

**PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA – CALI**

**Facultad de Humanidades y Ciencias Sociales**

**Programa de Derecho**

**Oferta y contrato mercantil como elementos diferenciadores en la causación del impuesto de timbre en Colombia**

**Presentado por:**

Daniel Idárraga Chacón

**Tutor:**

Luis Félix Barriga Palomino

Cali, Colombia

Julio 25 de 2025

# Contenido

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	3
Objetivo general.....	4
Objetivos específicos .....	4
<b>I. Fundamentos del impuesto de timbre en Colombia: historia y contexto</b> .....	5
1.1 Naturaleza jurídica del impuesto de timbre.....	6
1.2 Evolución histórica del tributo en Colombia.....	10
1.3. Situación actual y pertinencia del impuesto.....	12
1.4. Relación entre el documento como instrumento contractual y la causación del tributo	13
1.5. Hecho generador y tratamiento normativo actual.....	14
<b>II. La celebración de la oferta y del contrato mercantil: diferencias desde la teoría del acto jurídico</b> .....	17
2.1. La oferta mercantil: concepto y efectos jurídicos .....	17
2.2. El contrato: elementos esenciales y formación .....	24
2.3. Diferencias estructurales entre oferta y contrato .....	29
2.4. Relevancia jurídica de las diferencias en el contexto tributario .....	31
<b>III. La causación del impuesto de timbre desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico</b> .	33
3.1. Elementos que configuran la causación del impuesto .....	34
3.2. ¿La oferta, el contrato o ambos causan el impuesto? .....	37
3.3. Interpretación desde la teoría del acto jurídico.....	40
3.3.1. Aportes jurisprudenciales a la interpretación del hecho generador .....	43
3.4. Análisis crítico y discusión sobre la necesidad de formalización documental.....	45
<b>Conclusiones</b> .....	49
<b>Bibliografía</b> .....	52

## INTRODUCCIÓN

En el ordenamiento jurídico colombiano, el impuesto de timbre ocupa un lugar singular dentro del sistema tributario. A diferencia de tributos que gravan manifestaciones claras de capacidad contributiva, como el ingreso, el consumo o el patrimonio, el impuesto de timbre se activa por la formalización escrita de ciertos actos jurídicos, independientemente de su ejecución económica. Esta característica lo convierte en un impuesto de carácter documental y formal, cuya causación no depende del contenido material del negocio, sino de la existencia de un documento que lo soporte. Esta particularidad ha dado lugar a múltiples debates jurídicos sobre su alcance, vigencia y pertinencia.

En el ámbito mercantil, donde las relaciones jurídicas suelen pasar por diversas etapas, desde la negociación hasta la ejecución del contrato, resulta especialmente problemático determinar en qué momento se configura el hecho generador del impuesto de timbre. La documentación de propuestas comerciales, preacuerdos, cartas de intención o simples ofertas detalladas, plantea interrogantes sobre si estos documentos, por sí solos, pueden dar lugar a obligaciones tributarias. La falta de claridad sobre esta cuestión puede derivar en prácticas inconsistentes por parte de los contribuyentes, así como en interpretaciones dispares por parte de la administración tributaria, con las consecuencias jurídicas y económicas que ello conlleva.

En este contexto, surge una pregunta fundamental: ¿la oferta mercantil, en cuanto manifestación unilateral de voluntad formalizada por escrito, es suficiente para generar la causación del impuesto de timbre o, por el contrario, se requiere la existencia de un contrato perfeccionado con consentimiento bilateral para que el hecho generador se

configure jurídicamente? Estas interrogantes no son meramente teóricas, pues en la práctica es común que las ofertas escritas sean aceptadas mediante la expedición de órdenes de compra o venta, las cuales, de acuerdo con el numeral 52 del artículo 530 del Estatuto Tributario, se encuentran exentas del impuesto de timbre. Frente a estos escenarios, se vuelve urgente precisar qué tipo de documento y en qué momento del proceso contractual puede activar válidamente la obligación tributaria, considerando tanto el artículo 519 del Estatuto Tributario, que prevé la causación en caso de oferta aceptada en documento separado, como la excepción expresamente consagrada para las órdenes de compra y venta.

La dificultad de responder a esta pregunta radica en la interacción entre dos ramas del derecho: por un lado, el derecho tributario, con su enfoque formalista y recaudador; y por otro, el derecho privado, particularmente la teoría del acto jurídico, que establece con rigor técnico cuándo se considera que nace una relación jurídica con efectos patrimoniales. Esta tensión requiere ser resuelta con criterios claros que armonicen ambos enfoques, en beneficio de la seguridad jurídica, la legalidad tributaria y la equidad del sistema fiscal.

### **Objetivo general**

Analizar, desde la teoría del acto jurídico y la normatividad tributaria colombiana, si la oferta y el contrato mercantil constituyen hechos generadores del impuesto de timbre, y establecer con claridad el momento en que se causa la obligación tributaria en función de la existencia de un documento que los formalice.

### **Objetivos específicos**

1. Examinar el origen histórico, evolución normativa y naturaleza jurídica del impuesto de timbre en Colombia, con el fin de entender su configuración actual y su función dentro del sistema tributario.

2. Estudiar las diferencias estructurales entre la oferta y el contrato mercantil desde la teoría del acto jurídico, resaltando su impacto en la generación de efectos jurídicos y obligaciones patrimoniales.
3. Determinar, a la luz de la legislación vigente y de la doctrina tributaria, si la formalización escrita de una oferta o de un contrato da lugar a la causación del impuesto de timbre, y en qué condiciones opera el hecho generador del tributo.

La presente sistematización adopta una metodología jurídico-dogmática, basada en el análisis crítico de normas legales, jurisprudencia relevante y literatura doctrinal especializada. Se estudiarán fuentes normativas como el Estatuto Tributario, el Código de Comercio y otras disposiciones relacionadas con el impuesto de timbre y la formación del contrato. Asimismo, se hará un estudio detallado de conceptos clave del derecho privado, especialmente los relativos al acto jurídico, a partir de obras de reconocidos juristas y de criterios jurisprudenciales emitidos por las altas cortes colombianas. Esta aproximación permitirá integrar el análisis teórico con el práctico, con el fin de ofrecer una interpretación técnica y rigurosa sobre el alcance del hecho generador del impuesto de timbre en los contextos mercantiles más comunes.

### **I. Fundamentos del impuesto de timbre en Colombia: historia y contexto**

El impuesto de timbre, aunque ha perdido protagonismo dentro del sistema tributario colombiano, sigue siendo una figura de gran interés jurídico por su estructura formalista y su dependencia de la existencia de documentos que reflejan actos jurídicos. Su análisis exige comprender tanto su naturaleza como su evolución histórica, además de su situación normativa actual. Este capítulo se enfoca en identificar los elementos fundamentales que caracterizan este tributo, desde su configuración legal como un

impuesto documental, hasta su papel en la actualidad como instrumento fiscal reactivo en tiempos de emergencia. Para ello, se examinan su naturaleza jurídica, su trayectoria histórica, su vigencia normativa y la relación directa que existe entre la generación de un documento y la causación del tributo. El objetivo es establecer una base sólida que permita, en capítulos posteriores, abordar el análisis desde la teoría del acto jurídico y valorar críticamente su aplicación en el contexto colombiano.

### **1.1 Naturaleza jurídica del impuesto de timbre**

El impuesto de timbre en Colombia posee una naturaleza eminentemente formal y documental, lo que lo diferencia de otros tributos tradicionales que se aplican a hechos económicos o a manifestaciones directas de riqueza, este impuesto afecta a los documentos, ya sean públicos o privados, que dan cuenta de actos jurídicos relacionados con la creación, modificación o extinción de obligaciones.

Según Álvarez Olarte (1996), el impuesto de timbre surgió como un mecanismo complementario al impuesto de papel sellado, con el objetivo de gravar actos jurídicos formalizados por escrito, especialmente en economías agrícolas e industriales donde los negocios se documentaban en papel para otorgarles validez legal. La necesidad de adherir estampillas físicas a los documentos reflejaba su carácter eminentemente formal y documental.

Asimismo, el autor destaca que, pese a intentos de modernización, el impuesto ha sido históricamente percibido como un tributo de baja rentabilidad, difícil administración y escasa eficiencia, cuya subsistencia se explica más por su viabilidad recaudatoria que por criterios de equidad o justicia tributaria (Álvarez Olarte, 1996, p. 117).

Desde su creación, el impuesto de timbre fue concebido como un tributo objetivo, en el sentido de que su causación dependía exclusivamente de la existencia de un documento que hiciera constar un acto jurídico, sin considerar las condiciones personales de quienes intervenían en dicho documento. Sin embargo, con la promulgación de la Ley 6 de 1992, esta naturaleza empezó a transformarse parcialmente. Al respecto, Vergaño Rodríguez y Sierra Reyes (s. f.), en su texto Generalidades del impuesto de timbre en Colombia, advierten:

*“Tradicionalmente se consideró un impuesto objetivo, pero la descripción del hecho generador contenida en la Ley 6 de 1992 introdujo consideraciones con relación a las calidades personales del creador del documento, razón por la cual actualmente ha adquirido cierto carácter subjetivo” (UAE DIAN, 2007, p. 10).*

Esta afirmación refleja con claridad la evolución conceptual del impuesto: de un enfoque estrictamente objetivo, centrado en el documento como soporte material del acto jurídico, se pasó a un modelo mixto, en el que también se consideran condiciones subjetivas del firmante para que se configure el hecho generador del tributo.

La Ley 6 de 1992, a través de su artículo 36, modificó el artículo 519 del Estatuto Tributario y redefinió el hecho generador del impuesto de timbre. Si bien reafirma que el tributo se causa sobre instrumentos públicos y documentos privados que contengan actos jurídicos con efectos patrimoniales, introduce un elemento novedoso:

*“El impuesto de timbre nacional se causará [...] en los cuales se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones [...] 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)” (Ley 6 de 1992, art. 36).*

Esta inclusión normativa —que establece que la calidad del firmante y su capacidad económica son determinantes— constituye el punto de quiebre que transforma la naturaleza del impuesto. Ya no basta la existencia del documento para generar la obligación tributaria: ahora es indispensable que quien suscribe tenga una condición específica establecida en la ley, lo que introduce un componente claramente subjetivo dentro de un tributo originalmente concebido como puramente formal.

Por tanto, aunque el impuesto de timbre sigue siendo de naturaleza formal y documental, su configuración actual incorpora elementos subjetivos relevantes, lo que marca un cambio frente a su concepción original. Este ajuste normativo busca hacer más equitativa su aplicación, en coherencia con el principio de legalidad tributaria y con criterios de capacidad contributiva.

En cuanto a su dinámica, el impuesto de timbre se caracteriza por una causación instantánea, ya que el hecho generador se configura en el momento mismo en que se formaliza el documento sujeto al gravamen. Esta naturaleza, junto con su definición

más precisa, es descrita claramente en el texto *Generalidades del Impuesto de Timbre en Colombia*, en el cual se señala que:

*“El impuesto de timbre en Colombia es en esencia un tributo documental, ya que recae sobre los documentos públicos o privados en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Es formal, pues sólo grava las formas escritas; es directo, porque está dirigido a gravar al destinatario del impuesto, es decir, a la persona que incurre en el acto o contrato. Tradicionalmente se consideró un impuesto objetivo, pero la descripción del hecho generador contenida en la Ley 6 de 1992 introdujo consideraciones con relación a las calidades personales del creador del documento, razón por la cual actualmente ha adquirido cierto carácter subjetivo” (UAE DIAN, 2007, p. 10).*

En cuanto a su aplicación práctica, el impuesto presenta ciertas particularidades en su liquidación y reporte, pues debe ser reportado mediante el formulario mensual de retención en la fuente, ubicándolo en el renglón 135, junto con las demás obligaciones tributarias correspondientes al período fiscal. En los contratos de ejecución sucesiva, la base gravable corresponde al valor total de los pagos periódicos que se acuerden a lo largo de la vigencia del contrato. Por su parte, en los contratos de cuantía indeterminada, el impuesto debe liquidarse sobre cada pago o abono en cuenta que se realice durante el tiempo que dure la relación contractual.

La administración, control y fiscalización de este tributo están a cargo de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). No obstante, su limitada productividad, sumada a la carga administrativa que implica su gestión, ha suscitado

múltiples cuestionamientos acerca de la conveniencia de mantenerlo dentro de un sistema tributario que hoy en día persigue principios de eficiencia, simplicidad y competitividad.

## **1.2 Evolución histórica del tributo en Colombia**

El impuesto de timbre no es una invención reciente. Su origen remoto se encuentra en el papel sellado instaurado por la Corona Española en el siglo XVII, particularmente bajo las reformas fiscales de los Borbones. A partir de entonces, su uso se extendió a los territorios americanos como un mecanismo relativamente sencillo para recaudar fondos en tiempos de guerras y crisis fiscales.

Tras la independencia, el naciente Estado colombiano asumió y adaptó el impuesto de papel sellado a las necesidades fiscales de la época. A lo largo del siglo XIX, este tributo fue objeto de múltiples reformas, dirigidas más a ampliar su alcance y mejorar su administración que a alterar su naturaleza esencial. Cambios como el introducido en 1880, que organizó formalmente el derecho de timbre nacional, junto con otras reformas posteriores orientadas a fortalecer los mecanismos de recaudación, reflejan los esfuerzos continuos por consolidar esta fuente de ingresos, que, a pesar de dichas iniciativas, nunca llegó a ser verdaderamente eficiente.

El siglo XX trajo consigo diagnósticos más severos. La misión Musgrave de 1970 recomendó su eliminación por su baja productividad y la distorsión que generaba en las actividades económicas.

En respuesta a la complejidad y dispersión normativa que caracterizaban al impuesto de timbre, la Ley 2ª de 1976 introdujo una reestructuración profunda del tributo, con el objetivo de simplificar su aplicación y reducir la cantidad de actos gravados. Esta ley consolidó los hechos generadores, definió una tarifa general del 1.5 % y especificó que el

impuesto recaería sobre documentos —públicos o privados— que reflejaran la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones. Además, incorporó criterios de territorialidad y cuantía, señalando que el gravamen aplicaría solo si el documento superaba cierto umbral económico y era suscrito por entidades públicas, personas jurídicas o comerciantes con ingresos o patrimonio relevantes. El artículo 14 de dicha ley estableció que:

*“El impuesto de timbre nacional se causará a la tarifa del uno punto cinco por ciento (1.5%) sobre los instrumentos públicos y documentos privados [...] en los que se haga constar la constitución, existencia, modificación o extinción de obligaciones [...] 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” (Ley 2ª de 1976, art. 14).*

Posteriormente, la Ley 6 de 1992 retomó y ajustó esa estructura, conservando la lógica formal del tributo, pero redefiniendo el hecho generador con mayor precisión. Esta reforma introdujo de forma más clara elementos subjetivos, al condicionar la causación del impuesto a las calidades personales del firmante (como su condición de comerciante y su capacidad económica), así como a la cuantía del negocio jurídico, lo cual representó un giro en la forma de aplicar el tributo sin alterar su esencia documental. Posteriormente, reformas como las introducidas por la Ley 1111 de 2006 confirmaron la tendencia hacia su desaparición, estableciendo una reducción progresiva de la tarifa general hasta su eliminación definitiva en 2010. No obstante, algunos gravámenes específicos aún subsisten en la legislación tributaria.

### **1.3. Situación actual y pertinencia del impuesto**

Durante las últimas décadas, el impuesto de timbre ha sido objeto de una paulatina reducción en su aplicabilidad, con miras a su eventual eliminación. Reformas como las introducidas por la Ley 1111 de 2006 habían proyectado una disminución progresiva de su tarifa general hasta su desaparición. Sin embargo, en 2025 se produjo un giro inesperado en su tratamiento normativo y fiscal, que reabrió el debate sobre su vigencia, utilidad y coherencia dentro del sistema tributario colombiano.

Mediante el Decreto 175 de 2025, el Gobierno Nacional estableció un incremento temporal del impuesto de timbre al 1 % como medida de emergencia fiscal frente a la declaratoria de estado de conmoción interior. Esta decisión fue adoptada con fundamento en la necesidad urgente de atender compromisos financieros del Estado y fortalecer la capacidad de respuesta institucional ante la alteración del orden público. Según lo dispuesto en el decreto, la medida comenzó a regir el 22 de febrero de 2025, cinco días hábiles después de su publicación oficial, y se mantendrá vigente hasta el 31 de diciembre de 2025 (República de Colombia, 2025).

Este episodio pone en evidencia una de las características más particulares del impuesto de timbre: su función fiscal residual, es decir, su posibilidad de ser reactivado en contextos de crisis a pesar de su baja eficiencia estructural. Lo que para muchos analistas tributarios parecía un tributo en vía de extinción, se ha convertido nuevamente en una herramienta coyuntural de recaudo, sin necesidad de crear nuevos impuestos ni de modificar de fondo el sistema tributario.

No obstante, este uso intermitente refuerza la percepción de inestabilidad normativa y desarticulación fiscal. Si bien su carácter documental permite una rápida implementación

en tiempos de emergencia, sus dificultades históricas de administración, baja productividad y rigidez formal continúan sin resolverse. Como lo ha señalado la doctrina tributaria, el impuesto de timbre recae sobre documentos y no sobre hechos económicos, lo que limita su capacidad de reflejar una verdadera manifestación de riqueza (DIAN, s.f., p. 10–11). Además, su exigencia formal genera cargas operativas tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria, afectando los principios de simplicidad y eficiencia que deberían orientar todo sistema impositivo moderno.

En consecuencia, aunque la reactivación temporal del impuesto de timbre puede estar justificada en contextos excepcionales, su permanencia como figura tributaria estable resulta cuestionable. La experiencia reciente sugiere que no basta con desmontarlo o revivirlo por decreto según las necesidades del momento. Más bien, se requiere repensar su existencia desde un enfoque estructural y normativamente coherente, que defina con claridad sus objetivos, hechos generadores y criterios de aplicación, evitando ambigüedades y contradicciones en su régimen jurídico.

#### **1.4. Relación entre el documento como instrumento contractual y la causación del tributo**

En Colombia, el impuesto de timbre se activa a partir de un hecho que, aunque puede parecer sencillo, tiene implicaciones jurídicas y tributarias profundas: la existencia de un documento. Este documento, ya sea público o privado, no solo registra un acuerdo o una obligación entre partes, sino que, al quedar por escrito, se convierte en el punto de partida para que surja la obligación tributaria. En esta sección se analiza cómo ese vínculo entre lo documental y lo fiscal se ha configurado históricamente, y por qué sigue siendo clave para entender el funcionamiento de este impuesto.

El impuesto de timbre, desde su origen, se ha entendido como un tributo de tipo documental, es decir, que no se genera por el simple hecho de realizar un negocio jurídico, sino por dejar constancia escrita de este. La ley define que el hecho generador del impuesto es precisamente la firma, aceptación u otorgamiento de ciertos documentos que reflejan actos jurídicos como contratos, cesiones, poderes, escrituras públicas, entre otros. En otras palabras, el impuesto nace cuando las partes formalizan por escrito su voluntad de establecer una relación jurídica, independientemente de que se trate de documentos públicos o privados.

Este vínculo entre forma escrita y causación del tributo se enmarca en una visión jurídica más amplia, donde el documento no es solo un medio probatorio, sino una condición misma para la existencia del acto frente a terceros y, por ende, para la intervención del Estado a través del tributo. Así, el papel del documento en el impuesto de timbre trasciende lo puramente formal: es el canal por el cual se materializa el negocio jurídico, lo que le otorga valor jurídico y también relevancia fiscal.

Por tanto, puede afirmarse que el impuesto de timbre es un claro ejemplo de cómo el derecho tributario se apoya en las formas del derecho privado para definir hechos generadores y obligaciones fiscales. La existencia del documento es entonces indispensable para que se configure el deber de pagar este impuesto, reflejando la estrecha relación entre la manifestación escrita de la voluntad y la obligación tributaria que de ella se deriva.

### **1.5. Hecho generador y tratamiento normativo actual**

El impuesto de timbre, en su configuración actual, se encuentra regulado principalmente en el artículo 519 del Estatuto Tributario, el cual establece que el gravamen se causa al momento del otorgamiento o aceptación de instrumentos públicos o documentos

privados en los que conste la constitución, existencia, modificación, prórroga o cesión de obligaciones, siempre que la cuantía supere seis mil (6.000) Unidades de Valor Tributario (UVT) y que en el negocio jurídico intervenga una entidad pública, una persona jurídica o asimilada, o un comerciante cuyo patrimonio o ingresos superen treinta mil (30.000) UVT en el año inmediatamente anterior. Un aspecto relevante de esta disposición es que el legislador incluyó expresamente dentro del hecho generador la oferta mercantil aceptada, incluso cuando la aceptación se realiza en un documento separado, lo cual refuerza la naturaleza formal del impuesto y la necesidad de un soporte escrito que materialice el acuerdo (E.T., art. 519).

No obstante, el propio Estatuto Tributario consagra excepciones expresas, entre las que se destaca el artículo 530, numeral 52, que excluye del impuesto las órdenes de compra o venta de bienes o servicios, así como las ofertas mercantiles aceptadas con ocasión de la expedición de dichas órdenes. Esta disposición tiene un efecto práctico significativo: las ofertas aceptadas mediante la emisión de una orden de compra no generan la obligación tributaria, en contraste con aquellas aceptadas mediante documento independiente, que sí pueden estar sujetas al gravamen.

Adicionalmente, el Decreto Legislativo 175 de 2025, expedido en el marco del estado de conmoción interior, introdujo una modificación temporal al régimen del impuesto de timbre. Sus artículos 8 y 9 aumentaron transitoriamente la tarifa general del tributo, pasando del 0 % al 1 %, aplicable únicamente a partir del quinto día hábil posterior a la publicación del decreto y hasta el 31 de diciembre de 2025. Esta medida tiene como fundamento el artículo 38 de la Ley 137 de 1994, que faculta al Ejecutivo a establecer contribuciones fiscales temporales durante situaciones excepcionales. Con ello, los

contratos y documentos gravados por el artículo 519 del Estatuto Tributario mantienen sus elementos estructurales, pero con el aumento de la tarifa mientras dure la medida especial.

Desde el punto de vista doctrinal, la DIAN ha precisado —mediante el Concepto 236 [003245] de 2025— que el hecho generador del impuesto de timbre continúa vinculado a la formalización documental de un acto jurídico de naturaleza bilateral y con efectos patrimoniales. Este concepto también aclara que la modificación transitoria de la tarifa no altera las tarifas marginales ni los beneficios de exención existentes, como los previstos para operaciones inmobiliarias o para las órdenes de compra y venta contempladas en el numeral 52 del artículo 530.

En consecuencia, el régimen vigente combina elementos estructurales (acto bilateral, soporte documental y cuantía) con condiciones temporales derivadas de la tarifa excepcional establecida en el Decreto 175 de 2025. De igual manera, refuerza la importancia de diferenciar entre ofertas aceptadas mediante orden de compra, exentas por disposición expresa, y aquellas aceptadas mediante documento separado, las cuales sí pueden dar lugar a la causación del impuesto. Estos desarrollos normativos y doctrinales evidencian la necesidad de una interpretación cuidadosa del hecho generador, evitando gravámenes indebidos sobre actos unilaterales o sobre documentos cuya naturaleza no cumple los criterios jurídicos establecidos.

## **Conclusión**

El impuesto de timbre colombiano es un tributo formal cuya causación depende de la existencia de un documento con efectos patrimoniales. Aunque ha perdido protagonismo por reformas que limitaron su alcance, su reactivación en momentos de crisis revela que

aún cumple una función fiscal latente. Esta dualidad refleja la tensión entre la simplificación del sistema tributario y la persistencia de mecanismos tradicionales ligados a la forma escrita. Su evolución y naturaleza justifican un análisis más profundo desde la teoría del acto jurídico, como se abordará en los capítulos siguientes.

## **II. La celebración de la oferta y del contrato mercantil: diferencias desde la teoría del acto jurídico**

La formación del contrato es uno de los procesos jurídicos más relevantes dentro del ámbito mercantil, pues de él surgen derechos y obligaciones que pueden tener consecuencias legales y tributarias. Sin embargo, este proceso no se reduce a un simple acuerdo; está compuesto por etapas estructuradas, entre las cuales la oferta y la aceptación juegan un papel clave. En este capítulo se examinan las diferencias jurídicas entre la oferta mercantil y el contrato, tomando como eje interpretativo la teoría del acto jurídico. A través del análisis de sus elementos esenciales, efectos y relevancia normativa, se busca comprender en qué momento se constituye una verdadera relación obligacional. Esta distinción, más allá de su valor conceptual, resulta indispensable para determinar con precisión cuándo se activa la obligación tributaria relacionada con el impuesto de timbre.

### **2.1. La oferta mercantil: concepto y efectos jurídicos**

La oferta mercantil es el primer paso en la formación de un contrato. Desde una perspectiva jurídica, se trata de una manifestación unilateral de voluntad mediante la cual una parte propone a otra la celebración de un negocio jurídico determinado, bajo condiciones concretas y comunicadas de forma eficaz. En el derecho colombiano, su definición y efectos se encuentran regulados en los artículos 845 a 863 del Código de Comercio.

Como primera medida, la oferta mercantil, esto es, la contratación entre ausentes está regulada por el artículo 845 del Código de Comercio colombiano. La norma citada prescribe: “La oferta o propuesta, esto es, el proyecto de negocio jurídico que una persona formule a otra, deberá contener los elementos esenciales del negocio y ser comunicada al destinatario. Se entenderá que la propuesta ha sido comunicada cuando se utilice cualquier medio adecuado para hacerla conocer al destinatario”.

De la disposición anteriormente transcrita se deriva una distinción esencial: no puede confundirse la oferta, como proyecto de contratación entre ausentes, con la simple invitación a negociar. Este punto fue aclarado por la Corte Suprema de Justicia, Sala de Casación Civil, en sentencia del 4 de abril de 2001, con ponencia del magistrado Jorge Antonio Castillo Rugeles. Allí se indicó que:

*“No pueden confundirse la 'oferta', esto es, el 'proyecto de negocio jurídico que una persona formula a otra', que en cuanto reúna los requisitos allí previstos, además de ser irrevocable, da lugar al nacimiento del contrato, una vez ha sido aceptada por el destinatario, con cualquier invitación a emprender negociaciones [...], manifestación esta última que abarca múltiples posibilidades tales como los avisos publicitarios y propagandísticos por medio de los cuales el comerciante anuncia sus productos, y a los cuales el artículo 847 del mismo estatuto les niega obligatoriedad [...]”.*

La Corte concluye que la mera invitación a ofrecer se perfila como la solicitud que una persona hace a otras, determinadas o no, para que le formulen propuestas de negocio jurídico, sin que ello obligue al convocante. No obstante, si la invitación contiene una

declaración concluyente del emisor en el sentido de que contratará con la mejor propuesta, puede adquirir la naturaleza de oferta y surtir efectos jurídicos plenos.

Desde la teoría del acto jurídico, la oferta es un acto unilateral, pues emana exclusivamente de la voluntad del oferente. Aunque puede dar lugar a consecuencias jurídicas (como la responsabilidad en caso de revocación indebida), no produce aún obligaciones contractuales recíprocas. Es, por tanto, un acto jurídico preparatorio del contrato, que sólo adquiere plenitud de efectos con la aceptación del destinatario.

La jurisprudencia y la doctrina han coincidido en destacar que la oferta crea una “expectativa legítima de celebración”, lo cual impone ciertos deberes de buena fe, aún antes de la existencia del contrato. Este deber ha sido reafirmado en el artículo 863, que exige que las partes procedan de buena fe exenta de culpa en el período precontractual.

Uno de los aspectos más relevantes de la oferta mercantil es su irrevocabilidad, contemplada en el artículo 846. Esta regla implica que, una vez comunicada, el oferente no puede retractarse libremente. Si lo hace, será responsable por los perjuicios causados al destinatario. Esta disposición fortalece la seriedad y la estabilidad de las relaciones comerciales, evitando comportamientos oportunistas que perjudiquen la confianza legítima depositada por la contraparte.

La fuerza obligatoria de la oferta se mantiene incluso si el proponente fallece o pierde capacidad jurídica después de comunicarla, salvo que del contenido de la oferta o de su naturaleza se deduzca una intención contraria. Esta continuidad de efectos evidencia que la oferta no es un simple gesto informal, sino un acto serio con relevancia jurídica.

El Código de Comercio distingue entre diferentes tipos de ofertas. Según el artículo 847, las ofertas dirigidas a personas indeterminadas mediante circulares, prospectos o publicidad general no obligan al oferente. En cambio, si la oferta va dirigida a una persona específica y no incluye salvedades, sí adquiere fuerza vinculante. Esto protege tanto al oferente como al destinatario, en función del contexto y del grado de personalización del ofrecimiento.

De forma similar, las ofertas hechas en vitrinas o mostradores (art. 848) son obligatorias mientras los bienes estén expuestos al público. También lo son las ofertas públicas de premio o prestación (art. 856), salvo que se revoquen por justa causa antes del vencimiento del término (art. 857). Estas disposiciones buscan equilibrar el dinamismo propio del comercio con la necesidad de preservar la seguridad jurídica de quienes actúan de buena fe.

Por lo que se refiere a la oferta y aceptación mediante un mensaje electrónico de datos, es evidente que esta puede celebrarse entre consumidores, comerciantes y empresas privadas, nacionales o extranjeras. Según lo previsto en la Ley 527 de 1999, sobre comercio electrónico, no se establecen distinciones en razón del sujeto o la naturaleza civil o comercial del acto. Como explican López-Guzmán y Morgestein-Sánchez (2009), la normativa electrónica superó el debate entre derecho civil y mercantil, adoptando un modelo unificado y funcional que aplica tanto a contratos civiles como comerciales. Esta interpretación reafirma el carácter objetivo de la oferta electrónica y su equivalencia jurídica con las ofertas tradicionales.

De forma similar, las ofertas hechas en vitrinas o mostradores (art. 848) son obligatorias mientras los bienes estén expuestos al público. También lo son las ofertas

públicas de premio o prestación (art. 856), salvo que se revoquen por justa causa antes del vencimiento del término (art. 857). Estas disposiciones buscan equilibrar el dinamismo propio del comercio con la necesidad de preservar la seguridad jurídica de quienes actúan de buena fe.

### **Casos prácticos ilustrativos**

Consideremos dos situaciones para ilustrar lo anterior:

- *Caso 1:* Una empresa de software remite a otra una propuesta escrita para desarrollar una aplicación, detallando los tiempos, precio y alcance. Esta oferta, al contener los elementos esenciales del negocio y estar dirigida a un destinatario específico, se considera irrevocable. Si la empresa oferente decide retractarse sin causa antes de la aceptación, deberá indemnizar los daños causados por la expectativa frustrada.
- *Caso 2:* Una cadena de supermercados publica en un folleto descuentos en productos hasta agotar existencias. Dado que la oferta no está dirigida a personas determinadas y contiene una salvedad expresa, no genera responsabilidad si las unidades se agotan rápidamente (art. 849).

Uno de los aspectos más discutidos en la doctrina moderna del derecho privado es el alcance y los límites de la responsabilidad precontractual, especialmente en el contexto de la oferta mercantil. Esta responsabilidad surge en el periodo que media entre la manifestación inicial de voluntad (la oferta) y la eventual celebración del contrato. Aunque durante esta etapa aún no existe un vínculo contractual formal, el comportamiento de las partes debe ajustarse a principios de buena fe y respeto por las legítimas expectativas

generadas. La revocación intempestiva o injustificada de una oferta válida y comunicada puede, por tanto, generar consecuencias jurídicas reparadoras, aun sin que se haya perfeccionado el negocio.

El Código de Comercio colombiano recoge este principio en su artículo 863, al establecer que las partes deben proceder con buena fe exenta de culpa en el período precontractual, bajo pena de indemnizar los perjuicios causados. Este deber general implica una obligación de coherencia en la conducta, lo que significa que quien emite una oferta no puede luego actuar de manera contradictoria, frustrando injustificadamente las expectativas legítimas del destinatario. La jurisprudencia nacional ha venido reconociendo este tipo de responsabilidad en casos donde una de las partes retira la oferta tras haber inducido confianza fundada en la inminencia del contrato.

Desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico, esta responsabilidad opera como un mecanismo de corrección ante los efectos negativos de la autonomía privada cuando esta se ejerce con abuso o falta de previsión. Así, el sistema jurídico impone límites éticos y jurídicos a la libertad negocial, en defensa de valores superiores como la buena fe, la confianza legítima y la equidad. La oferta, aunque no genere aún un contrato, se convierte entonces en un punto de anclaje para evaluar la seriedad y coherencia del comportamiento del oferente.

En cuanto a la aceptación, esta debe darse dentro de los términos y formas previstas legalmente, según se establece en los artículos 850 a 855 del Código de Comercio. Puede ser expresa, mediante una declaración clara o tácita, cuando se infiere de hechos inequívocos como la ejecución del negocio propuesto. Si la aceptación se produce fuera del plazo legal, incluye condiciones nuevas o modifica sustancialmente la oferta original, se

entiende jurídicamente como una nueva propuesta, lo cual reinicia el proceso de formación del contrato y evita la generación automática de obligaciones contractuales entre las partes.

La oferta mercantil es mucho más que un simple preliminar del contrato. Tiene efectos jurídicos propios que la diferencian de una mera intención de contratar o de una invitación a negociar. Su formulación compromete al oferente, quien no puede retractarse libremente sin exponerse a consecuencias legales, especialmente cuando ha generado una expectativa legítima en el destinatario. En este sentido, la oferta impone límites a la autonomía de la voluntad y exige un comportamiento coherente con los principios de buena fe y lealtad comercial.

Desde la posición del acto jurídico, la oferta representa una manifestación unilateral, seria y eficaz de voluntad que, aunque no perfecciona el contrato, lo encamina y lo condiciona. Es el punto de partida de una eventual relación contractual, pero no por ello carece de valor normativo. La legislación mercantil colombiana le otorga un estatus autónomo, con reglas específicas sobre su vigencia, forma, plazo y revocabilidad. Esta autonomía convierte a la oferta en una figura jurídica con entidad propia, que merece un tratamiento riguroso tanto por parte de los operadores jurídicos como de los comerciantes en general.

Entender la naturaleza y los efectos de la oferta es fundamental para evitar responsabilidades innecesarias, prevenir litigios y delimitar con claridad los momentos relevantes para la aplicación de consecuencias legales o incluso tributarias. En especial, cuando se trata de impuestos formales como el de timbre, distinguir con precisión entre la simple propuesta y el contrato perfeccionado permite identificar cuándo nace la obligación

fiscal. Así, la oferta no solo cumple una función preparatoria, sino también preventiva y estratégica dentro del tráfico jurídico y económico.

Esta diversidad en la formación contractual adquiere especial relevancia cuando se trata de contratos atípicos, los cuales, por su estructura no convencional, pueden no ajustarse a los esquemas rígidos de oferta y aceptación establecidos para los contratos típicos. Hernández Mendoza (2022) sostiene que en estos negocios jurídicos atípicos debe primar una interpretación funcional, que preserve la finalidad económica del acuerdo y no sacrifique su validez por el incumplimiento de formas tradicionales. Esta perspectiva es clave para entender que, incluso en ausencia de una aceptación explícita o escrita, puede configurarse un contrato válido si hay voluntad concordante entre las partes y una ejecución material del acuerdo.

## **2.2. El contrato: elementos esenciales y formación**

El contrato es una de las instituciones fundamentales del derecho privado, y especialmente del derecho mercantil. Representa el instrumento jurídico por excelencia mediante el cual las personas, naturales o jurídicas, ejercen su autonomía de la voluntad para crear, modificar o extinguir relaciones patrimoniales.

Desde la perspectiva del Código de Comercio colombiano, el contrato se define como “un acuerdo de dos o más partes para constituir, regular o extinguir entre ellas una relación jurídica patrimonial” (art. 864). Esta definición resalta dos aspectos centrales: la naturaleza consensual del contrato y su contenido económico. A diferencia de otros actos jurídicos que pueden carecer de efectos patrimoniales, el contrato está siempre vinculado a intereses económicos concretos.

### **a. Naturaleza y clasificación del contrato**

Según el artículo 1495 del Código Civil, el contrato o convención es “un acto por el cual una parte se obliga para con otra a dar, hacer o no hacer alguna cosa”. Esta definición amplía el alcance del contrato a toda manifestación bilateral o plurilateral de voluntad que genere consecuencias jurídicas.

El artículo 1496 introduce una clasificación esencial: el contrato puede ser unilateral, cuando una sola parte asume obligaciones, o bilateral, cuando ambas partes se obligan recíprocamente. Esta clasificación tiene efectos en la ejecución del contrato, la exigibilidad de las prestaciones y los remedios ante el incumplimiento.

Desde la teoría del acto jurídico, el contrato se concibe como un acto jurídico bilateral o plurilateral, caracterizado por la confluencia de voluntades y la generación inmediata de efectos jurídicos. A diferencia de actos preparatorios, como las negociaciones o declaraciones de intención, el contrato se perfecciona como un acto definitivo, que genera vínculos obligatorios y exigibles para las partes.

b. Estructura del contrato: elementos esenciales, naturales y accidentales

b. Estructura del contrato: elementos esenciales, naturales y accidentales

El artículo 1501 del Código Civil colombiano establece una clasificación fundamental para comprender la estructura interna de todo contrato, dividiéndolo en elementos esenciales, elementos de la naturaleza y elementos accidentales. Esta diferenciación permite analizar cómo se constituye jurídicamente un contrato, qué aspectos son indispensables para su validez, cuáles se presumen incluidos por disposición legal y qué condiciones pueden añadirse por la voluntad de las partes.

### **Elementos esenciales:**

Son aquellos sin los cuales el contrato no produce efecto alguno o se transforma en un acto jurídico distinto. Constituyen el núcleo mínimo necesario para que exista un contrato válido. Los principales son:

- El consentimiento: Es el acuerdo libre y consciente de las partes sobre el objeto del contrato. Su existencia y validez son esenciales, ya que sin voluntad concordante no hay contrato. El consentimiento debe ser libre de vicios como el error, el dolo o la fuerza.
- El objeto: Se refiere a la cosa o prestación sobre la que recae el contrato. Debe ser lícito, posible y determinado o determinable. Un contrato con objeto ilícito o imposible es nulo.
- La causa: Es la razón jurídica que justifica la obligación asumida. Aunque su tratamiento ha sido discutido doctrinalmente, en términos prácticos, la causa debe ser lícita y moral para que el contrato sea válido. Según Vallfajo Mejía (s. f.), la causa no puede entenderse como una simple motivación subjetiva, sino como el “elemento estructural que justifica la producción de efectos jurídicos”, el cual asegura que el negocio tenga una finalidad jurídica legítima y coherente con el ordenamiento. Esta visión funcional de la causa, además de reforzar la validez del contrato, adquiere especial relevancia al momento de valorar si un acto genera o no consecuencias fiscales, como ocurre con la causación del impuesto de timbre.

Sin estos elementos, el contrato no existe jurídicamente o degenera en otro diferente (por ejemplo, un contrato oneroso que carezca de contraprestación puede interpretarse como una donación, si existe ánimo de liberalidad).

#### **Elementos de la naturaleza:**

Son aquellos que, sin ser indispensables para la existencia del contrato, se entienden incorporados a este por disposición de la ley, salvo pacto en contrario. Se trata de reglas supletorias que regulan aspectos no previstos expresamente por las partes, y que reflejan prácticas y principios jurídicos generalmente aceptados. Ejemplos típicos son:

- La obligación de saneamiento por evicción y vicios ocultos en los contratos de compraventa.
- La responsabilidad por incumplimiento contractual con sus efectos indemnizatorios.
- La regla de riesgo en caso de pérdida fortuita de la cosa, en contratos con transferencia de dominio.

Estos elementos operan como garantías normativas, asegurando que el contrato funcione incluso si las partes omiten regular ciertos aspectos, aunque pueden ser modificados por cláusulas contractuales expresas.

#### **Elementos accidentales:**

Son aquellos que las partes pueden agregar voluntariamente al contrato para adaptarlo a sus intereses particulares. No forman parte esencial ni natural del contrato, pero adquieren eficacia jurídica si se pactan expresamente. Entre ellos se destacan:

- Condiciones suspensivas o resolutorias: permiten que los efectos del contrato dependan de la ocurrencia de un hecho futuro e incierto.
- Plazos o términos: determinan cuándo empiezan o terminan las obligaciones contractuales.
- Modalidades o cargas: imponen ciertas conductas o restricciones a las partes como condición para el ejercicio de los derechos contractuales.

La función de estos elementos accidentales es modular los efectos del contrato, permitir su adecuación a situaciones concretas y distribuir de forma más eficiente los riesgos y beneficios. Aunque no son imprescindibles, su uso estratégico puede optimizar la utilidad y la eficacia del contrato.

#### c. Perfeccionamiento y lugar de ejecución

De acuerdo con el artículo 864 del Código de Comercio, el contrato se considera perfeccionado en el momento en que las partes manifiestan su consentimiento y este es recibido por la otra parte, y en el lugar en que se recibe tal aceptación. Esta regla resulta especialmente importante en contextos de contratación a distancia, ya que fija el momento y el lugar donde nace la relación jurídica con efectos plenos.

El perfeccionamiento del contrato tiene consecuencias prácticas relevantes: define la competencia territorial, el régimen jurídico aplicable y, en ciertos casos, el momento en que nace una obligación fiscal. En particular, cuando el contrato se consigna por escrito y cumple con los requisitos de cuantía y sujetos previstos en la ley, puede dar lugar a la causación del impuesto de timbre.

#### d. Cláusulas adicionales y ejecución

Además de sus elementos esenciales, los contratos pueden contener cláusulas adicionales con función accesorio o sancionatoria. Por ejemplo:

- Las arras (art. 866 C. Co.), que refuerzan el compromiso de cumplimiento y pueden funcionar como señal o pena.
- La cláusula penal (art. 867 C. Co.), que impone una prestación adicional en caso de incumplimiento, sin necesidad de probar daños.

La ejecución del contrato puede ser de cumplimiento instantáneo o de tracto sucesivo, dependiendo de si las prestaciones se realizan en un solo momento o a lo largo del tiempo. Esta distinción también afecta la aplicación de normas tributarias, como en el caso del impuesto de timbre, cuya base gravable puede ajustarse al valor total o a los pagos periódicos pactados.

#### e. Importancia del contrato en el derecho tributario formal

La existencia de un contrato válidamente celebrado, formalizado en documento y dotado de efectos patrimoniales, puede constituir el presupuesto jurídico para la generación de ciertas obligaciones fiscales. En particular, el impuesto de timbre —de naturaleza formal y documental— se causa a partir de la existencia de un instrumento que dé cuenta de un acto jurídico de contenido económico. Por ello, la adecuada estructuración del contrato no solo es relevante desde la perspectiva del derecho civil o comercial, sino también desde la perspectiva tributaria.

### **2.3. Diferencias estructurales entre oferta y contrato**

Aunque estrechamente vinculados, la oferta y el contrato son figuras jurídicas distintas tanto en su estructura como en sus efectos. La oferta es un acto unilateral que expresa la intención de celebrar un contrato, pero no genera obligaciones recíprocas. El contrato, en cambio, es un acto bilateral o plurilateral, que nace del acuerdo entre partes y produce efectos jurídicos exigibles de inmediato.

Como lo explica Hinestrosa (s. f.), mientras que la oferta constituye un acto jurídico unilateral que no genera efectos obligatorios por sí misma, el contrato es un acto bilateral en el que concurren voluntades vinculantes. Esta distinción se sintetiza en el siguiente cuadro comparativo:

<b>Criterio</b>	<b>Oferta</b>	<b>Contrato</b>
<b>Naturaleza jurídica</b>	Acto jurídico unilateral	Acto jurídico bilateral o plurilateral
<b>Efectos</b>	Crea expectativa de acuerdo futuro	Genera obligaciones recíprocas y exigibles
<b>Voluntad</b>	Una sola parte expresa su intención	Requiere el consentimiento de dos o más partes
<b>Revocabilidad</b>	En principio irrevocable (art. 846 C. Co.)	Solo se permite según la ley o pacto
<b>Momento relevante</b>	Comunicación al destinatario	Recepción de la aceptación por el proponente

Desde un enfoque funcional, la oferta es preparatoria; el contrato, definitivo. Si una oferta no es aceptada en tiempo o forma, no se forma contrato, ni tampoco surge obligación tributaria. Incluso, una aceptación con condiciones o fuera de plazo se considera una nueva oferta (art. 855 C. Co.).

La oferta representa la intención; el contrato, la concreción jurídica. Esta distinción no es solo conceptual: tiene consecuencias prácticas, como en el caso del impuesto de timbre, donde la existencia de un contrato perfeccionado es lo que configura el hecho generador del tributo.

#### **2.4. Relevancia jurídica de las diferencias en el contexto tributario**

La distinción entre la oferta y el contrato no solo tiene implicaciones en el ámbito del derecho privado, sino que adquiere una dimensión particularmente significativa en el campo tributario colombiano. En especial, esta diferenciación es determinante para establecer si existe o no el hecho generador del impuesto de timbre, tributo de naturaleza formal y documental que se causa al momento en que ciertos actos jurídicos, como los contratos, se plasman por escrito y adquieren efectos patrimoniales.

Según la normatividad vigente y la doctrina tributaria, el impuesto de timbre no se causa por la simple existencia de un documento, sino cuando dicho documento contiene un negocio jurídico perfeccionado. En este sentido, una oferta mercantil, aun cuando esté formalizada por escrito, no constituye aún un contrato ni genera obligaciones recíprocas. Por tanto, no cumple con los requisitos legales para ser considerada hecho generador del tributo.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha sido clara al respecto: para que un documento sea sujeto del impuesto de timbre, debe reflejar una relación jurídica perfeccionada entre partes, es decir, un contrato con consentimiento válido, objeto lícito y contenido económico. Esta postura tiene sustento en el principio de legalidad tributaria, que exige que todo tributo se aplique únicamente cuando concurren de manera expresa los elementos esenciales definidos por la ley.

En la práctica, esta distinción tiene consecuencias importantes. Por ejemplo, una empresa puede emitir una cotización firmada y en papel membretado, pero mientras no exista una aceptación expresa o tácita que configure un contrato, ese documento no causa el impuesto. Lo mismo ocurre con las órdenes de compra, memorandos de entendimiento o

acuerdos previos que carecen de contenido obligacional completo. Solo cuando se perfecciona el consentimiento y este se plasma en un documento que contenga un acto jurídico con efectos patrimoniales, se configura el hecho generador del timbre.

Asimismo, en contratos verbales que posteriormente se formalizan por escrito, el impuesto se causa en el momento en que ese documento refleja un acuerdo bilateral con obligaciones claras. Esta precisión también aplica a los contratos de ejecución sucesiva o de cuantía indeterminada, donde la base gravable dependerá de los valores pactados en los documentos que contengan obligaciones claras y exigibles.

Por otra parte, esta diferenciación es crucial para los agentes de retención, quienes deben identificar con exactitud cuáles documentos están sujetos al impuesto. La falta de precisión puede llevar a retenciones improcedentes, que afectan la liquidez de los contratistas, o a omisiones sancionables, que generan contingencias fiscales para las entidades. Por tanto, aplicar el tributo sobre una simple oferta vulnera el principio de legalidad, mientras que ignorar contratos ya perfeccionados por error u omisión puede facilitar la evasión fiscal.

La oferta y el contrato cumplen roles distintos tanto desde la teoría del acto jurídico como desde la perspectiva fiscal. Solo el contrato, entendido como un acto jurídico bilateral, perfeccionado y con efectos patrimoniales, puede dar lugar a la causación del impuesto de timbre. Esta precisión no solo asegura la correcta aplicación del tributo, sino que también protege a los contribuyentes y al Estado frente a prácticas inadecuadas, refuerza la seguridad jurídica y fortalece el principio de justicia tributaria.

## **Conclusión**

A lo largo de este capítulo se ha evidenciado que la oferta y el contrato, aunque forman parte del mismo proceso negocial, poseen naturalezas jurídicas distintas. La oferta es un acto unilateral, preparatorio y revocable bajo ciertas condiciones, mientras que el contrato es bilateral, definitivo y generador de obligaciones exigibles. Esta diferencia no es simplemente doctrinal: tiene repercusiones prácticas determinantes, especialmente en el campo tributario. El impuesto de timbre, al ser un tributo de naturaleza formal, no se causa por la mera existencia de una propuesta escrita, sino por la celebración efectiva de un contrato documentado. Comprender esta distinción permite aplicar correctamente el tributo, evitar errores de interpretación y proteger tanto los principios del derecho privado como los de la legalidad tributaria. En consecuencia, distinguir entre la intención de contratar y la consolidación del consentimiento no solo es un ejercicio teórico, sino una necesidad jurídica y fiscal.

### **III. La causación del impuesto de timbre desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico**

Este capítulo tiene como objetivo analizar la causación del impuesto de timbre desde una perspectiva jurídica sustancial, tomando como eje la teoría del acto jurídico. A partir de esta visión, se estudian los elementos esenciales que configuran el hecho generador del tributo, así como la distinción entre oferta y contrato, con el fin de precisar cuál de estas figuras activa la obligación tributaria. Asimismo, se ofrece una interpretación doctrinal de la normatividad vigente y se plantea una reflexión crítica sobre la necesidad —y pertinencia— de exigir formalización documental en un contexto cada vez más marcado por la contratación electrónica y la transformación digital de las relaciones económicas. Además, se incorpora el análisis normativo de disposiciones reglamentarias contenidas en el Decreto 1625 de 2016, así como conceptos doctrinarios recientes de la DIAN, con el propósito de

ilustrar cómo los elementos jurídicos y fiscales interactúan en la determinación del hecho generador. Esta aproximación integral permitirá una comprensión más precisa de la relación entre la teoría jurídica del contrato y la aplicación efectiva del tributo.

### **3.1. Elementos que configuran la causación del impuesto**

La causación del impuesto de timbre, conforme al régimen jurídico vigente, responde a una estructura eminentemente documental y formal, lo que significa que el tributo no se origina simplemente por la existencia de una obligación o acuerdo entre partes, sino que requiere que este se exprese de manera escrita en alguno de los actos previstos por la ley. En este sentido, el artículo 1.4.1.4.4 del Decreto 1625 de 2016 establece que el impuesto se causa en el momento del otorgamiento, suscripción, giro, expedición, aceptación, vencimiento, prórroga o pago del instrumento, documento o título, según lo que ocurra primero (República de Colombia, 2016).

Este principio normativo deja claro que el documento constituye el soporte material del hecho generador. La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ha reafirmado esta posición en múltiples conceptos, como el Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional (DIAN, 2023) y el Concepto No. 0466 de 2025 (DIAN, 2025a), señalando que el impuesto de timbre solo se causa sobre actos jurídicos formalizados documentalmente, siempre que estos den cuenta de la constitución, modificación o extinción de obligaciones patrimoniales. Así, no basta la existencia del acto jurídico como manifestación de voluntad, sino que es imprescindible su formalización escrita para efectos fiscales.

Desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico, este momento de formalización representa el punto en el que la voluntad de las partes se exterioriza con capacidad para

producir efectos jurídicos. En consecuencia, la causación del impuesto de timbre exige la concurrencia de tres elementos fundamentales:

- Existencia de un acto jurídico con contenido patrimonial.
- Documento que lo formalice por escrito.
- Valor igual o superior al umbral legal establecido, actualmente de 6.000 UVT.

Para la vigencia fiscal del año 2025, el valor de la Unidad de Valor Tributario (UVT) fue fijado por la DIAN en \$49.799 (DIAN, 2024). Por tanto, el umbral de 6.000 UVT equivale a \$298.794.000. Esto implica que únicamente los documentos cuya cuantía supere esta suma están sujetos al gravamen, conforme al artículo 1.4.1.4.5 del Decreto 1625 de 2016 (República de Colombia, 2016). Además de la regla general, el decreto contempla supuestos especiales que inciden directamente en la configuración del hecho generador. Por ejemplo:

- I. En los casos en que el cuentacorrentista autoriza la impresión de chequeras por su cuenta, el impuesto se causa en el momento de entrega de las mismas (art. 1.4.1.4.1).
- II. En los contratos de leasing sobre embarcaciones mayores y aeronaves, el impuesto se causa únicamente si vencido el contrato no se ejerce la opción de compra. En tal caso, se liquida sobre el valor total de los cánones pagados o causados hasta ese momento (art. 1.4.1.4.3).
- III. En contratos que se modifican para aumentar su cuantía, el impuesto se causa sobre la diferencia, siempre que esta y la cuantía original, sumadas, superen el umbral legal (art. 1.4.1.4.2).

- IV. En el caso de pagarés en blanco exigidos por entidades financieras o públicas, el impuesto no se causa al momento de su firma, sino cuando el instrumento se utiliza para exigir el pago (art. 1.4.1.4.6).

Estas disposiciones especiales muestran que el legislador ha previsto distintas modalidades de causación, siempre vinculadas al carácter documental y formal del acto jurídico. La forma y el momento en que se exterioriza la voluntad contractual tienen implicaciones directas en la exigibilidad del impuesto. Por otra parte, el decreto también establece reglas sobre cómo determinar la cuantía de los contratos, incluso en casos complejos como:

- I. Contratos en moneda extranjera (art. 1.4.1.5.2), donde la base se calcula con el tipo de cambio oficial al momento de hacer efectivo el impuesto.
- II. Instrumentos de cuantía indeterminada (art. 1.4.1.5.1), donde se presume la indeterminación si no es posible establecer el valor al momento de otorgamiento.
- III. Cartas de crédito sobre el interior (art. 1.4.1.5.3), que son consideradas indeterminadas hasta su uso por parte del beneficiario.

El impuesto de timbre se estructura sobre un criterio de formalidad documental. El tributo no se configura con la sola intención de obligarse ni con el nacimiento abstracto de un acuerdo, sino que requiere un soporte material que lo haga verificable. Este énfasis responde tanto a razones de control fiscal como a la necesidad de certeza jurídica para las partes y para la administración tributaria. Sin embargo, como se analizará más adelante, esta exigencia también plantea desafíos prácticos frente a las nuevas dinámicas contractuales y los avances en contratación digital.

Complementando lo establecido en el Decreto 175 de 2025, la Circular Técnica sobre el impuesto de timbre emitida por INSOTAX S.A.S. (2025) presenta una visión clara sobre la forma en que debe aplicarse este tributo en el primer semestre de 2025. En ella se explica que la tarifa del 1% se aplica solo durante la vigencia del decreto y únicamente sobre documentos que contengan contratos perfeccionados y formalizados, excluyendo propuestas u ofertas no aceptadas. La circular también especifica que el impuesto no se causa sobre documentos de cuantía inferior a 6.000 UVT, y resalta la importancia de verificar la existencia de un acto jurídico bilateral como hecho generador. Esta interpretación técnica contribuye a delimitar con mayor precisión los supuestos de causación y las responsabilidades de retención, en armonía con lo establecido en el Estatuto Tributario y su reglamentación.

### **3.2. ¿La oferta, el contrato o ambos causan el impuesto?**

Uno de los debates más relevantes en torno al impuesto de timbre consiste en determinar si su causación se activa con la existencia de una oferta mercantil aceptada o si requiere necesariamente la formalización de un contrato. Esta distinción no solo tiene implicaciones teóricas dentro de la teoría del acto jurídico, sino también consecuencias prácticas en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

En primer lugar, es importante señalar que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), a través del Concepto 0466 de 2025, ha sido clara al señalar que la oferta mercantil aceptada por medio de orden de compra no genera el hecho generador del impuesto de timbre si posteriormente se suscribe un contrato por escrito. En estos casos, el impuesto se causa únicamente sobre el contrato, conforme a lo establecido en el artículo 1.4.1.4.11 del Decreto 1625 de 2016. Esta norma señala expresamente que “cuando la

oferta mercantil aceptada se concrete posteriormente en un contrato escrito, solo se causará el impuesto sobre este último” (República de Colombia, 2016).

De forma aún más específica, el mismo concepto de la DIAN aclara que la simple aceptación de una oferta por medio de una orden de compra o de venta tampoco da lugar, por sí sola, al hecho generador del impuesto de timbre. Estos documentos, si no reflejan la existencia de un contrato debidamente perfeccionado y formalizado, no configuran un acto jurídico bilateral con efectos patrimoniales suficientes para generar la obligación tributaria.

En consecuencia, la oferta, aunque sea aceptada, no tiene efectos tributarios por sí sola si no se ha plasmado en un documento contractual que contenga la expresión definitiva del consentimiento entre las partes. Desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico, esto se justifica porque la oferta aceptada todavía no representa en sí misma un acto jurídico formalmente completo, sino apenas un paso intermedio hacia el perfeccionamiento del contrato. La bilateralidad y el acuerdo de voluntades son esenciales para que se configure el hecho generador, lo cual implica que ambas partes hayan expresado y documentado de manera efectiva su consentimiento.

Aun así, existen situaciones en las que la oferta y la aceptación, documentadas en soportes escritos distintos, podrían considerarse suficientes para configurar un contrato válido. La misma DIAN reconoce en su Concepto General de 2023 que en algunos casos la oferta aceptada, aunque esté contenida en documentos separados, puede causar el impuesto de timbre si refleja un acuerdo definitivo con efectos patrimoniales. Sin embargo, esto depende de que se acredite la existencia de un acto jurídico bilateral completo y no meramente una negociación preliminar o una intención de contratar futura.

En línea con esta interpretación, el artículo 36 de la Ley 6 de 1992 (hoy artículo 519 del Estatuto Tributario), al describir el hecho generador del impuesto de timbre, hace referencia a los documentos en los que conste la existencia, modificación o extinción de obligaciones, siempre que intervenga como firmante una entidad pública, una persona jurídica o un comerciante con ingresos o patrimonio superiores a los umbrales establecidos. Este criterio refuerza la necesidad de un documento que refleje la creación efectiva de obligaciones, más allá de simples intercambios preliminares.

Esta visión es coherente con lo previsto por el Decreto 1625 de 2016, que establece en su artículo 1.4.1.4.5 que el impuesto no se causará sobre instrumentos públicos o documentos privados cuya cuantía no exceda de 6.000 UVT. Sin embargo, cuando se trate de una oferta aceptada que dé lugar a un documento con valor jurídico y patrimonial superior a ese umbral, y en el cual conste la existencia de una obligación exigible, podrá configurarse el hecho generador. Aun así, el principio general sigue siendo que el impuesto se causa sobre el documento contractual final, y no sobre las etapas preliminares.

Desde el punto de vista tributario, esta interpretación protege tanto al contribuyente como a la administración tributaria, evitando que se grave injustamente una negociación inconclusa o que se omita el gravamen sobre contratos formalizados. Permite también establecer con claridad cuál es el momento relevante para efectos de causación, retención y liquidación del impuesto, lo cual tiene efectos directos sobre la responsabilidad del agente retenedor y la planeación fiscal de los contratantes.

En definitiva, la oferta mercantil, aunque pueda tener efectos jurídicos en el ámbito civil o comercial, no es suficiente por sí sola para configurar el hecho generador del impuesto de timbre. El contrato escrito, entendido como acto jurídico bilateral formalizado,

sigue siendo el elemento determinante para efectos tributarios. Esto garantiza mayor seguridad jurídica, facilita la fiscalización, y permite delimitar con claridad el momento a partir del cual nace la obligación fiscal.

### **3.3. Interpretación desde la teoría del acto jurídico**

Desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico, la causación del impuesto de timbre debe analizarse considerando los elementos estructurales que componen un acto jurídico generador de efectos patrimoniales. En este marco, la oferta mercantil, por más que sea una manifestación unilateral de voluntad encaminada a la formación de un contrato, no reúne por sí sola los requisitos necesarios para dar lugar a consecuencias fiscales como la causación del impuesto de timbre.

La teoría del acto jurídico distingue entre actos unilaterales y bilaterales. La oferta se enmarca dentro de los primeros, ya que proviene exclusivamente del oferente y no genera obligaciones recíprocas hasta tanto no sea aceptada por la otra parte. El contrato, en cambio, es un acto bilateral en el que confluyen dos voluntades concordantes que se traducen en obligaciones exigibles entre las partes, lo cual sí configura un hecho jurídico completo y con efectos patrimoniales.

Por tanto, para efectos fiscales, y en particular para la causación del impuesto de timbre, debe existir no solo una voluntad de obligarse, sino una voluntad recíproca expresada y formalizada mediante un documento que permita verificar la existencia del acuerdo. Esta reciprocidad y formalización son condiciones esenciales para que el acto pueda considerarse generador del tributo.

Esta visión se alinea con la jurisprudencia del Consejo de Estado, que ha reafirmado la importancia de distinguir entre simples manifestaciones unilaterales (como ofertas o

cotizaciones) y actos jurídicos bilaterales perfeccionados para efectos del impuesto de timbre. En la Sentencia Rad. 76001-23-31-000-2003-02435-01 (16249), la Sección Cuarta enfatizó que el impuesto no se causa por la mera existencia de una orden de compra o una oferta aceptada sin que haya constancia de un acuerdo completo, bilateral y patrimonial. La Corte consideró que, si bien ciertos documentos pueden anticipar la voluntad de contratar, la causación del impuesto exige un acto contractual definitivo, con capacidad de generar efectos jurídicos exigibles entre las partes. Esta decisión respalda la tesis de que el tributo debe entenderse causado únicamente cuando se reúnen los elementos propios del contrato según la teoría del acto jurídico.

Este enfoque es coherente con el principio de legalidad tributaria, según el cual los tributos solo pueden exigirse cuando concurren los elementos del hecho generador previstos por la ley. La exigencia de que el contrato conste por escrito se justifica, desde el punto de vista del acto jurídico, en la necesidad de un soporte que permita constatar la existencia, características y efectos del acuerdo, asegurando así la transparencia y la certeza jurídica.

Asimismo, la teoría del acto jurídico también permite distinguir entre fases del proceso contractual. La etapa de negociación o de formación del consentimiento, en la que se enmarca la oferta, carece de los efectos plenos que caracterizan al contrato ya perfeccionado. Esta distinción ha sido clave para delimitar el campo de aplicación del impuesto de timbre, que se activa únicamente cuando se alcanza el nivel de perfección del negocio jurídico, según lo establecido en el artículo 864 del Código de Comercio y en concordancia con lo señalado por el artículo 1.4.1.4.4 del Decreto 1625 de 2016.

En este sentido, el acto jurídico que origina la causación del impuesto de timbre debe reunir los siguientes elementos: consentimiento mutuo, objeto lícito y determinado, y expresión documental del acuerdo. Solo así se puede considerar como un acto completo y eficaz desde el punto de vista jurídico y tributario.

Cabe agregar que la distinción entre actos jurídicos simples y complejos también tiene implicaciones relevantes. En los actos jurídicos simples, una sola declaración de voluntad puede producir efectos jurídicos; sin embargo, en el caso del impuesto de timbre, se exige un acto complejo: es decir, aquel en el que varias voluntades se coordinan para crear una situación jurídica nueva, lo cual ocurre con el contrato perfeccionado. Esta exigencia refuerza la necesidad de bilateralidad como condición estructural del hecho generador del tributo.

Esta comprensión debe ser matizada en escenarios donde los contratos adoptan formas no tradicionales. Tal como lo plantea Figueroa (s. f.), los contratos atípicos reflejan una evolución del derecho privado hacia formas más flexibles y funcionales de contratación, lo cual exige interpretar con amplitud el contenido y la forma del acto jurídico. La rigidez documental que exige el impuesto de timbre puede resultar desproporcionada cuando se aplica a manifestaciones contractuales válidas pero no convencionales, especialmente aquellas que responden a la autonomía de la voluntad y a las necesidades cambiantes del tráfico jurídico contemporáneo.

Finalmente, la teoría del acto jurídico ofrece una herramienta útil para interpretar casos limítrofes, como los contratos aceptados mediante intercambio de correos electrónicos, órdenes de compra o medios electrónicos. Aunque estos actos pueden ser jurídicamente válidos en ciertos contextos, desde la perspectiva tributaria solo serán

gravables si cumplen con los requisitos de bilateralidad, contenido patrimonial y formalización escrita establecidos por la normatividad vigente.

En conclusión, la teoría del acto jurídico respalda la interpretación según la cual el impuesto de timbre se causa únicamente sobre contratos debidamente perfeccionados, excluyendo documentos que no configuren actos jurídicos bilaterales completos. Esta visión ofrece coherencia conceptual, seguridad jurídica y una aplicación tributaria ajustada a los principios del derecho público.

### **3.3.1. Aportes jurisprudenciales a la interpretación del hecho generador**

La aplicación del impuesto de timbre no solo exige un análisis dogmático desde la teoría del acto jurídico, sino también una lectura sistemática que incorpore criterios jurisprudenciales. En Colombia, tanto la Corte Suprema de Justicia como la Corte Constitucional han establecido lineamientos relevantes sobre cómo debe interpretarse la existencia y estructura de los contratos, especialmente en escenarios de contratación atípica o mixta.

En particular, la Sentencia del 24 de marzo de 1936, con ponencia del magistrado Liborio Escallón, afirmó que los contratos atípicos deben disciplinarse por analogía con contratos típicos, con base en los principios generales de las obligaciones o, en su defecto, en los principios generales del derecho. A su vez, la Sentencia del 5 de diciembre de 1956, M. P. Pablo Emilio Manotas, refuerza este criterio, señalando que, cuando no hay regulación expresa, debe acudir a la analogía como herramienta interpretativa para determinar los efectos del contrato.

Por su parte, la Sentencia del 13 de mayo de 2014, con ponencia de la magistrada Margarita Cabello Blanco, reitera que, en ausencia de regulación específica, debe aplicarse el régimen jurídico del contrato típico más afín, junto con los principios generales del derecho. Esta línea jurisprudencial permite interpretar que, incluso en contratos atípicos cada vez más comunes en el ámbito mercantil moderno, pueden existir relaciones contractuales válidas y perfeccionadas que deben ser reconocidas por la administración tributaria cuando cumplan con los elementos estructurales del acto jurídico: bilateralidad, consentimiento, objeto y causa.

Asimismo, la Sentencia del 31 de mayo de 1938, M. P. Juan Francisco Mujica, introdujo el criterio de combinación en los contratos mixtos, permitiendo asignar distintas normas típicas a cada parte del contrato, según su función. Esta doctrina resulta particularmente útil cuando se evalúa si un documento complejo, por ejemplo, con cláusulas de prestación de servicios, suministro, garantía o fiducia puede considerarse como un solo contrato para efectos del hecho generador del impuesto de timbre.

Estas sentencias refuerzan la tesis central del presente trabajo: solo los contratos perfeccionados, con contenido patrimonial y soporte documental suficiente, pueden generar obligaciones tributarias bajo el impuesto de timbre. El principio de legalidad tributaria impide extender la carga fiscal a actos incompletos, unilaterales o cuya intención negocial no esté suficientemente expresada. En consecuencia, la DIAN, como entidad encargada de aplicar y fiscalizar el tributo, debe armonizar sus criterios con estos estándares jurisprudenciales, interpretando los documentos contractuales conforme a su verdadera naturaleza y efectos jurídicos, y no únicamente en función de su denominación o apariencia formal.

### **3.4. Análisis crítico y discusión sobre la necesidad de formalización documental**

La exigencia de formalización documental para que se configure la causación del impuesto de timbre ha sido objeto de críticas y debates, especialmente en el contexto de la evolución de las formas de contratación en la era digital. Si bien la normativa vigente exige que el contrato conste por escrito para que se cause el impuesto, esta exigencia puede resultar rígida y desfasada frente a la realidad de las transacciones modernas.

En principio, la formalización documental cumple una función clave: garantizar la existencia de un soporte físico o digital que permita a la administración tributaria verificar la existencia del hecho generador, calcular la base gravable y exigir el cumplimiento de la obligación fiscal. No obstante, en contextos donde las partes celebran negocios jurídicos mediante medios electrónicos, con firmas digitales o incluso a través de plataformas automatizadas, la exigencia de un documento tradicional puede tornarse innecesariamente gravosa.

Además, muchos contratos en la práctica se celebran mediante intercambios de correos electrónicos, aceptaciones por plataformas en línea o mediante órdenes de compra formalizadas por medios electrónicos. Estos mecanismos, si bien cumplen con los principios del consentimiento y bilateralidad, podrían quedar excluidos de la causación del impuesto si se interpretara que no constituyen documentos escritos en el sentido tradicional. Esta situación puede dar lugar a vacíos en la aplicación del tributo o a interpretaciones inconsistentes por parte de los agentes de retención.

A ello se suma que, como lo ha señalado la DIAN en sus conceptos doctrinarios, lo determinante no es la denominación del documento sino su contenido y efectos jurídicos. Si

el documento, físico o digital, contiene un acuerdo bilateral con efectos patrimoniales, debe considerarse como hecho generador del impuesto, sin que la forma específica del soporte sea un obstáculo.

Desde la perspectiva de la teoría del acto jurídico, no debería exigirse una forma documental específica distinta de aquella que permita demostrar la existencia del consentimiento, el objeto lícito y la voluntad de obligarse. Por tanto, una interpretación extensiva de la formalización documental, que incluya medios electrónicos y nuevas tecnologías contractuales, resulta más acorde con los principios de razonabilidad, eficacia tributaria y realidad económica.

La jurisprudencia también ha venido reconociendo esta necesidad de actualización. En varias sentencias, se ha aceptado que los contratos celebrados mediante medios electrónicos son válidos y eficaces, siempre que exista constancia clara del consentimiento de las partes y que dicho consentimiento pueda verificarse. Esta postura refuerza la idea de que la formalización documental no debe entenderse como un obstáculo técnico, sino como una herramienta flexible que se adecúe a los nuevos entornos digitales.

Adicionalmente, el avance del comercio electrónico, regulado por la Ley 527 de 1999, ha legitimado el uso de mensajes de datos, firmas digitales y documentos electrónicos en las relaciones contractuales. Esta legislación, alineada con los modelos internacionales de la UNCITRAL, busca precisamente otorgar equivalencia funcional a los documentos digitales respecto de los documentos escritos tradicionales. Desde esta óptica, limitar la causación del impuesto de timbre solo a documentos físicos se traduce en una desconexión normativa que obstaculiza el desarrollo del comercio moderno.

Por ello, es urgente que la administración tributaria y el legislador aborden esta disonancia. No solo se trata de reconocer la validez formal del documento electrónico para efectos del impuesto de timbre, sino también de desarrollar mecanismos administrativos claros que permitan su fiscalización, liquidación y control. Esto incluye ajustes en los formularios tributarios, manuales de retención, criterios de archivo y preservación digital de soportes contractuales.

La crítica de Álvarez Olarte (1996) sobre la excesiva rigidez documental del impuesto sigue vigente. El autor señala que, en algunos casos, el tributo se ha exigido incluso sin que exista una transacción materialmente realizada, solo por el hecho de haberse formalizado un documento, lo cual podría contradecir los principios de razonabilidad y justicia tributaria. Esta visión refuerza la idea de que el impuesto privilegia la forma sobre el fondo, lo que puede generar cargas innecesarias en operaciones comerciales modernas.

En conclusión, si bien la formalización documental sigue siendo un requisito legal para la causación del impuesto de timbre, es preciso que dicha exigencia se interprete con criterios de flexibilidad y adaptación tecnológica. La clave está en que el documento — independientemente de su forma— refleje de manera suficiente el acuerdo jurídico entre las partes y los efectos patrimoniales que de él se derivan. Solo así será posible armonizar el régimen del impuesto de timbre con la realidad de las prácticas contractuales contemporáneas y con los principios de equidad, eficiencia y modernización tributaria.

Asimismo, los aportes jurisprudenciales refuerzan la necesidad de interpretar el hecho generador del impuesto de timbre con criterios sustanciales y no meramente formales. En este sentido, la Corte Suprema de Justicia y la Corte Constitucional han sentado doctrina útil en torno a los contratos atípicos y mixtos, así como sobre el criterio

funcional en la interpretación de los negocios jurídicos. Por ejemplo, la Sentencia del 24 de marzo de 1936 (M. P. Liborio Escallón) y la del 5 de diciembre de 1956 (M. P. Pablo Emilio Manotas) establecieron que, ante la ausencia de regulación expresa, los contratos atípicos deben interpretarse por analogía con los contratos típicos y los principios generales del derecho. A su vez, la Sentencia del 13 de mayo de 2014 (M. P. Margarita Cabello Blanco) reiteró que debe aplicarse el régimen jurídico del contrato más afín, atendiendo a la función negocial. También resulta relevante la Sentencia del 31 de mayo de 1938 (M. P. Juan Francisco Mujica), que introdujo el criterio de combinación normativa para contratos mixtos, aplicando normas distintas a cada parte del contrato según su contenido. Estos precedentes ofrecen un marco útil para sostener que, incluso en ausencia de una forma tradicional o de una denominación contractual típica, lo que debe prevalecer es la existencia de un acuerdo bilateral, con efectos patrimoniales claros, que cumpla con la función negocial. Desde esta óptica, la administración tributaria debe abstenerse de aplicar el impuesto de timbre sobre documentos que no reflejen una relación jurídica perfeccionada, y, por el contrario, reconocer la validez tributaria de instrumentos modernos cuando cumplan sustancialmente con los elementos del hecho generador.

## **Conclusión**

Este capítulo permitió establecer que el impuesto de timbre se causa únicamente cuando se perfecciona un contrato con efectos jurídicos y patrimoniales. Desde la teoría del acto jurídico, se reafirma que la oferta, al ser una manifestación unilateral, no constituye hecho generador del tributo. A su vez, se evidenció que la exigencia de un documento escrito debe interpretarse con flexibilidad, especialmente ante la creciente digitalización de las relaciones contractuales. El análisis de la normatividad vigente y los conceptos de la

DIAN refuerzan la necesidad de adaptar el régimen a las nuevas dinámicas del comercio y la contratación.

En consecuencia, resulta esencial mantener una perspectiva crítica que permita armonizar la normativa fiscal con la realidad del tráfico jurídico moderno. La correcta identificación del hecho generador, apoyada en una visión integral del contrato como acto jurídico, es fundamental para garantizar seguridad jurídica tanto para los contribuyentes como para la administración tributaria. Esta armonización será clave para asegurar que el impuesto de timbre cumpla con sus objetivos sin obstaculizar la eficiencia y evolución del entorno contractual. se causa únicamente cuando se perfecciona un contrato con efectos jurídicos y patrimoniales. Desde la teoría del acto jurídico, se reafirma que la oferta, al ser una manifestación unilateral, no constituye hecho generador del tributo. A su vez, se evidenció que la exigencia de un documento escrito debe interpretarse con flexibilidad, especialmente ante la creciente digitalización de las relaciones contractuales. El análisis de la normatividad vigente y los conceptos de la DIAN refuerzan la necesidad de adaptar el régimen a las nuevas dinámicas del comercio y la contratación.

## **Conclusiones**

El presente trabajo de grado analizó el impuesto de timbre desde una perspectiva jurídica sustancial, centrándose en su aplicación a los contratos mercantiles y su relación con la teoría del acto jurídico. El estudio demostró que la oferta mercantil, por sí sola, carece de efectos fiscales, pues constituye únicamente una manifestación unilateral de voluntad que proyecta la intención de contratar, pero no consolida obligaciones recíprocas exigibles. En cambio, el contrato perfeccionado y debidamente documentado sí configura el

hecho generador del tributo, al reunir los elementos esenciales previstos en el artículo 519 del Estatuto Tributario.

Se identificó, no obstante, una regla especial en la normativa: el artículo 519 del Estatuto Tributario establece que el impuesto de timbre también se causa en el caso de la oferta mercantil aceptada, aunque la aceptación se haga en documento separado. Sin embargo, el artículo 530 del mismo estatuto, en su numeral 52, dispone como exentas las órdenes de compra o venta de bienes o servicios y las ofertas mercantiles que se aceptan con ocasión de la expedición de dichas órdenes. Este criterio fue reafirmado por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) mediante el Concepto 3934 de 2025, que precisó que la causación del impuesto requiere un documento que consolide obligaciones patrimoniales, salvo los supuestos exentos expresamente señalados por la ley.

Asimismo, se evidenció que la formalización documental sigue siendo fundamental como soporte del hecho imponible y mecanismo de control fiscal, pero debe interpretarse de manera flexible frente a las nuevas dinámicas de contratación, especialmente en entornos electrónicos regulados por la Ley 527 de 1999. Esta exigencia enfrenta retos significativos ante contratos atípicos, de cuantía indeterminada o de ejecución sucesiva, en los cuales la determinación del hecho generador puede ser compleja.

En definitiva, la distinción entre oferta y contrato es determinante para la aplicación del impuesto de timbre, y el régimen jurídico vigente debe evolucionar hacia la armonización con la contratación digital y la reducción de incertidumbres interpretativas. Una eventual reforma debería equilibrar eficiencia recaudatoria, equidad tributaria y modernización tecnológica, asegurando que la obligación fiscal se active únicamente

cuando exista un acuerdo completo, patrimonialmente relevante y debidamente formalizado, con pleno respeto por las excepciones legales vigentes.

## **Bibliografía**

### **Normatividad**

Colombia. Congreso de la República. (1887). *Código Civil colombiano*.

[http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo\\_civil.html](http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/codigo_civil.html)

Colombia. Congreso de la República. (1971). *Código de Comercio* (Decreto 410 de 1971). <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=41102>

Colombia. Congreso de la República. (1976). *Ley 2ª de 1976. Por la cual se expiden normas sobre régimen tributario*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?id=1557031>

Colombia. Congreso de la República. (1992). *Ley 6 de 1992. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, aduanera y fiscal. Artículo 36*.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=2767>

Colombia. Congreso de la República. (1999). *Ley 527 de 1999. Por medio de la cual se define y reglamenta el acceso y uso de los mensajes de datos, del comercio electrónico y de las firmas digitales*.

<https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=4276>

Colombia. Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (2016, octubre 11). *Decreto 1625 de 2016. Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria*. <https://www.suin-juriscol.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Decretos/30030361>

República de Colombia. (2025, febrero 14). *Decreto 175 de 2025. Por el cual se adoptan medidas tributarias destinadas a atender los gastos del Presupuesto General de la Nación necesarios para hacer frente al estado de conmoción interior decretado en la región del Catatumbo, el área metropolitana de Cúcuta y los municipios de Río de Oro y González del departamento del Cesar. Diario Oficial (52.497)*.

## **Jurisprudencia**

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (2019, noviembre 14). *Radicación 44001-23-31-000-2011-00073-01 (Exp. 21084)*.

Consejo de Estado, Sección Cuarta. (s. f.). *Radicación 76001-23-31-000-2003-02435-01 (16249)*.

Corte Constitucional de Colombia. (s. f.). *Sentencias relevantes sobre interpretación contractual*.

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (1936, marzo 24). *Sentencia sobre contratos atípicos* (M. P. Liborio Escallón).

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (1938, mayo 31). *Sentencia sobre contratos mixtos* (M. P. Juan Francisco Mujica).

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (1956, diciembre 5). *Sentencia sobre interpretación por analogía de contratos atípicos* (M. P. Pablo Emilio Manotas).

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (2001, abril 4). *Sentencia sobre la diferencia entre oferta e invitación a negociar* (M. P. Jorge Antonio Castillo Rugeles), citada en López-Guzmán, F., & Morgestein-Sánchez, W. I. (2009).

Corte Suprema de Justicia de Colombia. (2014, mayo 13). *Sentencia sobre aplicación de normas afines a contratos atípicos* (M. P. Margarita Cabello Blanco).

## **Doctrina**

Álvarez Olarte, L. E. (1996). El impuesto de timbre. *Revista Facultad de Contaduría Pública – UNAB*, (20), 117–120.

CAG. (2022). Interpretación de los contratos atípicos: criterios para definir su disciplina y preservar la función del negocio. *Redalyc*.

<https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=5110/511078118004>

Figuroa, E. A. (s. f.). *Los contratos atípicos*.

Hinestrosa, F. (2003). *Tratado de las obligaciones* (Tomo I). Universidad Externado de Colombia.

López-Guzmán, F., & Morgestein-Sánchez, W. I. (2009). La unificación del régimen jurídico de la formación del contrato de compraventa en Colombia. *Vniversitas*, (118), 81–114. <https://doi.org/10.11144/Javeriana.vj118.ujfc>

Ospina Fernández, G. (2004). *Teoría general del contrato* (15.<sup>a</sup> ed.). Editorial Temis.

Peña Peña, R. E. (s. f.). *El acto jurídico*.

Vallfès Mejía, J. (s. f.). *La causa en los negocios jurídicos*. Dialnet.

<https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/8008009.pdf>

Vergaño Rodríguez, J. C., & Sierra Reyes, M. (s. f.). Generalidades del impuesto de timbre en Colombia. En UAE DIAN (Ed.), *Cartilla de orientación tributaria: Impuesto de timbre nacional* (pp. 9–13). Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).

### **Documentos institucionales y doctrina oficial**

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (s. f.). *Generalidades del impuesto de timbre en Colombia (Actualización)*. UAE DIAN.

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2023). *Concepto general – Impuesto de timbre nacional Ley 2277 de 2022*. <https://www.dian.gov.co>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, febrero 24). *Concepto No. 253 de 2025*. Subdirección de Normativa y Doctrina. <https://www.dian.gov.co>

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, marzo 5). *Concepto No. 2687: Interpretación sobre el impuesto de timbre nacional – Orden de compra y contrato*.

[https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio\\_dian\\_2687\\_2025.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_2687_2025.htm)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025, abril 1). *Concepto 003934 int 466 de 2025*.

[https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio\\_dian\\_3934\\_2025.htm](https://normograma.dian.gov.co/dian/compilacion/docs/oficio_dian_3934_2025.htm)

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). (2025). *Concepto 236 [003245]*.

<https://cijuf.org.co/normatividad/concepto/2025/concepto-236003245.html>

INSOTAX S.A.S. (2025, febrero 17). *Circular técnica sobre el impuesto de timbre y Decreto 175 de 2025* [Comunicado profesional interno].