



Radicado: 11001-03-27-000-2022-00064-00 (27244)
Demandante: Beatriz Elena Villegas de Bedout
FALLO

**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERO PONENTE: MILTON CHAVES GARCÍA

Bogotá D.C., once (11) de julio de de dos mil veinticuatro (2024)

Referencia: Nulidad Simple
Radicación: 11001-03-27-000-2022-00064-00 (27244)
Demandante: BEATRIZ ELENA VILLEGAS DE BEDOUT
Demandado: DIAN

Temas: Ganancia ocasional. Renuncia a gananciales.

SENTENCIA DE ÚNICA INSTANCIA

La Sala dicta sentencia anticipada dentro del medio de control de nulidad promovido por la demandante contra los Oficios 6184 de 12 de marzo de 2019 y 18982 [018982] de 23 de julio de 2019, expedidos por la DIAN. Los actos acusados son los siguientes:

1. Oficio 6184 del 12 de marzo de 2019

(...)

De acuerdo con lo explicado se atenderán los diferentes temas en forma general y en lo de nuestras competencias tributarias, sobre ganancias ocasionales de acuerdo con las normas del Estatuto Tributario.

1. En la liquidación de la sociedad conyugal se debe identificar la renuncia a gananciales como una operación que al ser gratuita genera ingresos por ganancias ocasionales obtenidos con motivo de la liquidación de la sociedad conyugal, la cual es una actuación que es de la esfera de responsabilidad de las partes intervinientes.

Las normas pertinentes del Estatuto Tributario disponen:

Artículo 302. Origen. (...)

Artículo 303. Cómo se determina su valor (...).

2. En lo relacionado con la Ley de Financiamiento, última reforma al Estatuto Tributario 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. (...)

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.

Debe tenerse en cuenta que la renuncia a gananciales para su asignación al otro cónyuge es un acto de transferencia de bienes y/o derechos y, por ende, un modo



de adquirir la propiedad; es decir, por medio de esta figura se transfiere la propiedad.

3. En forma particular y teniendo en cuenta la pregunta realizada en la consulta, corresponde precisar que de acuerdo con el diseño del formato para la declaración de renta según la reforma tributaria contenida en la Ley 1819 de 2016, y la siguiente Ley de financiamiento Ley 1943 de 2018, las ganancias ocasionales recibidas con ocasión de la renuncia de gananciales del otro cónyuge en la liquidación de la sociedad conyugal, no se incluyen en ninguna cédula, sino en la sección correspondiente a ganancias ocasionales. Toda vez que esta clase de ingresos no fueron incluidos en ninguna de las cédulas y tienen su agregado en particular en los respectivos formatos.

4. Por otra parte, revisada la doctrina anterior en lo relacionado con el tema se encontró que se presentó una imprecisión en el oficio 128286 de 6 abril de 2001; en el cual se señaló como tesis que: “en el evento de renuncia a gananciales en favor de otro cónyuge se tratará como un ingreso constitutivo de renta el valor patrimonial neto recibido”.

Lo anterior, se explica porque la afirmación contenida en el oficio referido no tuvo en cuenta que la renuncia es un acto jurídico inter vivos de disposición de bienes o derechos y tiene naturaleza similar a la de una donación de acuerdo con la definición de donación del Código Civil Colombiano.

Artículo 1443. Definición de donación entre vivos (...)

En consecuencia, al entenderse la renuncia de gananciales como una donación o en su defecto como un acto jurídico inter vivos de disposición de bienes o derechos a título gratuito, los ingresos que perciba el donatario o la parte beneficiaria del acto celebrado se consideran ganancia ocasional de acuerdo con el artículo 302 del Estatuto Tributario y se encuentran gravadas con el impuesto a las ganancias ocasionales.

Por lo explicado se revoca el Concepto 28286 de 6 de abril de 2001 y se ordena la publicación del presente concepto.

En los anteriores términos se absuelve 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 nuestras bases de datos jurídicas ingresando a la página electrónica de la DIAN (...).

2. Oficio 18982 del 23 de julio de 2019

“Mediante escrito radicado 100037618 del 8 de junio de 2019 esta Subdirección recibió la consulta por medio de la que se solicita resolver las siguientes inquietudes:

(...)

4. Se solicita la reconsideración del Oficio 250-006184 del 12 de marzo de 2019, donde se establece que la renuncia a gananciales significa una ganancia ocasional.

(...)

En atención a la consulta, se procede a analizar las siguientes consideraciones:

(...)

IV) Tratamiento tributario de la renuncia a gananciales:

Respuesta 4: Este despacho confirma la posición del Oficio 250-006184 del 12 de marzo de 2019, en el que se concluye:



“En consecuencia, al entenderse la renuncia de gananciales como una donación o en su defecto como un acto jurídico inter vivos de disposición de bienes o derechos a título gratuito, los ingresos que perciba el donatario o la parte beneficiaria del acto celebrado se consideran ganancia ocasional de acuerdo con el artículo 302 del Estatuto Tributario y se encuentran gravadas con el impuesto a las ganancias ocasionales”

Aunque en este mismo pronunciamiento se aclaró que la tesis del Oficio 0128286 del 6 de abril de 2001 es errada, ya que el valor recibido con ocasión a la renuncia a gananciales no debe considerarse un ingreso constitutivo de renta. No obstante, esto no significa que tampoco se configure una ganancia ocasional, como lo sugiere el consultante con base en el artículo 47 del E.T.

En primer lugar, se explica que los gananciales son los bienes y derechos adquiridos durante el matrimonio que, tras la disolución de la sociedad conyugal, son repartidos en partes iguales a los cónyuges.

De acuerdo al artículo 1775 del Código Civil (“C.C.”) cualquiera de los cónyuges podrá renunciar a los gananciales, de forma que su propiedad es transferida al otro; por lo tanto, este acto inter vivos, similar a la donación, se considera ganancia ocasional.

Lo anterior se fundamenta en que los gananciales corresponden únicamente a los bienes y derechos que son asignados a cada cónyuge por disposición legal. Al renunciar a los mismos, se constituye a favor del otro cónyuge un ingreso que no conserva la naturaleza de ganancial, pues no es lo que inicialmente le corresponde en virtud del vínculo matrimonial que se disuelve.

En este sentido, se evidencia que los gananciales se originan por expreso señalamiento de la ley, mientras que el ingreso que percibe uno de los cónyuges por el monto de bienes y derechos que el otro ha desistido, nace de la voluntad de quien renuncia a ellos y la parte que los acepta como un ingreso adicional y diferente al que se la ley le ha asignado. Por ende, dicho ingreso incrementa el patrimonio y no la masa de gananciales.

Así las cosas, se concluye que lo percibido por concepto de gananciales no constituye ganancia ocasional, tal como lo indica el artículo 47 del E.T.; sin embargo, cuando cualquiera de los cónyuges manifiesta su renuncia, estos bienes y derechos son transferidos como un ingreso que se grava como ganancia ocasional.

(...).”

DEMANDA

BEATRIZ VILLEGAS DE BEDOUT, en ejercicio del medio de control previsto en el artículo 137 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (CPACA), pidió la nulidad de los Oficios 0250 (006184) del 12 de marzo de 2019 y 1820 (018983) del 23 de julio de 2019, expedidos por la DIAN, en los siguientes términos:

PRIMERA: Que se declare la nulidad del Oficio 0250 [006184] del 12 de marzo de 2019.

SEGUNDA: Que se declare la nulidad del Oficio 1820 [018982] del 23 de julio de 2019.

CONSECUENCIAL: Que se declare que una debida interpretación de los artículos 43 (sic) y 302 del ET permite concluir que la renuncia de gananciales no genera



un ingreso gravado para el cónyuge que acrece su participación en la masa universal.

La demandante indicó como normas violadas, las siguientes:

- Artículos 47 y 302 del Estatuto Tributario.
- Artículos 27, 1451 y 1732 del Código Civil (CC).

El concepto de la violación se sintetiza así:

1. Interpretación errónea de los artículos 47 y 302 del Estatuto Tributario. La interpretación de la DIAN desconoce que la renuncia a gananciales no genera un ingreso gravado con ganancia ocasional. Así lo dispone el artículo 47 del ET, cuando indica que solo será gravada la porción conyugal. De modo que no es válida una interpretación diferente al tenor literal del artículo 47 del ET, dada la claridad de su texto, como lo prevé el artículo 27 del CC.

Con base en el artículo 47 del ET, la DIAN debió concluir que todos los bienes que sean adjudicados a un cónyuge como gananciales no generan ningún ingreso gravado para éste. Lo anterior, porque los gananciales no solo son el 50% que por ley pertenece a cada uno de los cónyuges al momento de la disolución de la sociedad conyugal, sino toda la masa patrimonial (activos y pasivos sociales) que se divide según el acuerdo entre los cónyuges, sin que la renuncia de uno de ellos conlleve una transferencia de bienes a título gratuito a favor del otro.

La renuncia a gananciales no se asimila a una donación en la que se requiere consensualidad, porque en la liquidación de la sociedad conyugal se aplican las mismas reglas que en materia de sucesiones, como lo prevé el artículo 1732 del CC. De modo que se aplica el artículo 1451 ibidem, esto es, que no dona quien repudia una herencia, sino que simplemente ejerce una facultad de renuncia, como lo ha dicho la Corte Suprema de Justicia, en el sentido de que la renuncia no conlleva una transferencia de bienes.

Entonces, en los conceptos de la DIAN se incurre en dos interpretaciones erróneas que conducen a la nulidad de tales actos: la primera, que sólo constituyen gananciales el 50% de los derechos sociales, cuando lo cierto es que son los gananciales la totalidad del patrimonio social y la segunda, que la renuncia comporta un acto de transferencia de bienes a título gratuito asimilable a una donación de un cónyuge al otro.

Por auto de 12 de febrero de 2024 se negó la suspensión provisional de los efectos de los actos demandados.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La oposición de la **DIAN** a las pretensiones de la demanda se resume de la siguiente manera¹:

En los conceptos enjuiciados no existe transgresión a las normas superiores porque los gananciales son únicamente los bienes y derechos que son asignados a cada cónyuge cuando se disuelve la sociedad conyugal y que no se encuentran gravados en los términos del artículo 47 del E. Todo lo que supera esa proporción original (50%)

¹ Índice 21, Samai.



y que se deriva de la renuncia de uno de ellos en favor del otro no conserva la naturaleza de gananciales.

Los conceptos no desconocen el artículo 1775 del CC, sobre renuncia a gananciales. Esta renuncia sí se asemeja a una donación entre cónyuges o, en su defecto, a un acto jurídico entre vivos de disposición de bienes a título gratuito y, por ende, están gravados con el impuesto sobre la ganancia ocasional, como lo prevé el artículo 302 del ET, porque representa un incremento patrimonial en cabeza del cónyuge beneficiado con la renuncia del otro.

De manera que, contrario a lo afirmado por la demandante, la DIAN no desconoció la interpretación literal y sistemática de las normas del Estatuto Tributario. Aceptar el criterio de la demandante deja sin efecto lo previsto en el artículo 302 del ET, frente a los efectos atribuibles a los actos jurídicos entre vivos a título gratuito. De ahí que las pretensiones deban negarse.

INTERVENCIONES

El **Centro de Estudios Tributarios de Antioquia - CETA** pidió que se anulen los conceptos por los siguientes motivos²:

Los actos demandados interpretan erróneamente el artículo 47 del ET, pues todo lo que recibe un cónyuge del otro a título de gananciales no está gravado. Además, desconocen que la renuncia a gananciales no tiene cabida en los supuestos del artículo 302 del ET, pues no es asimilable a una donación.

En efecto, los gananciales surgen al momento de la disolución de la sociedad conyugal y son el fruto del trabajo mancomunado de los cónyuges a quienes se les adjudican en la liquidación y que pueden renunciarse en ejercicio de un acto unilateral, sin acuerdo de voluntades, lo que aleja dicho acto de ser asimilable a una donación, en donde, además, se requiere de insinuación, en los términos del artículo 1741 del CC.

La postura de la DIAN conlleva una transgresión del principio de legalidad tributaria pues da al hecho generador del impuesto de ganancias ocasionales (artículo 302 del ET) un alcance que éste no contempla y por analogía asimila la renuncia a gananciales a una donación, a pesar de que tal asimilación no tiene cabida.

Finalmente, el CETA solicitó que la declaratoria de nulidad se haga extensiva al Oficio 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022, que la DIAN emitió en el mismo sentido de los actos demandados.

El **Instituto Colombiano de Derecho Tributario y Aduanero - ICDT** pidió anular los conceptos demandados por lo siguiente³:

Los actos demandados desconocen lo previsto en el artículo 47 del ET. Esta norma señala que los gananciales no están gravados con ganancia ocasional. No es válido que la DIAN limite los gananciales al 50%, pues estos son los activos que constituyen el patrimonio común de la sociedad conyugal.

En el mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia ha definido los gananciales como los bienes del haber de la sociedad conyugal y derechos universales que,

² Índice 18, Samai.

³ Índice 19, Samai.



independiente de la forma en que sean repartidos a la liquidación, no pierden su carácter de gananciales ni su tratamiento tributario.

La renuncia a gananciales no conlleva una transferencia de bienes o derechos de un contribuyente a otro, porque durante la sociedad conyugal, los cónyuges únicamente tienen una expectativa de gananciales, pero no son titulares de un derecho cierto sobre los activos. Tan es así que el artículo 8 de la Ley 54 de 1990 establece que el derecho a reclamarlos prescribe en un año a partir de la separación, lo que denota que existe una adjudicación más no un acto jurídico celebrado a título gratuito, que se enmarque dentro del artículo 302 del ET.

No puede asimilarse la renuncia a gananciales a una donación pues en ésta existe un acuerdo de voluntades, en tanto que la renuncia no requiere de la voluntad de quien recibe los activos sociales ni comporta una transmisión de bienes. Solo es producto del ejercicio de una facultad de no acceder a activos comunes, con lo cual se reitera el carácter de no gravados de los gananciales a los cuales se renuncia.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **actora** reiteró los argumentos de la demanda y solicitó que sean atendidos los conceptos emitidos por el ICDT y el CETA, en cuanto los gananciales son una masa universal conformada por los bienes sociales de cada uno de los cónyuges y no una determinada cuota individualmente considerada. Aunque existe una forma habitual de repartición, ésta puede ser modificada por voluntad de las partes, sin que se desnaturalice su denominación de gananciales cuando pasa a acrecentar la participación de uno de los cónyuges en la masa universal⁴.

La **DIAN** reiteró, en esencia, lo expuesto en la contestación de la demanda⁵.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Cuestión previa. La demandante pretende la nulidad total de los Oficios DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019 y 18982 del 23 de julio de 2019. Sin embargo, como el concepto de la violación se refiere exclusivamente al tratamiento de la renuncia a gananciales y su sujeción al impuesto de ganancias ocasionales y el **Oficio 18982 de 2019** también se refiere asuntos que no tienen relación con los argumentos de la actora⁶, la Sala analiza la legalidad del Oficio DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019 y del Oficio 18982 del 23 de julio de 2019 -en los apartes transcritos al inicio de esta providencia, relativos a la sujeción de la renuncia a gananciales al impuesto de ganancias ocasionales-.

Adicionalmente, acepta la solicitud del CETA de analizar la legalidad del **Oficio DIAN 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022**, pues se limita a reiterar los oficios demandados. Lo anterior, por unidad normativa, con el objeto de realizar un debido juicio de legalidad, garantizar la coherencia del orden normativo y la tutela judicial efectiva⁷.

⁴ Índice 36, Samai.

⁵ Índice 34, Samai.

⁶ En efecto, el **Oficio 1820 (018982) del 23 de julio de 2019**, la DIAN absuelve múltiples consultas, entre ellas, el tratamiento de las indemnizaciones por seguro de vida, en los términos del artículo 303-1 del ET, así como el de los seguros educativos, ciertas deducciones aplicables a los trabajadores independientes para la determinación del impuesto sobre la renta y el alcance del numeral 5 del artículo 307 del ET, sobre la exención del impuesto de ganancias ocasionales para los libros, ropas y utensilios de uso personal y mobiliario de la casa del causante.

⁷ Sentencia de 7 de septiembre de 2023, exp 27103 C.P. Milton Chaves García.



El Oficio DIAN 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022 dispone lo siguiente:

“Mediante el radicado de la referencia, la peticionaria formula unos interrogantes relacionados con el tratamiento tributario de los gananciales resultantes de la liquidación de la sociedad conyugal cuando uno de los cónyuges renuncia a éstos, los cuales se abordarán cada uno a su turno.

1) *“Si el artículo 47 del ordenamiento tributario establece expresamente y sin lugar a equívocos que “No constituye ganancia ocasional lo que se recibe por concepto de gananciales, pero si lo percibido como porción conyugal” y la ley no distingue entre gananciales recibidos como consecuencia de la renuncia del otro cónyuge de los que no lo son, ¿es posible, a través de un concepto, dar un tratamiento distinto a una parte de los gananciales?”*

Si los bienes que entran a hacer parte de la masa patrimonial de la sociedad conyugal pertenecen a los dos cónyuges y sobre tales bienes los mismos cónyuges -es decir, las mismas personas- tributaron a medida que se generó el ingreso y se construyó el Patrimonio, ¿gravar nuevamente parte de ese mismo patrimonio al liquidarse la sociedad conyugal no constituye un doble tributo sobre los mismos ingresos?”

Al respecto, este Despacho en el Oficio No. 006184 del 12 de marzo de 2019 indicó:

(...)

A la par, en el Oficio No. 018982 del 23 de julio de 2019 se expresó:

(...)

2) *“(...) Si los gananciales a los que renuncia uno de los cónyuges están representados en activos que ya están en cabeza del cónyuge a favor del cual se renuncia, entonces ¿dado que no hay transferencia de bienes y/o derechos y por lo tanto no hay transferencia de propiedad, en este caso los activos a los que se renuncia no constituyen ganancia ocasional?”*

Es menester partir de la premisa que “los gananciales son los bienes y derechos adquiridos durante el matrimonio que, tras la disolución de la sociedad conyugal, son repartidos en partes iguales a los cónyuges”), tal y como se expresó en el Oficio No. 018982 de 2019.

A partir de lo antepuesto, cobra especial relevancia la “transferencia de bienes y/o derechos” generada con ocasión de la renuncia *sub examine*, según lo plasmado en el Oficio No. 006184 del mismo año, ya que ello comporta -necesariamente- la obtención de un ingreso constitutivo de ganancia ocasional a la luz de los artículos 299 y 302 del Estatuto Tributario, de conformidad con lo señalado en el punto anterior.

3) *“El hecho de que en el formulario no exista una cédula destinada específicamente a “las ganancias ocasionales recibidas con ocasión de la renuncia de gananciales del otro cónyuge en la liquidación de la sociedad conyugal” no significa, contrariamente a lo que señala la entidad en el concepto citado, que tal concepto no debería estar -como no lo está contemplado como fuente generadora de ingresos y aún menos de ganancia ocasional, en lugar de concluir que “no se incluyen en ninguna cédula, sino en la sección correspondiente a ganancias ocasionales”?*
Se reitera lo indicado en los puntos anteriores”.

3. Problema jurídico. La Sala decide si los Oficios DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019, 18982 del 23 de julio de 2019 -en los apartes transcritos al inicio de esta providencia- y 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022 desconocen los artículos 47



y 302 del ET. Lo anterior, al precisar que la renuncia a gananciales debe entenderse como una donación o acto de disposición entre vivos a título gratuito y que, por tanto, los ingresos que percibe el cónyuge en favor de quien se hace la renuncia están gravados a título de ganancia ocasional.

Para la DIAN el artículo 47 del ET, que prevé que los gananciales no constituyen ganancia ocasional, solo se limita al 50% que le corresponde a cada uno de los cónyuges al liquidar la sociedad conyugal y no en lo que acrece dicho porcentaje como consecuencia de la renuncia a gananciales de un cónyuge a favor del otro, pues dicha renuncia es finalmente un acto de disposición entre vivos a título gratuito, que constituye renta gravada con ganancia ocasional en aplicación del artículo 302 del ET.

La demandante, por su parte, alega que el artículo 47 del ET no hace distinción frente a la desgravación de los gananciales, esto es, no la limita al 50% que corresponde a cada cónyuge a ese título al momento de la disolución de la sociedad conyugal. Por tanto, no pueden gravarse con ganancias ocasionales los ingresos que reciba el cónyuge a favor de quien el otro cónyuge renuncia a gananciales.

La Sala anula el Oficio 6184 de 12 de marzo de 2019, el Oficio 18982 [018982] del 23 de julio de 2019, en los partes transcritos al inicio de esta providencia y el Oficio 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022, por las siguientes razones:

Los gananciales no pierden su naturaleza por la renuncia a favor del otro cónyuge. Los gananciales son el producto de la disolución de la sociedad conyugal que existe desde el matrimonio⁸ 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 ET⁹.

La sociedad conyugal se disuelve por cualquiera de las causales del artículo 1820 del CC, que incluye el mutuo acuerdo -numeral 5-, por lo que esa universalidad de bienes que la conforma la sociedad conyugal, de la cual son titulares ambos cónyuges, debe ser objeto de liquidación para obtener los bienes que deben distribuirse y adjudicarse a los cónyuges¹⁰, esto es, los denominados gananciales.

El artículo 1775 del Código Civil dispone que cualquiera de los cónyuges, siempre que sea capaz, **podrá renunciar a los gananciales que resulten a la disolución de la sociedad conyugal**, sin perjuicio de terceros.

El concepto de gananciales no se encuentra expresamente definido en la legislación civil, pero ha sido desarrollado por la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que también se ha referido a la renuncia a los gananciales, así¹¹:

“La Corte tiene explicado que la «disposición mediante el negocio de renuncia es el derecho a **los gananciales que, por su naturaleza universal, se refiere a una masa indivisa y abstracta de la sociedad de gananciales**, porque no (...) recae en forma individual y concreta sobre cada uno de los bienes”¹²(...). De modo tal,

⁸ Código Civil, artículo 180 “Por el hecho del matrimonio se contrae sociedad de bienes entre los cónyuges (...)”.

⁹ **ARTÍCULO 8o. LOS CÓNYUGES SE GRAVAN EN FORMA INDIVIDUAL.** Los cónyuges, individualmente considerados, son sujetos gravables en cuanto a sus correspondientes bienes y rentas. Durante el proceso de liquidación de la sociedad conyugal, el sujeto del impuesto sigue siendo cada uno de los cónyuges, o la sucesión ilíquida, según el caso.

¹⁰ Según las reglas de los artículos 1821 a 1830 del Código Civil.

¹¹ CSJ, Sala de Casación Civil, sentencia 3727-2020 del 5 de octubre de 2020, M.P. Luis Armando Tolosa Villabona.

¹² CSJ. Sala de Casación Civil, sentencia 014 de 4 de marzo de 1996, expediente 4751.

que el conjunto se compone «(..) bienes, deudas, y demás elementos indicados en la ley, que, **como universalidad jurídica, genera en favor de ambos cónyuges el derecho a la partición en ella, llamados derechos universales de gananciales**»¹³

La renuncia entonces, versa sobre la universalidad o una cuota abstracta de ella, pero no sobre bienes o derecho en concreto, porque ejecutada la operación matemática liquidatoria, aquella deja de existir. La razón de ello estriba en que establecidos los derechos singulares de los respectivos socios conyugales la universalidad de bienes, como allí mismo se dijo, la «hipótesis de renuncia **después de la partición sería jurídicamente imposible**, puesto que no habría derechos de gananciales que renunciar»¹⁴.

Conforme a lo expuesto, solamente se puede renunciar a los derechos de gananciales mientras subsistan. **Nacen con la disolución de la sociedad conyugal. Perviven durante el estado de indivisión. Y se extinguen cuando se determinan en la liquidación de la universalidad. De ahí que la facultad de disponer de la «masa indivisa y abstracta», mediante renuncia, expira cuando la comunidad deja de existir**». (Se destaca)

Entonces, son gananciales el conjunto de derechos representados en bienes que hacen parte de una universalidad jurídica que nace cuando se disuelve la sociedad conyugal, momento en el cual pueden ser objeto de renuncia, según el artículo 1775 del C.C, pues dicho acto “**versa sobre la universalidad o una cuota abstracta de ella, pero no sobre bienes o derecho en concreto**”, en palabras de la Corte Suprema de Justicia¹⁵, sin que pierdan su naturaleza de gananciales hasta la liquidación o partición de lo indiviso, pues solo así dejan de ser parte de la masa universal del haber social.

Así, los gananciales comprenden esa masa indivisa, abstracta e indeterminada de bienes y derechos sociales que surge **al momento de la disolución de la sociedad conyugal**, cuya indeterminación solo se extingue al momento de la liquidación de dicha sociedad, cuando se concreta en cabeza de los cónyuges la cuota correspondiente de esos activos. Y como los gananciales (masa social indivisa) **que resulten a la disolución de la sociedad conyugal se pueden renunciar en favor del otro cónyuge, el beneficiario de dicha renuncia sencillamente adquiere gananciales**.

Ahora bien, el artículo 47 del ET dispone que “*no constituye ganancia ocasional lo que se recibiere por concepto de gananciales, pero sí lo percibido como porción conyugal.*”

De acuerdo con lo analizado, la renuncia a gananciales no conlleva la desnaturalización de los mismos, pues seguirán siendo gananciales o derechos universales para el cónyuge en favor de quien se renuncian, motivo por el cual el 100% de los gananciales en cabeza de uno de los cónyuges no constituye ganancia ocasional para éste, como lo prevé el artículo 47 del ET.

No tiene soporte legal que los gananciales corresponden solamente al 50% de los bienes y derechos sociales. Ese porcentaje puede cambiar por la renuncia a gananciales, total o parcial, por acto de uno de los cónyuges a favor el otro (acto unilateral), como lo permite el artículo 1775 del CC sin que, se insista, por el hecho de la renuncia dejen de ser gananciales y, por ende, no sujetos al impuesto de ganancia ocasionales.

¹³ CSJ, Sala de Casación Civil, sentencia de 4 de marzo de 1996. (M.P Pedro Lafont Pianetta).

¹⁴ Ibídem.

¹⁵ Ibídem



Sobre la naturaleza de los gananciales como consecuencia de la renuncia a estos, la Corte Suprema de Justicia precisó lo siguiente:¹⁶

“La Corte tiene explicado que la «disposición mediante el negocio de renuncia es el derecho a los gananciales que, por su naturaleza universal, se refiere a una masa indivisa y abstracta de la sociedad de gananciales, porque no (...) recae en forma individual y concreta sobre cada uno de los bienes”¹⁷ [...]. De modo tal, que el conjunto se compone de «[...] bienes, deudas y demás elementos indicados en la ley, que, como universalidad jurídica, genera en favor de ambos cónyuges el derecho a la participación en ella, llamados derechos universales de gananciales”¹⁸.

La renuncia entonces, versa sobre la universalidad o una cuota abstracta de ella, pero no sobre bienes o derechos en concreto, porque ejecutada la operación matemática liquidatoria, aquélla deja de existir”. (Se destaca)

Así, no es válida la postura oficial de los actos demandados en el sentido de que todo aquello que excede el 50% de los gananciales no tiene la naturaleza de gananciales y se grava con el impuesto de ganancias ocasionales. Al respecto, esta Sección ha sido enfática en precisar que los gananciales no constituyen ingreso gravado, en los siguientes términos¹⁹:

“La Sala considera que los gananciales adjudicados no constituyen ingreso para el adjudicatario en la medida que no reúnen la condición exigida en el artículo 26 del Estatuto Tributario, esto es, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción.

En efecto, una vez liquidada la sociedad conyugal los bienes que conformaban el activo de dicha sociedad no producen realmente un incremento neto del patrimonio de ninguno de los cónyuges, toda vez que desde el matrimonio y durante la vigencia de la sociedad conyugal se conforma una sociedad de bienes y estos hacen parte del patrimonio de los consortes desde el momento en que generan el correspondiente ingreso. En este sentido, en oportunidad anterior, la Sala precisó lo siguiente²⁰:

“Al quedar dicha sociedad liquidada [se refiere a la sociedad conyugal], los activos adquiridos durante la vigencia del matrimonio; o los bienes propios aportados a éste, no son susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de uno o ambos cónyuges, por cuanto ya formaban parte de éste, toda vez que fue capitalizado en su momento, es decir, en la medida que se iba generando el ingreso, razón por la que no puede ser considerado como gravado, al tenor de lo dispuesto por el artículo 26 del Estatuto Tributario.

Así, dado que los gananciales adjudicados en la liquidación de la sociedad conyugal no constituyen realmente un ingreso porque no incrementan el patrimonio del cónyuge, no deben hacer parte de los denominados “ingresos brutos” del contribuyente. No obstante, para efectos tributarios se

¹⁶ CSJ, Sala de Casación Civil, sentencia 3727-2020 del 5 de octubre de 2020, M.P. Luis Armando Tolosa Villabona

¹⁷ CSJ, Sala de Casación Civil, sentencia de 9 de abril de 1951, M.P. Dr. Arturo Silva Rebolledo.

¹⁸ CSJ, Sala de Casación Civil, sentencia de 4 de marzo de 1996, M.P. Pedro Lafont Pianetta.

¹⁹ Sentencia del 15 de junio de 2017, exp. 22570, C.P. Milton Chaves García.

²⁰ Sentencia del 26 de noviembre de 2008, Exp. 16272, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, que anuló los actos administrativos de determinación del impuesto sobre la renta, en la que la Sala concluyó que “las ‘deudas y recompensas’ como pago por un crédito o indemnización al cónyuge superviviente que se hacen valer en el momento de liquidar la sociedad conyugal, por haber ocurrido desplazamientos patrimoniales de su propiedad hacia ésta, o por cancelación de obligaciones a su favor, debe ser exonerado del impuesto complementario de ganancias ocasionales”.



consideran ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional y así deben reflejarse en la correspondiente declaración de renta”. (Se enfatiza).

Al momento de la disolución de la sociedad conyugal, los bienes que conforman la masa de gananciales no representan un ingreso nuevo para cada uno de los cónyuges, porque ello conllevaría una doble tributación pues estos ya fueron gravados al capitalizarse en cabeza de cada uno de los cónyuges, quienes desde la adquisición deben declararlos y pagar el impuesto que corresponda en sus denuncias individuales desde que se originó el ingreso, bajo la regla del artículo 8 del ET.

Cabe recordar que la sociedad conyugal no es contribuyente del impuesto sobre la renta y que salvo pacto en contrario (capitulaciones matrimoniales), dicha sociedad surge por el hecho del matrimonio (artículos 180 y 1774 del Código Civil), en el que se conforma una comunidad de gananciales de acuerdo con los artículos 1771 y ss ib²¹, que se evidencian al momento de su liquidación.

De manera que la postura incluida en los conceptos demandados incurre en una interpretación errónea de los artículos 47 y 302 del ET porque desnaturaliza el concepto de gananciales, como ha quedado expuesto, comoquiera que la renuncia a estos, de manera total o parcial, por uno de los cónyuges no constituye un ingreso gravado con el impuesto de ganancias ocasionales, ni con el impuesto sobre la renta.

La renuncia a gananciales no equivale a una donación ni es un acto jurídico entre vivos a título gratuito. El artículo 302 del ET establece que se consideran ganancias ocasionales, entre otras, las provenientes de donaciones o cualquier acto jurídico celebrado entre vivos a título gratuito.

En la donación entre vivos (artículo 1443 del CC) existe un acuerdo de voluntades entre el donante, que transfiere a título gratuito e irrevocable una parte de sus bienes, y el donatario, que acepta la donación. Por el contrario, la renuncia a gananciales no implica transferencia de bienes sino el ejercicio de una facultad respecto de unos derechos universales o una cuota de ellos y no está sujeta a un acuerdo de voluntades entre los cónyuges, pues dicha renuncia es un acto unilateral de uno de los cónyuges en favor del otro.

Sobre la diferencia entre la donación y la renuncia a gananciales, la Corte Suprema de Justicia precisó lo siguiente²²:

“En cambio, para renunciar a gananciales no hay que tomar el parecer de nadie; ni siquiera del otro cónyuge; incluso ni el enojo de éste podrá detener que aquella facultad sea ejercida. En conclusión, se manifiesta la voluntad y caso concluido. De otra parte, es de la esencia de la donación la transferencia de bienes que implica acrecer el patrimonio del donatario, no así en la renuncia en la que bien puede no acontecer transmisión alguna de bienes.

Esto último que se ha dicho señala a las claras que **la renuncia es simplemente el ejercicio de una facultad**; es poner por obra el pensamiento de hacer dejación de algo. (...). **No transfiere quien renuncia, simplemente abdica”.** (Énfasis de la Sala).

Con el mismo criterio, no puede considerarse que la renuncia a gananciales equivalga a un “acto jurídico celebrado *“inter vivos a título gratuito”*, a que se refiere el artículo 302 del ET. Lo anterior, porque dicho acto requiere de la existencia de un acuerdo de

²¹ Corte Suprema de Justicia, sentencia SC 21302021 de 12 de noviembre de 2020.

²² Consejo de Estado, Sección Cuarta, exp. 16272.



voluntades, elemento que no corresponde al ejercicio de la facultad de uno de los cónyuges de renunciar o abdicar su participación en la masa universal de bienes conformada durante la sociedad conyugal que se activa de su disolución -los gananciales-.

En consecuencia, al dar efectos de donación o acto jurídico entre vivos a título gratuito a la renuncia de gananciales para considerar que con dicha renuncia se genera una ganancia ocasional en cabeza del cónyuge a quien se le adjudica la totalidad de la masa social, se desconoce el artículo 302 del ET, pues la renuncia a gananciales no corresponde a una donación ni a un acto jurídico entre vivos a título gratuito.

Las razones anteriores son suficientes para anular los Oficios DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019, 18982 del 23 de julio de 2019 - en los apartes transcritos al inicio de esta providencia, relativos a la sujeción de la renuncia a gananciales al impuesto de ganancias ocasionales- y 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022.

2. Condena en costas. En consideración de lo previsto en el artículo 188 del CPACA, no procede la condena en costas, por cuanto en el presente asunto se debate una pretensión de nulidad general, la cual lleva inmersa un interés público.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

FALLO

PRIMERO: DECLARAR la nulidad los Oficios DIAN 6184 del 12 de marzo de 2019, 18982 del 23 de julio de 2019 - en los apartes transcritos al inicio de esta providencia, relativos a la sujeción de la renuncia a gananciales al impuesto de ganancias ocasionales- y 1290 (907878) del 21 de octubre de 2022.

SEGUNDO. Sin condena en costas.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. Devuélvase el expediente al Tribunal de origen. Cúmplase.

(Firmado electrónicamente)

STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO
Presidenta

(Firmado electrónicamente)

MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)

MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)

WILSON RAMOS GIRÓN

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://relatoria.consejodeestado.gov.co:8086/Vistas/documentos/validador.aspx>



HECHOS. A través de los conceptos demandados de 2019 la DIAN interpretó que la renuncia a gananciales conlleva que las sumas respectivas renunciadas por uno de los cónyuges que se adjudica al otro encuadran en los supuestos de donación o acto inter vivos a título gratuito, sujetos a ganancia ocasional, según lo establecido en el artículo 302 del ET.

DEMANDA. En los conceptos demandados la DIAN desconoció los artículos 47 y 302 del ET, porque limitó el concepto de gananciales únicamente al 50% del haber social. No se asemeja la renuncia a una donación ni a un acto jurídico inter vivos a título gratuito.

PROYECTO. Por unidad normativa, se adiciona el oficio DIAN de 2022, que reitera los oficios demandados de 2019. Se declara la nulidad: los gananciales son una universalidad jurídica y su renuncia es un acto unilateral por lo cual no puede ser asimilado a donación, pues en esta debe existir acuerdo de voluntades. Tampoco es un acto de disposición entre vivos a título gratuito porque la renuncia es un acto unilateral.

Se reitera jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia sobre la naturaleza de los gananciales (masa de bienes) y que la renuncia a gananciales recae sobre una masa indivisa y es un acto unilateral, por lo que no encuadra en el hecho generador de las gananciales ocasionales porque la donación o los actos entre vivos son bilaterales.

Como la renuncia a gananciales no implica que los gananciales dejen de serlo, se aplica el artículo 47 del ET, conforme con el cual los gananciales no están sujetos a ganancia ocasional. Se reitera jurisprudencia de la Sección sobre que lo recibido por gananciales no es ingreso porque no incrementa el patrimonio neto de los cónyuges.