatario es responsable tanto de lo que ha recibido de terceros, en razón del mandato (aún cuando no se deba al mandante), como de lo que ha dejado de recibir por su culpa.»

<sup>14</sup> «Artículo 2184. El mandante es obligado: 1. A proveer al mandatario de lo necesario para la ejecución del mandato. 2. A reembolsarle los gastos razonables causados por la ejecución del mandato. 3. A pagarle la remuneración estipulada o usual. [...]»

se deban manejar sumas de dinero u otros efectos comerciales, el mandato versa sobre los negocios que con ellos se realizarán y en la retribución por realizarlos. De donde inferimos que la cuantía del contrato de mandato no consiste en la magnitud de los efectos comerciales implicados ni de las sumas de dinero utilizadas para los negocios jurídicos por realizar, sino en la remuneración convenida para el mandatario.»

13. En consecuencia, la comisión pactada constituye la única obligación dineraria directa entre las partes del contrato de mandato, en tanto representa la contraprestación que recibe el mandatario por la gestión encomendada. Esta remuneración refleja la cuantía del acto bilateral, por lo que debe ser considerada como la base gravable exclusiva para efectos de la liquidación del impuesto de timbre en este tipo de contratos.

14. Finalmente, es importante precisar que contratos con características diferentes a las analizadas aquí, que no compartan esta naturaleza representativa o de gestión por cuenta ajena, deberán liquidar el impuesto de timbre sobre el valor total de la obligación económica contenida en el documento, conforme a lo dispuesto en el artículo 519 del ET. Lo anterior, sin perjuicio de lo consagrado en el artículo 1.4.1.4.7 del Decreto 1625 de 2016<sup>15</sup>.

## **PROBLEMA JURÍDICO No. 2**

15. ¿La venta de tiquetes aéreos realizada por las agencias de viajes, en calidad de mandatarias y en desarrollo de contratos de mandato celebrados con las aerolíneas, se encuentra excluida del impuesto de timbre nacional?

## **TESIS JURÍDICA No. 2**

16. Si. La venta de tiquetes aéreos, en el marco de un contrato de transporte, realizada por las agencias de viajes en calidad de mandatarias y por cuenta de las aerolíneas, se encuentra excluida del impuesto de timbre nacional, conforme con lo previsto en el numeral 27 del artículo 530 del ET., el cual exceptúa expresamente del gravamen los contratos de transporte aéreo de pasajeros y de carga.

## **FUNDAMENTACIÓN.**

17. Como se indicó en el “Problema Jurídico No. 1”, el artículo 519 del ET. establece que el impuesto de timbre nacional recae sobre los instrumentos públicos y documentos privados que contengan la constitución, existencia, modificación, prórroga, cesión o extinción de una obligación de contenido económico, siempre que se configuren los requisitos subjetivos y objetivos allí previstos. No obstante, el artículo 530 *ibidem* prevé exclusiones objetivas, dentro del cual se enumeran actos, contratos y documentos que no causan el impuesto por expresa disposición legal.

18. Entre dichas exclusiones, el numeral 27 del artículo 530 del ET establece:

---

<sup>15</sup> Conforme lo explicó esta entidad en concepto 083435 de 2001, los contratos no señalados en el artículo 33 del Decreto 2076 de 1992 (incorporador al Decreto 1625 de 2016 como artículo 1.4.1.4.7) no se benefician de aquella regla especial, y por ende, el impuesto de timbre se causará sobre la totalidad de la cuantía del contrato.

«Están excluidos del impuesto: [...] 27. Los contratos de transporte aéreo, terrestre, marítimo y fluvial de pasajeros y de carga».

19. Como se observa, esta norma no condiciona la aplicación de la exclusión ni a la calidad de los intervinientes, a diferencia de lo que ocurre, por ejemplo, con las exclusiones subjetivas del artículo 532 del mismo Estatuto, ni a la forma como se perfecciona el contrato. Por el contrario, la norma se centra exclusivamente en la naturaleza jurídica del contrato documentado, por lo que el criterio determinante para la procedencia de la exclusión es que se esté ante un contrato de transporte aéreo, sin importar si es celebrado directamente por la aerolínea o a través de un tercero mandatario.

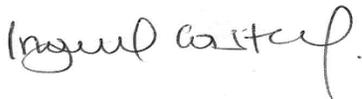
20. El contrato de transporte ha sido definido<sup>16</sup> como aquel en el que una de las partes se obliga, a cambio de un precio, a conducir personas o cosas de un lugar a otro, por un medio determinado y dentro de un plazo establecido, entregándolos al destinatario. Su perfeccionamiento se da con el consentimiento entre las partes y, en el caso del transporte de pasajeros, exige la expedición de un tiquete o billete<sup>17</sup>.

21. En ese sentido, cuando una agencia de viajes actúa en nombre y por cuenta de la aerolínea, en virtud de un contrato de mandato, y expide tiquetes aéreos por encargo de esta, no se configura una relación autónoma sujeta al impuesto de timbre, sino una actuación de carácter representativo que da lugar a un contrato de transporte excluido por disposición expresa del legislador.

22. En consecuencia, la venta de tiquetes aéreos realizada por las agencias de viajes, en desarrollo de contratos de mandato celebrados con aerolíneas, se encuentra excluida del impuesto de timbre nacional, conforme con lo previsto en el numeral 27 del artículo 530 del ET.

En los anteriores términos se absuelve 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)

Subdirección de Normativa y Doctrina

Dirección de Gestión Jurídica

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Proyectó: Andrés Felipe Vega Henao - Subdirección de Normativa y Doctrina  
Revisó: Judy Marisol Céspedes Quevedo – Subdirección de Normativa y Doctrina

<sup>16</sup> Cfr. Artículo 981 del C.Co.

<sup>17</sup> Cfr. Artículo 1001 del C.Co.