***NAVE-Concepto / DOCUMENTO EXCLUIDO DE IMPUESTO DE TIMBRE /
ESCRITURA PUBLICA DE ENAJENACION DE NAVES-Exclusión /
EMBARCACION MAYOR-Concepto / AERONAVE-Concepto / NAVES
ASIMILADAS A INMUEBLES-Determinación / HIPOTECA SOBRE NAVES
/ IMPUESTO DE TIMBRE-Exención***

El legislador de 1992, mediante la Ley 6ª de este año, modificó mediante el artículo 36 el artículo 519 del Estatuto Tributario y contempló en su inciso 2º como documentos excluidos del impuesto de timbre las escrituras públicas que se trataran de la enajenación de bienes inmuebles o naves, o constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos. Ahora bien, para la Sala el haber enmarcado el Decreto Reglamentario el concepto de nave a las embarcaciones mayores o aeronaves definidas por el Código de Comercio que para su enajenación o la constitución de derechos reales sobre las mismas requieren como solemnidad la escritura pública, se ajustó a los preceptos superiores, pues era necesario distinguir cuáles naves comparten la naturaleza de los bienes inmuebles y así ajustarse al artículo 519 del Estatuto Tributario sobre la exclusión de las escrituras públicas otorgadas por la enajenación o constitución o cancelación de derechos reales sobre los mencionados bienes. Las embarcaciones menores, en efecto son naves, pero en la forma de adquirir su dominio se difieren de las embarcaciones mayores y de las aeronaves por cuanto ellas se sujetan al reglamento, el cual no contempla la solemnidad de la escritura pública.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: JULIO ENRIQUE CORREA RESTREPO

Santafé de Bogotá, D.C., abril treinta (30) de mil novecientos noventa y ocho (1998).

Radicación número: 8752

Actor: FERNANDO NUÑEZ AFRICANO

Demandado: GOBIERNO NACIONAL

Referencia: ACCION PUBLICA DE NULIDAD ARTICULO 25 D.R. 2076 DE 1992

-F A L L O-

En ejercicio de la acción pública de nulidad, el ciudadano FERNANDO NUÑEZ AFRICANO, demandó ante la jurisdicción, la declaratoria de nulidad del artículo 25 del [Decreto Reglamentario 2076 del 23 de diciembre de 1992](#) por el cual se reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

EL ACTO ACUSADO

El artículo 25 del [Decreto Reglamentario 2076 de 1992](#), es del siguiente tenor:

"ARTICULO 25. Concepto de Nave. Para efectos del impuesto de timbre se entiende por nave, las embarcaciones mayores o aeronaves definidas por el Código de Comercio que para su enajenación o la constitución de derechos reales sobre las mismas requieren como solemnidad la escritura pública"

LA DEMANDA

El actor considera principalmente transgredido el inciso 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario que dice:

"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".

En resumen el planteamiento del demandante consiste en que de conformidad con la norma anteriormente transcrita, para gozar del beneficio de la exención del impuesto de timbre, se requieren dos condiciones: Que se trate de una nave, y que el negocio jurídico sea de enajenación, o constitución o cancelación de hipotecas, mientras que la norma que se demanda establece dos condiciones para que las escrituras públicas sobre naves estén excluidas del impuesto, así:

- a) Que se trate de embarcaciones mayores y aeronaves definidas por el Código de Comercio; y
- b) Que la escritura pública sea un requisito de solemnidad.

Indica que la expresión nave, es una palabra técnica definida por la ley, que según el Código de Comercio son embarcaciones para la navegación acuática y aeronaves para la navegación aérea, y clasifica a las embarcaciones en mayores o menores según su tonelaje sea mayor o menor a 25 toneladas (artículo 1433).

Por lo tanto considera que la norma demandada está excluyendo del beneficio de la exención del impuesto de timbre a las embarcaciones menores, sin fundamento legal y a las embarcaciones que no se encuentren reguladas por el Código de Comercio.

Señala que el artículo 1427 del Código de Comercio establece que los contratos que afecten el dominio o que tengan por objeto la constitución de derechos reales sobre naves mayores o sobre aeronaves, requieren de escritura pública, y que las embarcaciones menores se sujetan a lo que consagre el reglamento, y que el artículo 1570 de la misma obra consagra que se podrán hipotecar las embarcaciones mayores y las menores destinadas a la pesquería, a investigación científica o a recreo y que las demás se pueden gravar con prenda.

En cuanto al segundo requisito establecido en la norma demandada que la escritura pública sea un elemento de solemnidad del negocio jurídico, aduce que está restringiendo aún más el beneficio ordenado en la norma superior, *“ya que conforme al Decreto Reglamentario sólo tendrán el beneficio legal las enajenaciones en las que la escritura pública la exija la ley comercial; las escrituras públicas que no son un requisito para la validez del contrato no gozan de la exclusión del impuesto de timbre”*.

Para finalizar indica que el artículo 519 inciso 2º del Estatuto Tributario concedió el beneficio de la exención sin limitación alguna ni en cuanto a la clase de la nave, ni a que la escritura pública fuera un requisito de validez del negocio jurídico de enajenación o constitución o cancelación de la hipoteca sobre naves.

LA OPOSICION

La Nación, mediante apoderada especial, se opone a la prosperidad de las pretensiones del actor, y luego de hacer un análisis sistemático de las normas tributarias y comerciales, indica que el propósito del ejecutivo al reglamentar el inciso 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario, fue precisamente involucrar en la exención del impuesto de timbre a las embarcaciones y aeronaves definidas en el Código de Comercio, cuyo traspaso de dominio o constitución de derechos reales requieran como solemnidad la escritura pública, precisando de esta forma los bienes objeto del beneficio fiscal.

Considera que la facultad reglamentaria del ejecutivo consagrada en el numeral 11 del artículo [189](#) de la Constitución Nacional, incluye la de definir un término utilizado en la ley, con el fin de lograr su mejor comprensión, ejecución y aplicación.

En cuanto al segundo punto de inconformidad planteado por el actor, estima la parte demandada que fue la misma ley la que consagró la causación del impuesto de timbre con relación a las escrituras públicas y agrega:

"Luego, no comparto la interpretación del actor en el sentido de que el Legislador exoneró del Impuesto de Timbre, cualquier enajenación que verse sobre naves, pues la causación jurídica de dicho tributo, es eminentemente documental, de tal manera que si en un instrumento consta la constitución, existencia, modificación, extinción o prórroga de una obligación, y además se reúnen los requisitos para ser agente retenedor; se está obligado a contribuir al Estado con tal impuesto, salvo las exenciones de carácter personal y real taxativamente señaladas en la Ley, como ocurre con las escrituras de enajenación de naves o de derechos reales sobre las mismas".

De otra parte aduce que el artículo 36 de la [Ley 6ª de 1992](#), gravó con el impuesto de timbre las escrituras públicas, situación reglamentada por el Decreto 2076 al consagrar en el artículo 23 los instrumentos públicos gravados con dicho impuesto, por lo tanto el artículo demandado respeta los lineamientos legales, teniendo en cuenta la escritura pública como requisito sine qua non para acceder al beneficio de la exención del mencionado impuesto en transacciones que versaran sobre naves.

ALEGATOS DE CONCLUSION

El actor. Luego de hacer referencia a la definición técnica de nave y al uso corriente de la palabra definida por el Diccionario de la Lengua Española y por el Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, estima que el concepto de nave no está restringido a lo que consagra la norma demandada y por lo tanto procede su anulación como lo ha hecho esta Corporación en casos en donde la norma distingue o restringe los alcances de la norma con fuerza de ley.

La demandada. Reitera la tesis expuesta en la contestación de la demanda y concluye respecto del primer punto que el Gobierno Nacional al remitirse al ordenamiento mercantil para efectos de definir las embarcaciones y aeronaves, precisó los bienes objeto del beneficio fiscal y en ningún momento está restringiendo el alcance de la norma superior, pues su finalidad es lograr su mejor entendimiento y aplicación.

En cuanto a la solemnidad de la escritura pública como requisito indispensable para obtener el beneficio, insiste en que fue la misma [Ley 6ª de 1992](#), que consagró la causación del impuesto de timbre en las escrituras públicas, exceptuando las que tiene por objeto la enajenación de naves o la constitución o extinción de hipotecas sobre las mismas, por lo que no puede analizarse el artículo 519 del Estatuto Tributario, mediante una lectura aislada de la frase “...siempre y cuando no se trate de la enajenación de bienes inmuebles o naves”, como erradamente la efectúa el actor.

MINISTERIO PUBLICO

Representado por la Procuraduría Octava Delegada en lo Contencioso ante la Corporación, considera en síntesis que ha sido reiterada la jurisprudencia del Consejo de Estado cuando se ha referido a que la potestad reglamentaria se orienta a permitir la adopción de medidas tendientes a elaborar conceptos que *“faciliten la aplicación legal definiendo los términos utilizados en ella para su mayor comprensión, ejecución y aplicación”*.

En cuanto a la solemnidad de la escritura pública que para el actor constituye un requisito no contemplado en la norma reglamentada, señala que las naves y aeronaves para su enajenación, constitución o cancelación de hipotecas sobre ellas, requieren siempre como solemnidad la escritura pública registrada, lo cual no es alterado por la norma impugnada.

Estima que de conformidad con el Estatuto Tributario, y siguiendo el texto del artículo 1427 del Código de Comercio, como las embarcaciones menores no requieren escritura pública, no están sujetas al impuesto de timbre, pues ellas se sujetan a lo que consagra el reglamento.

Agrega que es la misma ley sustancial (artículo 1570 del Código de Comercio) la que establece diferencias, cuando advierte que las naves diferentes a las embarcaciones mayores o aeronaves sólo podrán gravarse con prenda.

Por lo anterior consideró que las pretensiones de la demanda no debe prosperar.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos expuestos en la demanda, el debate se concreta en determinar la legalidad del artículo 25 del [Decreto Reglamentario 2076 de 1992](#), mediante el cual, el Presidente de la República reglamenta parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones.

Mediante la [Ley 6ª de 1992](#), se introdujeron algunas reformas al sistema tributario colombiano, entre ellas algunas relacionadas con el impuesto de

timbre en cuanto a su hecho generador, modificando el artículo 519 del Estatuto Tributario que previó:

"[Ley 6ª de 1992](#). Artículo 36. Regla General de Causación y Tarifa.

El artículo 519 del Estatuto Tributario quedará así:

"Artículo 519. Regla general de causación del impuesto y tarifa

El impuesto de timbre nacional, se causará a la tarifa del medio por ciento (0.5%) 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 diez millones de pesos (\$10'000.000), (valor año base 1992) 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 ciento sesenta y ocho millones ochocientos mil pesos (\$168'800.000) (valor año base 1992).

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, la tarifa del impuesto será de ciento cincuenta mil pesos (\$150.000). Este impuesto se tomará como abono del impuesto definitivo (valor base 1992).

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”.

Ahora bien, el 23 de diciembre de 1992, el Presidente de la República en ejercicio de las facultades conferidas por el artículo [189](#) numerales 11 y 20 de la Constitución Nacional de 1991, expidió el Decreto 2076, mediante el cual reglamentó parcialmente el Estatuto Tributario y en su artículo 25 enmarcó el concepto de nave a las embarcaciones mayores o aeronaves definidas por el Código de Comercio que para su enajenación o la constitución de derechos reales sobre las mismas requieren como solemnidad la escritura pública.

A juicio del actor este artículo viola el inciso 2º del artículo 519 del Estatuto Tributario por cuanto limita el concepto de nave a las embarcaciones mayores o aeronaves y excluye del beneficio del impuesto de timbre, sin fundamento legal, a las embarcaciones menores, que es una clase de nave definida por el Código de Comercio.

Para la Sala, el presente cargo de violación no está llamado a prosperar, por las siguientes razones:

Aunque el Código de Comercio define lo que se entiende por Nave, y su naturaleza jurídica la define como una universalidad mueble de hecho (arts.

1432 y 1435), es la misma Ley la que en la forma de adquirir su dominio la asimila a bienes inmuebles, por cuanto el artículo 1427 ibídem dispone que los actos o contratos que afecten el dominio o que tengan por objeto la constitución de derechos reales sobre naves mayores o sobre aeronaves se perfeccionan por escritura pública, solemnidad propia en la enajenación de los bienes inmuebles.

En este orden de ideas, el legislador de 1992, mediante la Ley 6ª de este año, modificó mediante el artículo 36 el artículo 519 del Estatuto Tributario y contempló en su inciso 2º como documentos excluidos del impuesto de timbre las escrituras públicas que se trataran de la enajenación de bienes inmuebles o naves, o constitución o cancelación de hipotecas sobre los mismos.

Ahora bien, para la Sala el haber enmarcado el Decreto Reglamentario el concepto de nave a las embarcaciones mayores o aeronaves definidas por el Código de Comercio que para su enajenación o la constitución de derechos reales sobre las mismas requieren como solemnidad la escritura pública, se ajustó a los preceptos superiores, pues era necesario distinguir cuáles naves comparten la naturaleza de los bienes inmuebles y así ajustarse al artículo 519 del Estatuto Tributario sobre la exclusión de las escrituras públicas otorgadas por la enajenación o constitución o cancelación de derechos reales sobre los mencionados bienes.

Las embarcaciones menores, en efecto son naves, pero en la forma de adquirir su dominio se difieren de las embarcaciones mayores y de las aeronaves, por cuanto ellas se sujetan al reglamento, el cual no contempla la solemnidad de la escritura pública.

De otra parte, su naturaleza de bien mueble no puede verse variada por el hecho de que excepcionalmente y en casos expresamente señalados por el legislador, ellas puedan hipotecarse, como es el caso de las destinadas a pesquería, investigaciones científicas y a recreo (artículo 1570 del Código de Comercio).

Ahora bien, en cuanto al segundo cargo de violación referente a la inclusión de una condición en la norma demandada, de que la escritura pública sea un requisito de solemnidad, que a juicio del accionante se está restringiendo aún más el beneficio ordenado por la norma superior en cuanto las escrituras públicas que no sean un requisito para la validez del contrato no gozan de la exclusión del impuesto de timbre, considera la Sala, que no existe contradicción alguna, en atención a dos razones, a saber:

La primera, por cuanto el hecho generador del impuesto de timbre son los instrumentos públicos y documentos privados en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones, al igual que su prórroga o cesión.

Y la segunda por cuanto es la misma ley sustancial, en el presente caso, el Código de Comercio (artículo 1427 y 1570) y el Código Civil (artículo 2434), la que exige como solemnidad la escritura pública para la afectación del dominio o constitución de derechos reales, como la hipoteca, sobre las embarcaciones mayores o aeronaves.

En consecuencia y en atención a lo considerado a lo largo del presente fallo, en vez de contrariar la norma superior reglamentada, el artículo demandado lo que hace es realizar una correcta conceptualización de los términos legales contemplados en el artículo 519 del Estatuto Tributario, para lograr su efectivo cumplimiento, por lo que se procederá de denegar las súplicas de la demanda.

En mérito a 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,

F A L L A :

DENIEGANSE las súplicas de la demanda.

COPIESE, NOTIFIQUESE, COMUNIQUESE Y DEVUELVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CUMPLASE.

Se deja constancia que la anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

GERMAN AYALA MANTILLA JULIO E. CORREA RESTREPO

-Presidente-

DELIO GOMEZ LEYVA

DANIEL MANRIQUE GUZMAN

RAUL GIRALDO LONDOÑO

-Secretario-

ACTOR: FERNANDO NUÑEZ AFRICANO

FERNANDO NUÑEZ AFRICANO

Se solicita la nulidad del art.25 del D.R.2076/92 que define el concepto de nave para efectos del impuesto de timbre. Artículo que aclara el art.519 E.T. sin exceder la potestad reglamentaria del ejecutivo.

A P O D E R A D A :

EDNA PATRICIA DIAZ MARIN