

100208192-610

Bogotá, D.C., 24 de mayo de 2023.

**Radicado Virtual No.
000S2023003188**

Tema: Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores: Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos
Ganancia ocasional
Fuentes formales: Artículos 90 y 299 y siguientes del Estatuto Tributario
Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo,
Sección Cuarta, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO,
noviembre 10 de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00025-00
(25400).

Cordial saludo,

De conformidad con los artículos 56 del Decreto 1742 de 2020 y 7-1 de la Resolución DIAN No. 91 de 2021, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas generales que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN. Por consiguiente, no corresponde a este Despacho, en ejercicio de las funciones descritas anteriormente, prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar o calificar las decisiones tomadas por otras dependencias o entidades.

PROBLEMA JURÍDICO

¿Cuáles son las reglas aplicables para: (i) la determinación del costo fiscal de unas acciones que son objeto de donación, y (ii) la determinación del impuesto de ganancia ocasional generado con ocasión de esta operación?

TESIS JURÍDICA

Se deberán observar las reglas previstas en los artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario para: (i) la determinación del costo fiscal de unas acciones que son objeto de donación, y (ii) la determinación del impuesto de ganancia ocasional generado con ocasión de esta operación.

FUNDAMENTACIÓN

Sea lo primero señalar que en una operación de donación no tiene cabida la aplicación del artículo 90 del Estatuto Tributario, el cual versa sobre la determinación de la renta bruta en la enajenación de activos (entre otras cosas), teniendo en cuenta lo explicado por el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO, en sentencia de noviembre 10 de 2022, Radicación No. 11001-03-27-000-2020-00025-00 (25400), en la que se declaró la nulidad del Oficio 032119 – interno 2949 de diciembre 31 de 2019:

(...) la Sala encuentra probado que el concepto acusado interpretó de forma errada el artículo 90 del Estatuto Tributario al pretender su aplicación a: i) las donaciones, que se caracterizan por su gratuidad y por lo mismo, no generan renta en cabeza del donante; ii) en la entrega de activos a los asociados al momento de la liquidación de una sociedad, porque se consideran dividendos; y iii) en el pago en especie de dividendos, toda vez que el giro de los mismos no genera ingreso ni gastos en las sociedades y porque el artículo 29 del Estatuto Tributario determina las reglas aplicables, que por su especialidad deben ser privilegiadas. Así, preservar esa interpretación derivaría en un impacto tributario no previsto por la ley para tales operaciones.

(...)

(...) la Sala pone de presente que la interpretación que se adopta en esta providencia del artículo 90 del Estatuto Tributario garantiza de mejor manera los derechos de los contribuyentes. Esto es así porque reconoce que, si bien existen contratos a título gratuito que pueden dar lugar a una enajenación de activos, la norma bajo estudio contiene un presupuesto adicional para su aplicación, que consiste en el precio, requisito que solo está presente en los negocios jurídicos a título oneroso. (subrayado fuera de texto)

En esta misma providencia, la referida Corporación agregó:

En las donaciones i) los artículos 302 y 303 del Estatuto Tributario establecen el ingreso en el donatario que recibe el activo y que, por tanto, puede ser gravado por ganancias ocasionales (...) pero se insiste, no es posible establecer un precio en los términos del artículo 90 ibidem y, en consecuencia, no es dable aplicar la presunción allí prevista.

En realidad, si un contribuyente decide donar sus activos a una sociedad o a cualquier sujeto para el cual no se haya previsto un beneficio tributario, es preciso considerar que el ingreso se configura en cabeza de quien los recibe (donatario), de tal modo que para el donante constituye un gasto que no será deducible fiscalmente. De esta manera, si se asumiera que el donante realiza una venta por la enajenación de sus activos, se llegaría al absurdo de determinar una utilidad teórica, lo que daría lugar a un doble gravamen en cabeza del donante y del donatario. (subrayado fuera de texto)

Por ende, para efectos de lo consultado se deberá atender lo previsto en los artículos 299 y siguientes del Estatuto Tributario, disposiciones de las cuales se destaca lo siguiente:

- “El valor de las acciones, aportes y demás derechos en sociedades será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 272 de este Estatuto” (cfr. numeral 4 del artículo 303 *ibidem*).
- “El valor del derecho de usufructo temporal se determinará en proporción al valor total de los bienes entregados en usufructo” establecido de acuerdo con las reglas del artículo 303 *ibidem*, “a razón de un 5% de dicho valor por cada año de duración del usufructo, sin exceder del 70% del total del valor del bien”. “El valor del derecho de usufructo vitalicio será igual al 70% del valor total de los bienes entregados en usufructo”, determinado de acuerdo con las mismas reglas. “El valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes” (cfr. numeral 11 del artículo 303 *ibidem*).
- Está exento del impuesto a las ganancias ocasionales “el veinte por ciento (20%) de los bienes y derechos recibidos por concepto de donaciones y de otros actos Jurídicos inter vivos celebrados a título gratuito, sin que dicha suma supere el equivalente a mil seiscientos veinticinco (1.625) UVT” (cfr. numeral 4 del artículo 307 *ibidem*).
- Los artículos 313 y siguientes establecen las tarifas del impuesto de ganancias ocasionales, las cuales -para el caso planteado- dependerán de la calidad que tenga el donatario (sociedad o entidad extranjera, persona natural residente fiscal en Colombia o persona natural sin residencia fiscal en Colombia).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

ALFREDO RAMÍREZ CASTAÑEDA
Subdirector de Normativa y Doctrina
Dirección de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales
Bogotá, D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda