

**RAD: 908610**

100208221-1361

Bogotá, D.C. **25/08/2021**

Tema	Impuesto sobre la renta y complementarios
Descriptores	Ganancias ocasionales exentas
Fuentes formales	Artículos 302, 303 y 307 del Estatuto Tributario Artículo 518 del Código General del Proceso Artículo 1.2.3.2., 1.2.3.4. del Decreto 1625 de 2016 Concepto No. 012018 del 25 de febrero de 1998 y Oficios No. 049408 del 15 de agosto de 2014 y 033116 del 18 de noviembre de 2015, 016425 del 22 de junio de 2017

Cordial saludo,

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008, este Despacho está facultado para absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y cambiarias, en el marco de las competencias de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. 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.

Mediante el radicado de la referencia, el peticionario respecto de la interpretación expuesta en el Oficio No. 049408 del 13 de agosto de 2014, consulta por la concurrencia de las ganancias ocasionales exentas de los numerales 1 y 2 con los numerales 3 y 4 del artículo 307 del Estatuto Tributario.

También pregunta si, para efectos tributarios, es posible registrar en la declaración del impuesto sobre la renta del heredero, de forma parcial, los bienes recibidos en sucesión, esto es, llevarlos parcialmente como ganancia ocasional en un año gravable y, posteriormente, declarar los bienes restantes en años gravables futuros.

Por otra parte, consulta sobre la figura de la partición adicional prevista en el artículo 518 del Código General del Proceso y reglamentada en el artículo 1.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016.

Por último, pregunta si deben incluirse en la declaración de renta, como renta gravable o ganancia ocasional, por parte del cónyuge supérstite, compañera(o) permanente o herederos que reciben sumas de dinero provenientes de depósitos, saldos de cuentas corrientes, ahorro, CDT de una persona fallecida y que son entregados por las entidades financieras directamente sin que medie proceso de sucesión.

Sobre el particular, las consideraciones de este Despacho son las siguientes, no sin antes reiterar que no le corresponde pronunciarse sobre situaciones de carácter particular ni prestar asesoría específica.

El artículo 302 del Estatuto Tributario establece que se consideran ganancias ocasionales las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal.

El artículo 303 del Estatuto Tributario señala que el valor por el que se deben declarar estos bienes y derechos será el que tengan a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior a la fecha de la liquidación de la sucesión o del perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso. Adicionalmente, el artículo 303 *ibídem* consagra reglas especiales para la valoración de algunos bienes y derechos, como el de los bienes inmuebles, que en virtud de dicha norma se declaran de conformidad con el artículo 277 de este Estatuto.

Ahora, tratándose de las ganancias ocasionales exentas, primer problema jurídico planteado en la consulta, el artículo 307 del Estatuto Tributario establece unos casos en que una parte o un porcentaje del valor está exceptuado, tal como se evidencia de la lectura de sus cuatro primeros numerales:

*“Artículo 307. Las ganancias ocasionales que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las ganancias ocasionales:*

- 1. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT del valor de un inmueble de vivienda urbana de propiedad del causante.*
- 2. El equivalente a las primeras siete mil setecientas (7.700) UVT de un inmueble rural de propiedad del causante, independientemente de que dicho inmueble haya estado destinado a vivienda o a explotación económica. Esta exención no es aplicable a las casas, quintas o fincas de recreo.*
- 3. El equivalente a las primeras tres mil cuatrocientas noventa (3.490) UVT del valor de las asignaciones que por concepto de porción conyugal o de herencia o legado reciban el cónyuge supérstite y cada uno de los herederos o legatarios, según el caso.*
- 4. El 20% del valor de los bienes y derechos recibidos por personas diferentes de los legitimarios y/o el cónyuge supérstite por concepto de herencias y legados, y el 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 dos mil doscientas noventa (2.290) UVT. (...).”* (Subrayado por fuera de texto).

Esta mención resulta pertinente dada la inquietud planteada por el petitionario respecto de su concurrencia y lo que ha dispuesto la interpretación oficial al respecto.

En ese sentido, el Oficio No. 049408 del 15 de agosto de 2014, reiterado en el Oficio No. 033116 del 18 de noviembre de 2015, al resolver una pregunta sobre si eran concurrentes las exenciones de los numerales 1 y 2 del artículo 307 *ibídem* con las señaladas en los numerales 3 y 4 de la misma norma concluyó:

*“A partir de una lectura de lo transcrito, éste Despacho considera que **las exenciones de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario son concurrentes con las señaladas en los numerales 3 y 4 de la misma norma, al afectar circunstancias disímiles entre sí; pues, mientras las primeras se circunscriben al valor de un inmueble propiedad del causante, sea de vivienda urbana o rural, antes de su***

*correspondiente adjudicación o partición, las segundas atañen a los bienes y derechos efectivamente recibidos con ocasión de una herencia, legado, entre otros actos jurídicos.” (Negrilla y subrayado por fuera de texto).*

A modo de ejemplo, a un inmueble urbano percibido por un heredero será posible aplica las disposiciones de los numerales 1 y 3 del artículo 307 del Estatuto Tributario pues, por una parte, se trata de un bien que cumple con los presupuestos señalado en el primer numeral, y la circunstancia de recibirlo además a título de herencia no entra en contradicción con el primer supuesto mencionado.

Así las cosas, para efectos de la presente consulta y, sin entrar en los aspectos particulares que plantea el peticionario por no ser de competencia de este Despacho, es necesario hacer énfasis en que, en efecto, se trata de circunstancias distintas, de ahí que sea posible la concurrencia en la aplicación de los numerales en comento. Así, en cada caso particular, deberá analizarse si es posible o no, dependiendo de las circunstancias mismas del proceso sucesoral, aplicar una o varias de las rentas exentas señaladas en el artículo 307 *ibídem*.

En cuanto a la segunda pregunta, sobre la posibilidad de llevar en la declaración de renta del heredero de forma parcial los bienes recibidos en sucesión como ganancia ocasional en un año gravable y, los otros bienes en los siguientes años gravables, se le informa que el artículo 1.2.3.4. del Decreto 1625 de 2016 (compilatoria del artículo 19 del Decreto 825 de 1978) establece que la ganancia ocasional proveniente de herencias o legados se causa en la fecha de ejecutoria de la sentencia que apruebe la partición o adjudicación, razón por la cual deberá darse cumplimiento a lo allí dispuesto y liquidarse la ganancia ocasional en el correspondiente año gravable en el que esto tenga lugar.

Ahora, respecto de la figura de la partición adicional prevista en el artículo 518 del Código General del Proceso y reglamentada en los aspectos tributarios por el artículo 1.2.3.2. del Decreto 1625 de 2016, se considera oportuno analizar su contenido:

*“Artículo 518. Partición adicional. Hay lugar a **partición adicional cuando aparezcan nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal o patrimonial, o cuando el partidor dejó de adjudicar bienes inventariados.** Para estos fines se aplicarán las siguientes reglas:*

*1. Podrá formular la solicitud cualquiera de los herederos, el cónyuge, el compañero permanente, o el partidor cuando hubiere omitido bienes, y en ella se hará una relación de aquellos a los cuales se contrae.*

*2. De la partición adicional conocerá el mismo juez ante quien cursó la sucesión, sin necesidad de reparto. Si el expediente se encuentra protocolizado, se acompañará copia de los autos de reconocimiento de herederos, del inventario, la partición o adjudicación y la sentencia aprobatoria, su notificación y registro y de cualquiera otra pieza que fuere pertinente. En caso contrario la actuación se adelantará en el mismo expediente.*

*3. Si la solicitud no estuviere suscrita por todos los herederos y el cónyuge o compañero permanente, se ordenará notificar por aviso a los demás y correrles traslado por diez (10) días, en la forma prevista en el artículo 110.*

*4. Expirado el traslado, si se formulan objeciones, se fijará audiencia y se aplicará lo dispuesto en el artículo 501.*

*5. El trámite posterior se sujetará a lo dispuesto en los artículos 505 a 517.” (Negrilla por fuera de texto).*

***“Artículo 1.2.3.2. Determinación de la ganancia ocasional en partición adicional. Cuando se efectúe partición adicional de conformidad con el artículo 620 del Código de Procedimiento Civil (hoy artículo 518 del Código General del Proceso) y esta se realice en año diferente a la partición inicial, para determinar el impuesto complementario de ganancias ocasionales se procederá así:***

***Al valor de la nueva asignación se agregará el de la asignación anterior y el de las otras ganancias ocasionales que el asignatario hubiere percibido en el año gravable de la partición inicial.***

***Sobre esta suma se determinará el impuesto de ganancia ocasional, de conformidad con los artículos 103 y 104 del Decreto 2053 de 1974 (hoy artículos 6 y 7 de la Ley 20 de 1979), tomando como renta gravable la correspondiente al ejercicio impositivo dentro del cual se llevó a cabo la partición inicial. Al impuesto así determinado se sustraerá el inicialmente liquidado y la diferencia constituirá el impuesto de ganancia ocasional por causa de la nueva asignación.”*** (Negrilla y subrayado fuera del texto).

Nótese como la norma reglamentaria establece una condición para su aplicación y es que la partición adicional se realice en un año diferente a la inicial. Cumplido lo anterior, la ganancia ocasional se determina sumando al valor de la nueva asignación el de la asignación anterior, con el fin de determinar la base a la cual se aplique el impuesto de ganancia ocasional correspondiente. Al respecto, la interpretación oficial de este Despacho (Concepto No. 012018 del 25 de febrero de 1998) ha señalado:

***“(…) y lógicamente la forma de determinar el impuesto es la vigente porque no podemos aplicar normas sustantivas y procedimientos ya derogados.***

***Lo indudable es que la base de aplicación del impuesto de ganancia ocasional es el valor total recibido como asignación porque el impuesto es uno solo y es el indicado frente al interesado al cual corresponda la totalidad de la ganancia y gravar por separado la partición adicional equivaldría a quebrantar la progresividad de la tabla y a hacer imposible el cálculo de la ganancia ocasional exenta que el Estatuto Tributario consagra para las asignaciones por causa de muerte o de la porción conyugal.”*** (Subrayado fuera del texto).

También la doctrina (oficio No. 016425 del 22 de junio de 2017) ha analizado aquellos casos en que aparecen nuevos bienes del causante luego de otorgada la escritura pública que pone fin a la liquidación notarial, o cuando se hubiese dejado de incluir en aquella bienes inventariados en el trámite de dicha liquidación:

***“(…) 8. Cuando después de otorgada la escritura pública que pone fin a la liquidación notarial, apareciere nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal, o cuando se hubiese dejado de incluir en aquella bienes inventariados en el trámite de dicha liquidación, podrán los interesados solicitar al mismo notario una liquidación adicional, para lo cual no será necesario repetir la documentación que para la primera se hubiere presentado, ni nuevo emplazamiento.***

***Si después de terminado un proceso de sucesión por vía judicial, aparecieren nuevos bienes del causante o de la sociedad conyugal, podrán los interesados acudir a la liquidación adicional, observando para ello el trámite de la liquidación de herencia ante notario.”***

***En el ámbito tributario no encuentra este Despacho disposición alguna que consagre que la***

*sucesión liquidada sea contribuyente- dado que por la misma razón ha dejado de existir-, por ello no es posible mediante interpretación su creación. Sin embargo, acudiendo a las normas generales puede afirmarse que, de presentarse este hecho, se podrá corregir la declaración de renta del año correspondiente a la liquidación de la sucesión si está dentro del termino previsto en el artículo 588 del Estatuto del Tributario.*

*Sin perjuicio de lo anterior, el ingreso y/o pasivo que corresponda a cada uno de los herederos producto de la adición a la sucesión, deberá ser incluido en su declaración del impuesto sobre la renta, así como sometido a retención en la fuente a título de ganancia ocasional en cabeza de cada uno para lo cual se deberá observar el artículo 307 del Estatuto Tributario”.*

Así las cosas, la determinación del impuesto en estos casos deberá considerar lo dispuesto en el Título III del Libro Primero del Estatuto Tributario (lo que también supone el artículo 307 *ibídem*).

Por último, respecto de los depósitos, saldos de cuentas corrientes, ahorro, CDT de una persona fallecida entregados por las entidades financieras al cónyuge supérstite, compañera(o) permanente, herederos y la manera en que se deben declarar en su correspondiente declaración de renta, este Despacho considera que su fuente se deriva del fallecimiento del causante, razón por la cual no se trata de un ingreso ordinario sino que se da en virtud de una herencia, de ahí que su concepto se ajuste al de una ganancia ocasional. Lo anterior sin perjuicio de la obligación de observar, en cada caso particular, el marco regulatorio correspondiente al trámite de sucesión que se adelante.

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](http://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” – “técnica”–, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,

**NICOLÁS BERNAL ABELLA**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)  
Dirección de Gestión Jurídica  
UAE- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales  
Cra. 8 N° 6C-38, Piso 4, Edificio San Agustín  
Bogotá D.C.

Proyectó: Ingrid Castañeda Cepeda