



MinHacienda

PROSPERIDAD
PARA TODOS

www.dian.gov.co |

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá D.C. 13 AGO. 2014

2014 AUG 15 A 10:04

049408

100208221-... 000715

Señor

JOHN ALIRIO PINZÓN PINZÓNj_pinzon2007@hotmail.com

Carrera 3ª No. 54A-82

Bogotá

Ref.: Radicado No. 25318 del 21 de abril de 2014

Tema: Tributario, Impuesto sobre la renta y complementarios.
 Descriptores: Renta líquida ordinaria por enajenación de un activo fijo, Ganancia ocasional, Ganancia ocasional exenta, Pérdidas fiscales.
 Fuentes formales: Artículos 179, 300, 301, 302, 307, 311, 311-1 y 312 del Estatuto Tributario, 27, 28, 30 y 1008 del Código Civil; Conceptos No. 070314 del 29 de septiembre de 2005, No. 057623 del 12 de septiembre de 2003 y No. 071484 del 8 de agosto de 2001; Oficios No. 106517 del 28 de diciembre de 2007 y No. 005257 del 24 de enero de 2007; Sentencia del Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS del 19 de julio de 2012, Radicación No. 76001-23-31-000-2001-03383-01 (17962).

Atento saludo Sr. Pinzón Pinzón.

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 de 2008 y la Orden Administrativa No. 000006 de 2009, es función de ésta Subdirección absolver las consultas escritas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de la Entidad.

Mediante el radicado de la referencia formula una serie de preguntas en torno al impuesto sobre la renta y complementarios las cuales se absolverán cada una a su turno, así:

1. ¿Cómo se registra en la declaración de renta por el año gravable 2013 la utilidad obtenida por la enajenación de activos fijos poseídos por menos de 2 años?

Acorde con los artículos 179 y 300 inciso 2° del Estatuto Tributario, "[n]o se considera ganancia ocasional sino renta líquida, la utilidad en la enajenación de bienes que hagan parte del activo fijo del contribuyente y que hubieren sido poseídos por menos de 2 años" (subrayado fuera de texto).

Por lo anterior, en el Formulario No. 110 "Declaración de Renta y Complementarios o de

Ingresos y Patrimonio para las Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas, "Obligadas a llevar Contabilidad" – prescrito mediante Resolución 60 de 2014 y modificado en la Resolución 87 del mismo año – la utilidad consultada se debe registrar en la casilla No. 43 "Ingresos brutos no operacionales".

En cuanto al Formulario No. 210 "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad" – prescrito y modificado por los citados actos administrativos – la utilidad en comento se debe registrar en la casilla No. 38 "Otros (Arrendamientos, etc.)".

2. ¿Se debe dar aplicación al numeral 11 del artículo 303 del Estatuto Tributario para determinar el valor de un usufructo a título oneroso?

Los métodos previstos en el artículo 303 del Estatuto Tributario para determinar el valor de ciertos bienes y derechos, únicamente son aplicables sobre los relacionados en el artículo 302 *ibídem*, estos son, los provenientes de herencias, legados, donaciones o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal; motivo por el cual, de plano queda descartada la aplicación del artículo consultado respecto de un usufructo a título oneroso.

3. En los términos de los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario ¿La exención sobre las primeras 7.700 UVT procede respecto del valor del inmueble o respecto de cada uno de los derechos adjudicados a los herederos en común y proindiviso?

Los artículos 27 y 28 del Código Civil instauran:

"Cuando el sentido de la ley sea claro, no se desatenderá su tenor literal a pretexto de consultar su espíritu."

"Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras".

A su vez, los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario establecen:

"ARTÍCULO 307. GANANCIAS OCASIONALES EXENTAS. <Artículo modificado por el artículo 104 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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." (subrayado fuera de texto).

De modo que, procurando un adecuado empleo de las reseñadas técnicas de hermenéutica jurídica, es dable afirmar que la exención en comento únicamente procede sobre el valor del

inmueble y no respecto de cada uno de los derechos adjudicados a los herederos en común y proindiviso.

4. En los términos de los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario ¿Cómo beneficia la exención sobre las primeras 7.700 UVT de un inmueble del causante a los herederos en una sucesión a título universal?

Se entiende por sucesión a título universal, según el artículo 1008 del Código Civil, aquella en la cual *“se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto”*, a diferencia de la sucesión a título singular, en la cual *“se sucede en una o más especies o cuerpos ciertos, como tal caballo, tal casa; o en una o más especies indeterminadas de cierto género, como un caballo, tres vacas, seiscientos pesos, cuarenta hectolitros de trigo”*.

Luego, en presencia de la primera, la exención contemplada en los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario favorece a todos los herederos por igual, a menos que la adjudicación se encuentre determinada por cuotas de la masa herencial, en cuyo caso el comentado beneficio tributario asistirá en mayor proporción a quienes correlativamente cuenten con un mayor grado de participación.

5. ¿Son concurrentes las exenciones de que tratan los numerales 1 y 2 del artículo 307 del Estatuto Tributario con las señaladas en los numerales 3 y 4 de la misma norma?

El artículo 307 del Estatuto Tributario apareja:

“ARTÍCULO 307. GANANCIAS OCASIONALES EXENTAS. <Artículo modificado por el artículo 104 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> 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 fuera de texto).

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 disimiles 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.

6. ¿El vocablo “pérdidas ocasionales” contenida en el artículo 311 del Estatuto Tributario se refiere a la pérdida en la venta de activos fijos poseídos por más de dos años o se extiende a los gastos necesarios para obtener la ganancia ocasional?

Sobre el particular, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, C.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS en providencia del 19 de julio de 2012, Radicación No. 76001-23-31-000-2001-03383-01 (17962) manifestó:

“En el tema fiscal, las pérdidas procedentes están previstas expresamente en las normas tributarias. La doctrina de la Sección ha clasificado tres categorías de pérdidas fiscales de acuerdo con el ordenamiento tributario, las cuales tienen consecuencias precisas, así:

1. Las pérdidas operacionales, que son aquellas que resultan en el período gravable de los mayores costos y gastos de la actividad productora de renta, frente a los ingresos percibidos en la misma. Estas pérdidas se compensan por regla general con las rentas obtenidas por el contribuyente en los periodos gravables posteriores y están reguladas en el artículo 147 del Estatuto Tributario;

2. Las pérdidas de capital, que son aquellas que se producen sobre activos fijos que sean bienes usados en el negocio o actividad productora de la renta, siempre que hubieren ocurrido por una fuerza mayor durante el año o periodo gravable, según regulación del artículo 148 del Estatuto Tributario y,

3. La pérdida en la enajenación de activos, que se presenta cuando se enajena un bien que hace parte del activo del contribuyente por un valor inferior a su costo fiscal, incluidos los ajustes integrales por inflación que se calcularon hasta el año gravable 2006, según prescribe el artículo 90 del Estatuto Tributario.” (subrayado fuera de texto).

De manera que, en atención al antepuesto pronunciamiento jurisprudencial y conociendo que son ingresos susceptibles de constituir ganancia ocasional los provenientes de: i) “la enajenación de bienes de cualquier naturaleza, que hayan hecho parte del activo fijo del contribuyente por un término de dos años o más” (artículo 300 del Estatuto Tributario), ii) “la liquidación de una sociedad de cualquier naturaleza por el exceso del capital aportado o invertido cuando la ganancia realizada no corresponda a rentas, reservas o utilidades comerciales repartibles como dividendo o participación, siempre que la sociedad a la fecha de la liquidación haya cumplido dos o más años de existencia” (artículo 301 *ibídem*), iii) “herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal” (artículo 302 *ibídem*) y iv) “loterías, premios, rifas, apuestas y similares” , es viable aseverar que las pérdidas ocasionales – que deben restarse a las ganancias ocasionales con miras a hallar la ganancia o pérdida ocasional neta

en los términos del artículo 311 *ibídem* – corresponden a aquellas producidas en la enajenación de activos fijos.

Adicionalmente, el artículo 312 *ibídem* acentúa lo concluido al disponer:

“ARTÍCULO 312. CASOS EN LOS CUALES NO SE ACEPTAN PÉRDIDAS OCASIONALES. Para efectos de determinar la ganancia ocasional, no se aceptarán pérdidas en los siguientes casos:

- 1. En la enajenación de derechos sociales o acciones de sociedades de familia.*
- 2. En la enajenación de activos fijos, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad u otra entidad asimilada y personas naturales o sucesiones ilíquidas que sean económicamente vinculadas a la sociedad o entidad.*
- 3. En la enajenación de activos fijos, cuando la respectiva transacción tenga lugar entre una sociedad limitada o asimilada, y sus socios que sean sucesiones ilíquidas o personas naturales, el cónyuge o los parientes de los socios dentro del cuarto grado civil de consanguinidad, segundo de afinidad o único civil.”*

Por otra parte, en Oficio No. 005257 del 24 de enero de 2007, la Administración Tributaria precisó que *“la renta o la ganancia ocasional causada por la venta de bienes inmuebles por parte de contribuyentes del impuesto, se determina con base en la utilidad surgida como diferencia positiva entre el precio de enajenación y el costo fiscal del activo enajenado. Así las cosas, el precio mínimo de enajenación es el costo fiscal, el avalúo catastral o los auto-avalúos (Conceptos No. 045392 del 31 de mayo de 1996 y 096196 del 3 de octubre de 2000)”*.

7. ¿La DIAN, en su condición de autoridad doctrinaria en materia tributaria, entre otras, mantiene la tesis plasmada en el Concepto No. 071484 del 8 de agosto de 2001 acorde con la cual para que la pérdida ocasional pueda restarse de la ganancia ocasional *“deben tener como origen el mismo hecho generador”* ?

El Concepto No. 071484 del 8 de agosto de 2001 se encuentra vigente y por tanto su contenido continúa siendo oportuno.

8. ¿Se permiten descontar los gastos que tengan relación de causalidad con los ingresos constitutivos de ganancia ocasional?

Al respecto, mediante Concepto No. 071484 de 2001 al que se ha hecho referencia anteriormente, se indicó:

“Dispone el Artículo 302 del Estatuto Tributario. ‘Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados y donaciones y lo percibido como porción conyugal.’

A su vez el Artículo 303 del citado ordenamiento legal dispone que su cuantía se determina por el valor en dinero efectivamente recibido.

(...)

De las normas transcritas se infiere que el valor de la ganancia ocasional está previamente delimitado por el legislador, por lo que no es procedente afectar estos valores con costos ni gastos, pues tratándose de sucesiones el gravamen se causa sobre el valor de los bienes heredados, descontando únicamente las sumas exentas de que trata el artículo 307 del Estatuto Tributario reajustadas anualmente por el Gobierno Nacional, (...)” (subrayado fuera de texto).

9. ¿La exención tributaria advertida en el artículo 311-1 del Estatuto Tributario procede únicamente sobre la utilidad generada en la venta de la casa o apartamento de habitación, poseídos por dos años o más, o también es extensible cuando dichos bienes se hubieran poseído menos de dos años?

Si bien el artículo 311-1 del Estatuto Tributario consagra una serie de requisitos para que las primeras 7.500 UVT generadas por la venta de la casa o apartamento de habitación se consideren exentas, sin que haga mención sobre si, al momento de la enajenación, sea menester que se hubieran poseído dichos activos fijos por un periodo de dos años o más; lo cierto es que, a partir de una interpretación sistemática de la norma – apoyada en el artículo 30 del Código Civil al prescribir que “[e]l contexto de la ley servirá para ilustrar el sentido de cada una de sus partes, de manera que haya entre todas ellas la debida correspondencia y armonía” – es asequible sostener la necesidad de que los citados bienes inmuebles hubieren sido poseídos por dos años o más.

En efecto, destaca el hecho de que la norma en comento se encuentra contenida en el Capítulo III – Ganancia ocasional neta, del Título III – Ganancias ocasionales, del Libro Primero del Estatuto Tributario, de modo que, mal podría interpretarse la utilización del beneficio tributario analizado a ingresos no constitutivos de ganancia ocasional y en estricto sentido, diferentes de los provenientes de la enajenación de la casa o apartamento de habitación poseídos por un lapso de tiempo de dos años o más.

En éste sentido, es preciso recordar que “*si bien es cierto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5º del Estatuto Tributario, el impuesto de renta y su complementario de ganancias ocasionales se consideran como un solo tributo regulado en el Libro Primero del Estatuto Tributario, las bases gravables son diferentes*” ya que “*de la depuración de la renta líquida gravable objeto del impuesto sobre la renta se ocupa el Título I, al paso que la determinación de las ganancias ocasionales es tema del Título III*” como fuera manifestado en Oficio No. 106517 de 2007.

10. ¿Son concurrentes la exclusión de que trata el artículo 44 del Estatuto Tributario y la exención contemplada en el artículo 311-1 *ibídem* ?

La Administración Tributaria, en Concepto No. 057623 del 12 de septiembre de 2003 expresó:

“(…) en los artículos 44 y 399 del mismo Estatuto se establece que una parte de la ganancia obtenida en la enajenación de la casa o apartamento de habitación del contribuyente no causa impuesto de renta ni ganancia ocasional y, en consecuencia, no está sujeta a retención en la fuente a título del mismo impuesto. (...)

(...)

Sin embargo, el artículo 12 de la Ley 788 de 2002 limitó el beneficio consagrado en el artículo 44 del Estatuto Tributario, entre otros, al 70% por el año gravable de 2003; al 50% por el 2004; al 20% por el 2005 y al 0% desde el 2006.

En consecuencia, por ejemplo, si la casa o apartamento de habitación del contribuyente que se enajenan en el año 2003 fueron adquiridos durante el año 1979, no se causará impuesto de renta ni ganancia ocasional por su enajenación sobre el 80% de la utilidad, pero limitada para el año gravable de 2003 a un 70% de ese 80%. Para el año gravable 2004 la limitación será del 50% de ese 80%; para el año gravable 2005, el 20% del mismo 80%. Finalmente, en el año 2006 y años subsiguientes dicho beneficio será 0%." (sic) (subrayado fuera de texto).

Así pues, en la actualidad, la venta de la casa o apartamento de habitación, poseídos por dos años o más, tan solo aprovecha la ventaja señalada en el artículo 311-1 del Estatuto Tributario.

11. ¿Cómo se registra en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2013, en el caso de una persona natural, la entrada de un inmueble en sus activos con ocasión de una herencia y su enajenación en el mismo año gravable?

En cuanto al ingreso producto del inmueble recibido por herencia:

En el Formulario No. 110 "Declaración de Renta y Complementarios o de Ingresos y Patrimonio para las Personas Jurídicas y Asimiladas y Personas Naturales y Asimiladas, Obligadas a llevar Contabilidad" la utilidad se debe registrar en la casilla No. 65 "Ingresos por ganancias ocasionales".

En el Formulario No. 210 "Declaración de Renta y Complementarios Personas Naturales y Asimiladas No Obligadas a llevar Contabilidad" la utilidad se debe registrar en la casilla No. 67 o 68 según si el ingreso se obtuvo en el país o en el extranjero.

En cuanto a los ingresos originados por la venta del inmueble, estos se deben registrar acorde como fuera absuelto el primer interrogante.

En los anteriores términos se resuelve su consulta y cordialmente le informamos que tanto la normatividad en materia tributaria, aduanera y cambiaria, como los conceptos emitidos por la Dirección de Gestión Jurídica en estas materias pueden consultarse directamente en nuestra base de datos jurídica ingresando a la página electrónica de la DIAN: <http://www.dian.gov.co> siguiendo los iconos: "Normatividad" – "Técnica" y seleccionando los vínculos "doctrina" y "Dirección de Gestión Jurídica".

Atentamente,


YUMER YOEL AGUILAR VARGAS
Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina

P/ARC

SIN ANEXOS