**OFICIO Nº 006720**

**19-03-2019**

**DIAN**

Subdirección de Gestión Normativa y Doctrina

Bogotá, D.C.

100202208 – 000650

**Ref:** Radicado 100007956 del 05/02/2019

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Tema** |  |  | Impuesto sobre la Renta y Complementarios  Impuesto sobre la renta y complementarios |
| **Descriptores** |  |  | Ganancia Ocasional  Ingreso Constitutivo de Ganancia Ocasional  INGRESO CONSTITUTIVO DE RENTA  Ingreso Gravable  Costo de los Activos Fijos |
| **Fuentes formales** |  |  | Artículos 7, 90, 261, 262, 267, 277, 302 y 303 del Estatuto Tributario. |

Cordial saludo, Sr. Osorio:

De conformidad con el artículo 20 del Decreto 4048 es función de esta Subdirección absolver de modo general las consultas escritas que se formulen sobre interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional, aduaneras y cambiarias en lo de competencia de esta entidad.

Se debe explicar que las facultades de esta dependencia se concretan en la interpretación de las normas atrás mencionadas, razón por la cual no corresponde en ejercicio de dichas funciones prestar asesoría específica para atender casos particulares, ni juzgar, calificar, avalar o atender procesos o procedimientos que son tramitados ante otras entidades o dependencias, ni examinar las decisiones tomadas en las mismas, menos confirmar, validar o aprobar las interpretaciones que realicen los contribuyentes sobre las disposiciones normativas dentro de actuaciones administrativas específicas.

En igual sentido, los conceptos que se emiten por este despacho tienen como fundamento las circunstancias presentadas en las consultas y buscan atender los supuestos de hecho y de derecho expuestos en estas en forma general; por ello, se recomienda que la lectura del mismo se haga en forma integral para la comprensión de su alcance, el cual no debe extenderse a situaciones diferentes a las planteadas y estudiadas.

En este contexto se atenderán las solicitudes en sentido general para señalar las normas que regulan la causación de ingresos en el impuesto sobre la renta y complementarios y ganancias ocasionales. En complemento, se indicará la norma normatividad relacionada con la enajenación de bienes inmuebles contenida en la Ley 1943 de 2018. Establecido lo anterior, corresponde al contribuyente revisar las normas aplicables de acuerdo con el negocio u operación que esté celebrando y valorar los bienes de acuerdo con las reglas contenidas en las disposiciones; habida cuenta que no es posible señalar en forma particular el procedimiento que le corresponde seguir para los casos hipotéticos planteados en la consulta.; en tanto, una actuación de esta naturaleza constituye una asesoría de tipo particular que no es de competencia de esta entidad.

Así las cosas, y teniendo en cuenta el contenido de los soportes de la petición se considera oportuno transcribir las normas del Estatuto Tributario que regulan los temas mencionados

1.- Sobre el patrimonio y la valoración de los activos que lo conforman se debe tener en cuenta las siguientes disposiciones:

**Estatuto Tributario:**

***“ARTÍCULO 261. PATRIMONIO BRUTO.****<Fuente original compilada: L. 9/83 Art. 38>* *El patrimonio bruto está constituido por el total de los bienes y derechos apreciables en dinero poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable.*

*<Inciso modificado por el artículo 30 de la Ley 1739 de 2014. El nuevo texto es el siguiente:> Para los contribuyentes con residencia o domicilio en Colombia, excepto las sucursales de sociedades extranjeras y los establecimientos permanentes, el patrimonio bruto incluye los bienes poseídos en el exterior. Las personas naturales, nacionales o extranjeras, que tengan residencia en el país, y las sucesiones ilíquidas de causantes con residencia en el país en el momento de su muerte, incluirán tales bienes a partir del año gravable en que adquieran la residencia fiscal en Colombia.*

***PARÁGRAFO 1o.****<Parágrafo adicionado por el artículo 113 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo establecido en este estatuto, se entenderá como activo los recursos controlados por la entidad como resultado de eventos pasados y de los cuales se espera que fluyan beneficios económicos futuros para la entidad. No integran el patrimonio bruto los activos contingentes de conformidad con la técnica contable, ni el activo por impuesto diferido, ni las operaciones de cobertura y de derivados por los ajustes de medición a valor razonable.*

***ARTÍCULO 262. QUÉ SON DERECHOS APRECIABLES EN DINERO.****Son derechos apreciables en dinero, los reales y personales, en cuanto sean susceptibles de ser utilizados en cualquier forma para la obtención de una renta.”*

2.- A su vez los bienes inmuebles en forma general se valoran de acuerdo con las disposiciones contenidas en los artículos [267](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=342) y [277](https://www.ceta.org.co/html/vista_de_un_articulo.asp?Norma=354) del Estatuto Tributario.

***“ARTÍCULO 267. REGLA GENERAL PARA LA VALORACIÓN PATRIMONIAL DE LOS ACTIVOS.****<Artículo modificado por el artículo 114 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El valor de los bienes o derechos apreciables en dinero poseídos en el último día del año o período gravable, estará constituido por su costo fiscal, de conformidad con lo dispuesto en las normas del Título I de este Libro, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.*

*A partir del año gravable 2007, la determinación del valor patrimonial de los activos no monetarios, incluidos los inmuebles, que hayan sido objeto de ajustes por inflación, se realizará con base en el costo ajustado de dichos activos a 31 de diciembre de 2006, salvo las normas especiales consagradas en los artículos siguientes.*

***ARTÍCULO 277. VALOR PATRIMONIAL DE LOS INMUEBLES.****<Artículo modificado por el artículo 20 de la Ley 1111 de 2006> Los contribuyentes obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el costo fiscal, determinado de acuerdo con lo dispuesto en los Capítulos I y III del Título II del Libro I de este Estatuto y en el artículo 65 de la Ley 75 de 1986.*

*Los contribuyentes no obligados a llevar libros de contabilidad deben declarar los inmuebles por el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el autoavalúo o el avalúo catastral actualizado al final del ejercicio, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 72 y 73 de este Estatuto. Las construcciones o mejoras no incorporadas para efectos del avalúo o el costo fiscal del respectivo inmueble deben ser declaradas por separado.*

*Lo previsto en este artículo se aplicará sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 90-2 de este Estatuto.”*

3.- En cuanto al tema de sucesiones y la ganancia ocasional que deriva de estas, debe tener en cuenta los siguientes artículos del Estatuto Tributario y demás normas concordantes con los mismos.

***“ARTÍCULO 7o. LAS PERSONAS NATURALES ESTÁN SOMETIDAS AL IMPUESTO.****<Fuente original compilada: D. 2053/74 Art. 3o.> Las personas naturales y las sucesiones ilíquidas están sometidas al impuesto sobre la renta y complementarios.*

*La sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la cual se ejecutorie la sentencia aprobatoria de la participación o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el Decreto Extraordinario 902 de 1988.*

***ARTÍCULO 302. ORIGEN.****<Artículo modificado por el artículo 102 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Se consideran ganancias ocasionales para los contribuyentes sometidos a este impuesto, las provenientes de herencias, legados, donaciones, o cualquier otro acto jurídico celebrado inter vivos a título gratuito, y lo percibido como porción conyugal.*

***ARTÍCULO 303. CÓMO SE DETERMINA SU VALOR.****<Artículo modificado por el artículo 103 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> El valor de los bienes y derechos que se tendrá en cuenta para efectos de determinar la base gravable del impuesto a las ganancias ocasionales a las que se refiere el artículo 302 de este Estatuto será el valor que tengan dichos bienes y derechos 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. En el caso de los bienes y derechos que se relacionan a continuación, el valor se determinará de conformidad con las siguientes reglas:*

*1. El valor de las sumas dinerarias será el de su valor nominal.*

*2. El valor del oro y demás metales preciosos será al valor comercial de tales bienes.*

*3. El valor de los vehículos automotores será el del avalúo comercial que fije anualmente el Ministerio de Transporte mediante resolución.*

*4. 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.*

*5. El valor de los créditos será el determinado de conformidad con lo establecido en el artículo 270 de este Estatuto.*

*6. El valor de los bienes y créditos en monedas extranjeras será su valor comercial, expresado en moneda nacional, de acuerdo con la tasa oficial de cambio que haya regido el último día hábil del año inmediatamente anterior al de liquidación de la sucesión o al de perfeccionamiento del acto de donación o del acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso.*

*7. El valor de los títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables que generan intereses y rendimientos financieros será el determinado de conformidad con el artículo 271 de este Estatuto.*

*8. El valor de los derechos fiduciarios será el 80% del valor determinado de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 271-1 de este Estatuto.*

*9. El valor de los inmuebles será el determinado de conformidad con el artículo 277 de este Estatuto.*

*10. El valor de las rentas o pagos periódicos que provengan de fideicomisos, trust, fundaciones de interés privado y otros vehículos semejantes o asimilables, establecidos en Colombia o en el exterior, a favor de personas naturales residentes en el país será el valor total de las respectivas rentas o pagos periódicos.*

*11. 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 disposiciones consagradas en este artículo, 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 disposiciones consagradas en este artículo. El valor del derecho de nuda propiedad será la diferencia entre el valor del derecho de usufructo y el valor total de los bienes, determinado de acuerdo con las disposiciones consagradas en este artículo.*

***PARÁGRAFO 1o.****En el caso de las rentas y pagos periódicos a los que se refiere el numeral 11 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causará el último día del año o período gravable en el que dichas rentas sean exigibles por parte del contribuyente*

***PARÁGRAFO 2o.****En el caso del derecho de usufructo temporal al que se refiere el numeral 12 del presente artículo, el impuesto a las ganancias ocasionales se causará el último día del año o período gravable, sobre el 5% del valor del bien entregado en usufructo, de acuerdo con lo consagrado en el mencionado numeral.*

***PARÁGRAFO 3o.****No se generarán ganancias ocasionales con ocasión de la consolidación del usufructo en el nudo propietario.*

***PARÁGRAFO 4o.****El valor de los bienes y derechos que el causante, donante o transferente, según el caso haya adquirido durante el mismo año o período gravable en el que se liquida la sucesión o se perfecciona el acto de donación o el acto jurídico inter vivos celebrado a título gratuito, según el caso, será su valor de adquisición.*

***ARTÍCULO 793. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.****<Fuente original compilada: L. 52/77 Art. 3o.> <Inciso modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000> Responden con el contribuyente por el pago del tributo:*

*a. Los herederos y los legatarios, por las obligaciones del causante y de la sucesión ilíquida, a prorrata de sus respectivas cuotas hereditarias o legados y sin perjuicio del beneficio de inventario;*

*b.* *<Literal modificado por el Inciso Final del Parágrafo 2o. del Artículo 51 de la Ley 633 de 2000> Los socios de sociedades disueltas hasta concurrencia del valor recibido en la liquidación social, sin perjuicio de lo previsto en el artículo siguiente.*

*c. La sociedad absorbente respecto de las obligaciones tributarias incluidas en el aporte de la absorbida;*

*d. Las sociedades subordinadas, solidariamente entre sí y con su matriz domiciliada en el exterior que no tenga sucursal en el país, por las obligaciones de esta;*

*e. Los titulares del respectivo patrimonio asociados o copartícipes, solidariamente entre sí, por las obligaciones de los entes colectivos sin personalidad jurídica.*

*f. <Literal adicionado por el artículo 82 de la Ley 6 de 1992. El nuevo texto es el siguiente:> Los terceros que se comprometan a cancelar obligaciones del deudor.*

***ARTÍCULO 844. EN LOS PROCESOS DE SUCESIÓN.****<Ajuste de las cifras en valores absolutos en términos de UVT por el artículo 51 de la Ley 1111 de 2006. Los funcionarios ante quienes se adelanten o tramiten sucesiones, cuando la cuantía de los bienes sea superior a 700 UVT deberán informar previamente a la partición el nombre del causante y el avalúo o valor de los bienes.*

*Si dentro de los veinte (20) días siguientes a la comunicación, la Administración de Impuestos no se ha hecho parte, el funcionario podrá continuar con los trámites correspondientes.*

*Los herederos, asignatarios o legatarios podrán solicitar acuerdo de pago por las deudas fiscales de la sucesión. En la Resolución que apruebe el acuerdo de pago se autorizará al funcionario para que proceda a tramitar la partición de los bienes, sin el requisito del pago total de las deudas.”*

4.- En lo relacionado con la Ley de Financiamiento resulta pertinente señalar que el artículo 53 de la Ley 1943 de 2018 modificó el artículo 90 del Estatuto Tributario y dispuso:

***“ARTÍCULO 53.****Modifíquese el artículo 90 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:*

***Artículo 90. Determinación de la renta bruta en la enajenación de activos y valor comercial en operaciones sobre bienes y servicios.****La renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, está constituida por la diferencia entre el precio de la enajenación y el costo del activo o activos enajenados.*

*Cuando se trate de activos fijos depreciables, la utilidad que resulta al momento de la enajenación deberá imputarse, en primer término, a la renta líquida por recuperación de deducciones, depreciaciones o amortizaciones; el saldo de la utilidad constituye renta o ganancia ocasional, según el caso.*

*El precio de la enajenación es el valor comercial realizado en dinero o en especie. Para estos efectos será parte del precio el valor comercial de las especies recibidas.*

*Se tiene por valor comercial el señalado por las partes, el cual deberá corresponder al precio comercial promedio para bienes de la misma especie, en la fecha de su enajenación. Esta previsión también resulta aplicable a los servicios.*

*En el caso de bienes raíces, además de lo previsto en esta disposición, no se aceptará un precio inferior al costo, al avalúo catastral ni al autoavalúo, sin perjuicio de la posibilidad de un valor comercial superior. En los casos en que existan listas de precios, bases de datos, ofertas o cualquier otro mecanismo que permita determinar el valor comercial de los bienes raíces enajenados o transferidos, los contribuyentes deberán remitirse a los mismos. Del mismo modo, el valor de los inmuebles estará conformado por todas las sumas pagadas para su adquisición, así se convengan o facturen por fuera de la escritura o correspondan a bienes o servicios accesorios a la adquisición del bien, tales como aportes, mejoras, construcciones, intermediación o cualquier otro concepto.*

*En la escritura pública de enajenación o declaración de construcción las partes deberán declarar, bajo la gravedad de juramento, que el precio incluido en la escritura es real y no ha sido objeto de pactos privados en los que se señale un valor diferente; en caso de que tales pactos existan, deberá informarse el precio convenido en ellos. En la misma escritura se debe declarar que no existen sumas que se hayan convenido o facturado por fuera de la misma o, de lo contrario, deberá manifestarse su valor. Sin las referidas declaraciones, tanto el impuesto sobre la renta, como la ganancia ocasional, el impuesto de registro, los derechos de registro y los derechos notariales, serán liquidados sobre una base equivalente a cuatro veces el valor incluido en la escritura, sin perjuicio de la obligación del notario de reportar la irregularidad a las autoridades de impuestos para lo de su competencia y sin perjuicio de las facultades de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) para determinar el valor real de la transacción.*

*Los inmuebles adquiridos a través de fondos, fiducias, esquemas de promoción inmobiliaria o semejantes, quedarán sometidos a lo previsto en esta disposición. Para el efecto, los beneficiarios de las unidades inmobiliarias serán considerados como adquirentes de los bienes raíces, en relación con los cuales deberá declararse su valor de mercado.*

*A partir del 1 de enero de 2019, no serán constitutivos de costo de los bienes raíces aquellas sumas que no se hayan desembolsado a través de entidades financieras.*

*Cuando el valor asignado por las partes difiera notoriamente del valor comercial de los bienes o servicios en la fecha de su enajenación o prestación, conforme a lo dispuesto en este artículo, el funcionario que esté adelantando el proceso de fiscalización respectivo, podrá rechazarlos para los efectos impositivos y señalar un precio de enajenación acorde con la naturaleza, condiciones y estado de los activos; atendiendo a los datos estadísticos producidos por la Dirección General de Impuestos Nacionales, por el Departamento Nacional de Estadística, por el Banco de la República u otras entidades afines. Su aplicación y discusión se hará dentro del mismo proceso.*

*Se entiende que el valor asignado por las partes difiere notoriamente del promedio vigente, cuando se aparte en más de un quince por ciento (15%) de los precios establecidos en el comercio para los bienes o servicios de la misma especie y calidad, en la fecha de enajenación o prestación, teniendo en cuenta la naturaleza, condiciones y estado de los activos y servicios.*

*Sin perjuicio de lo previsto en este artículo, cuando el activo enajenado sean acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), salvo prueba en contrario, se presume que el precio de enajenación no puede ser inferior al valor intrínseco incrementado en un 30%. Lo anterior sin perjuicio de la facultad fiscalizadora de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), en virtud de la cual podrá acudir a los métodos de valoración técnicamente aceptados, como el de flujos descontados a valor presente o el de múltiplos de EBITDA.*

*El mismo tratamiento previsto en el inciso anterior será aplicable a la enajenación de derechos en vehículos de inversión tales como fiducias mercantiles o fondos de inversión colectiva cuyos activos correspondan a acciones o cuotas de interés social de sociedades o entidades nacionales que no coticen en la Bolsa de Valores de Colombia o una de reconocida idoneidad internacional según lo determine la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN).”*

Como se observa en la parte inicial de la norma transcrita se está regulando la renta bruta o la pérdida proveniente de la enajenación de activos a cualquier título, inciso en el cual se debe entender el término enajenación en su sentido natural y obvio; es decir, como aquella actuación por medio de la cual se transfiere la propiedad de un bien sin importar el modo o si es a título oneroso o gratuito.

No debe perderse de vista que la sucesión es un acto de trasmisión de bienes y derechos y, por ende, un modo de adquirir la propiedad; es decir, por medio de esta figura se transfiere la propiedad. En este contexto, el valor de los bienes inmuebles que hagan parte de una sucesión se determina de acuerdo con el 277 del Estatuto Tributario que coinciden en que será el mayor valor entre el costo de adquisición, el costo fiscal, el avalúo catastral o el autoavalúo.

5.- En lo relacionado con la cesión de derechos, debe diferenciarse entre la venta de derechos herenciales a título particular como un negocio independiente de la liquidación de la herencia. Por tanto, si se trata de una venta de derechos herenciales, el ingreso se entiende realizado de acuerdo con las reglas de causación de los ingresos. Esto trae como efecto que el vendedor al percibir ingresos por la venta de sus derechos obtiene ingresos gravados de acuerdo las reglas generales de estos.

Otra cosa muy diferente es la calidad de heredero que tenga o ejerza en el proceso de liquidación de la herencia quien compra los derechos herenciales, habida cuenta que de acuerdo con el artículo 7 del Estatuto Tributario, la sucesión se entiende liquidada en la fecha de ejecutoria de la sentencia aprobatoria de la partición o en la fecha que se autorice la escritura pública.

En todos los casos, debe tenerse en cuenta las particularidades de los negocios, lo dispuesto en el artículo 302 y ss. del Estatuto Tributario y la normatividad del código civil en los artículos 1967 y 1968 sobre la cesión de derechos de herencia. Sobre este y otros temas relacionados se remite el Oficio 033637 de 20 de noviembre de 2018, con el cual se atendieron interrogantes similares.

Atentamente,

**LORENZO CASTILLO BARVO**

Subdirector de Gestión Normativa y Doctrina (E)

Dirección de Gestión Jurídica UAE – DIAN