

100208192-710

Bogotá, D.C., 27 de agosto de 2024.

Tema: Impuesto sobre las Ganancias Ocasionales
Descriptores: Renuncia a Gananciales
Renuncia a una asignación testamentaria o legado.
Fuentes formales: Artículos 47, 302 y 307 del Estatuto Tributario.
Artículos 1013, 1155, 1206, 1210, 1207, 1284, 1285 y 1296 del C.C.

Cordial saludo,

Esta Subdirección está facultada para absolver las consultas escritas, presentadas de manera general, sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias, aduaneras y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de la DIAN¹. En este sentido, la doctrina emitida será de carácter general, no se referirá a asuntos particulares y se someterá a lo consagrado en el artículo 131 de la Ley 2010 de 2019².

PROBLEMA JURÍDICO.

¿Es aplicable la interpretación del Consejo de Estado en la sentencia del 11 de julio de 2024, sobre la renuncia a gananciales, a la renuncia hereditaria, incluso cuando esta se realiza en favor de un pariente consanguíneo³ específico?

TESIS JURÍDICA

No. La regla establecida por el Consejo de Estado en la sentencia del 11 de julio de 2024, aplicable a la renuncia a gananciales, no es extensible a la renuncia hereditaria. A diferencia de la renuncia a gananciales, la renuncia a una herencia no se hace sobre un bien específico ni a favor de determinada persona, sino sobre la porción que corresponda dentro de la sucesión y en beneficio de los demás herederos conforme a la ley y, por tanto, genera una ganancia ocasional sujeta a las exenciones establecidas en la normatividad tributaria.

FUNDAMENTACIÓN

¹ De conformidad con el numeral 4 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

² De conformidad con el numeral 1 del artículo 56 del Decreto 1742 de 2020 y el artículo 7-1 de la Resolución DIAN 91 de 2021.

³ El artículo 35 del C.C. señala: «Parentesco por consanguinidad es la relación o conexión que existe entre las personas que descienden de un mismo tronco o raíz o que están unidas por los vínculos de sangre».

Mediante sentencia del 11 de julio de 2024 (expediente 27244), la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Consejo de Estado anuló la doctrina de esta entidad⁴ que interpretaba la renuncia a gananciales como un acto jurídico inter vivos asimilable a una donación y, por tanto, constitutiva de ganancia ocasional para quien se beneficiaba, conforme al artículo 302 del Estatuto Tributario (en adelante, E.T.).

Según la sentencia mencionada del Consejo de Estado, los gananciales no pierden su naturaleza por la renuncia a favor del otro cónyuge, lo que implica que dicha renuncia no constituye una ganancia ocasional. Al respecto el fallo explica:

«Los gananciales son el producto de la disolución de la sociedad conyugal que existe desde el matrimonio y que se conforma por la universalidad de bienes que los cónyuges aportan o adquieren durante la duración del vínculo en los términos del artículo 1781 del Código Civil. Estos bienes sociales constituyen el haber de la sociedad conyugal, los cuales en materia tributaria son declarados y gravados en cabeza de cada uno de los cónyuges, como lo dispone el artículo 8 del ET» (énfasis propio).

Así, los gananciales, como «universalidad jurídica», mantienen su indeterminación hasta la liquidación de la sociedad conyugal⁵. En ese momento, se determinan los activos y pasivos, y la diferencia de estos dos conceptos se divide por igual entre los cónyuges⁶. Esto implica que la renuncia a los gananciales no se refiera a bienes específicos, sino a una porción abstracta aún no definida. Por lo tanto, el cónyuge que renuncia no dispone de bienes concretos, sino de su participación dentro de los gananciales⁷.

Una conclusión similar podría aplicarse en el régimen sucesoral. Al momento de la muerte del «*de cuius*», la ley realiza la «delación»⁸ de la herencia, que implica el llamamiento a los herederos para suceder al testador en todos sus derechos y obligaciones transmisibles, con la opción de aceptar o repudiar la herencia⁹. Si un heredero repudia una asignación, esta se retrotrae al momento de la delación de la herencia¹⁰, acrecentando¹¹ la porción hereditaria de los demás herederos¹². En otras palabras, la renuncia no se hace sobre un bien específico¹³ ni a favor de determinada persona¹⁴, sino sobre la porción que corresponda dentro de la sucesión y en beneficio de los demás herederos conforme a la ley.

⁴ Los oficios declarados nulos, en el aparte estudiado, son: (i) Oficio 6184 de 2019; (ii) oficio 18982 del 2019; (iii) 907878 de 2022.

⁵ Sobre el particular, en la sentencia ya mencionada de la Corte Suprema de Justicia, Exp. 4751, se explica que: «Además, se trata de un efecto positivo o negativo de la existencia o inexistencia de universalidad jurídica de gananciales y consecuentes derechos, que se produce de pleno derecho desde el mismo momento de la perfección del negocio jurídico disolutorio, porque se trata de un efecto de la disolución del matrimonio o en cualquier otro evento en que conforme al Código Civil deba liquidarse la sociedad conyugal»

⁶ Disuelta la sociedad conyugal, procede su liquidación, lo que implica la determinación del activo, denominado también ganancial, y el pasivo; la diferencia o residuo entre estos dos conceptos «se dividirá por mitad entre los cónyuges» (Cfr. 1830 del C.C.). En ese sentido, la renuncia a los gananciales por parte de uno de los cónyuges incrementará la porción que corresponde al otro dentro de la sociedad.

⁷ Fundado en el artículo 1775 del C.C., el heredero afectado puede solicitar la inoponibilidad de la renuncia a gananciales por afectar derechos propios hereditarios. Sin embargo, en este caso no se trata de que el heredero se beneficie de la renuncia ganancial, sino que deja a salvo el derecho a heredar los bienes y derechos renunciados, por lo que el tratamiento fiscal aplicable será el de una herencia.

⁸ Cfr. Artículo 1013 del C.C.

⁹ Cfr. Artículo 1155 del C.C.

¹⁰ Cfr. Artículo 1296 del C.C.

¹¹ Cfr. Artículo 1206 del C.C. Sobre el particular, la Corte Suprema de Justicia ha admitido que la regla de acrecer también es aplicable a la asignación hecha a título universal. Véase C.S.J., Sala de Casación, Sentencia de abril 24/1912. M.P. Tancredo Nannetti. Gaceta Judicial: No. 1062 y 1063, año XXI, enero 30/1930.

¹² Cfr. Artículo 1207 del C.C.

¹³ Cfr. Artículo 1285 del C.C.

¹⁴ Cfr. Artículo 1284 del C.C.

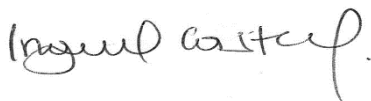
Hechas las anteriores aclaraciones, es crucial subrayar que las conclusiones alcanzadas en el fallo del Consejo de Estado no pueden equipararse de manera directa con el tratamiento de la renuncia hereditaria, a pesar de las similitudes superficiales entre ambos conceptos. La interpretación del Consejo de Estado respecto a la renuncia de los gananciales se fundamenta específicamente en el artículo 47 del E.T., el cual establece que lo recibido en su totalidad por concepto de gananciales no se considera ganancia ocasional, por ser una distribución interna de bienes entre cónyuges.

No obstante, en el caso de herencias y legados, el tratamiento tributario es distinto y está regulado por los artículos 302 y 307 del E.T. normas que los consideran actos que dan lugar al impuesto de ganancias ocasionales. Así, el artículo 302 establece que las herencias y legados constituyen ganancia ocasional, y el artículo 307 delimita el porcentaje de dichas ganancias que están exentas del impuesto¹⁵. A diferencia de la renuncia a los gananciales, que no genera ganancia ocasional, la renuncia a herencias y legados incrementa la asignación gravada para los demás herederos o legatarios¹⁶, lo que significa para estas personas un ingreso constitutivo de ganancia ocasional, sujeto a las exenciones establecidas en la normatividad tributaria¹⁷.

Por lo tanto, y en respuesta a la consulta planteada, se concluye que: (i) no es posible renunciar a gananciales ni a herencias y legados a favor de un consanguíneo determinado; (ii) el tratamiento tributario sobre renuncia a gananciales no es aplicable a la renuncia a herencias y legados; y (iii) la renuncia a herencias y legados constituye acreencia de la asignación o legado a recibir, lo cual constituye ganancia ocasional.

En los anteriores términos se absuelve su petición y se recuerda que la normativa, jurisprudencia y doctrina en materia tributaria, aduanera y de fiscalización cambiaria, en lo de competencia de esta Entidad, puede consultarse en el normograma DIAN: <https://normograma.dian.gov.co/dian/>.

Atentamente,



INGRID CASTAÑEDA CEPEDA
Subdirectora de Normativa y Doctrina (A)
Dirección de Gestión Jurídica
Carrera 8 No 6 C -38 Piso 4 Edificio San Agustín
Bogotá, D.C.
www.dian.gov.co

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

¹⁵ Sobre el particular, el numeral 3 del artículo 307 del Estatuto Tributario señala la ganancia ocasional exenta por concepto de herencia o legado: «El equivalente a las primeras tres mil doscientas cincuenta (3.250) 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»

¹⁶ Esto, sin perjuicio de la facultad que tiene el heredero o legatario de renunciar a tal acreencia, en los términos del artículo 1210 del C.C.

¹⁷ Cfr. Concepto DIAN No. 908238 de 2021.