

“EL IMPUESTO DE LA HERENCIA Y SU REPUDIACION EN EL CODIGO CIVIL COLOMBIANO”

INHERITANCE TAX AND REPUDIATION IN THE COLOMBIAN CIVIL CODE

Autor: Abogado; Magister Giraldo Urrea, Armando Antonio¹

argiur2@yahoo.es



Magister en Derecho de Familia de la Universidad Autónoma de Barcelona (E)

RESUMEN

El objetivo general de este trabajo estuvo enfocado a demostrar que, de una manera legal y aplicando algunas figuras jurídicas establecidas en el Código Civil colombiano, se podría conseguir rebajar, de manera grave para la DIAN (Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia), los Impuestos a las ganancias ocasionales recibidas como Herencia. La combinación de tales figuras jurídicas, a saber: La Repudiación de Herencia, el Derecho de Representación y la de los Ordenes Sucesorales, permitirían que los Impuestos referidos lesionen negativamente el Presupuesto Nacional, ocasionando con esto un perjuicio a la inversión que el Estado Social de Derecho debe cumplir, acatando así los mandatos que impone nuestra Constitución en beneficio de todos los ciudadanos. Se terminó este trabajo con las conclusiones y recomendaciones más importantes que se desprenden del mismo.

Palabras claves: Tributo, Impuesto, Estado, Democracia, Herencia, Repudiación, Representación Sucesoral, Ordenes Sucesorales, Ganancias Ocasionales, Descuentos.

ABSTRACT

The main goal of this work is to demonstrate the weakness in the formulation of the legal concepts, such as: The Repudiation of Inheritance, the Right of Representation, and Colombian inheritance tax. It is shown that by applying some legal concepts established in the Colombian Civil Code, taxes on capital gains received as inheritance, could be reduced with serious consequences in the Colombian tax collection. A combination of the orders of succession, would allow these specific taxes to adversely affect the national budget reducing the resources required to meet the social investments commanded by the Colombian Constitution for the benefit of all citizens. This work was completed with the most important conclusions and recommendations arising thereof.

Keywords: Tribute, Tax, State, Democracy, Heritage, Repudiation, Succession Representation, Orders of Succession, Occasional Profits, Discounts

¹ Abogado; Magister in Law Armando Antonio Giraldo Urrea, egresando del Doctoral Program (Ph.D.) in Law (2016), TECANA AMERICAN UNIVERSITY (TAU), of the USA.

Introducción

La elección del tema para el presente trabajo obedece fundamentalmente al interés del autor de sistematizar su experiencia profesional, en los aspectos legales y filosóficos y, especialmente, en la detección de la manera como, legalmente, se puede mermar el Impuesto a las ganancias ocasionales recibidas por herencias.

Se opta, dadas las características del tema, por la investigación cualitativa y su paradigma documental, con el siguiente proceso:

Se inicia el trabajo con el planteamiento del problema, en términos de la satisfacción de la necesidad de equilibrar los ingresos y los egresos en el Presupuesto Nacional.

Se justifica el trabajo en función de su actualidad, se plantean las preguntas claves y con base en ellas se formulan el objetivo general y los objetivos especiales de la Tesis y para su operacionalización se elabora un referente conceptual que apunta hacia el señalamiento de las Ganancias Ocasionales como ingresos extraordinarios que no corresponden a la actividad ordinaria productora de renta del contribuyente, siendo la Herencia una Ganancia Ocasional, objeto del Derecho Tributario.

Se analizan las tres figuras jurídicas que son fundamentales en el desarrollo del presente trabajo, a saber: a) Ordenes Sucesorales; b) Derecho de Representación y c) Repudiación de la Herencia.

Se establece un paralelo, con diferentes ejemplos, entre la forma en que se liquidaba el Impuesto a las ganancias ocasionales recibidas por Herencias, antes de la aplicación de la Ley 1607 de 2012 y con posteridad a ella.

Se finaliza el trabajo con las conclusiones generales en relación con los Impuestos a las ganancias ocasionales generadas por la recepción de Herencias y, además, las recomendaciones a las audiencias interesadas en el tema.

Planteamiento del Problema

El Estado para su operatividad necesita, entre otros recursos, los Impuestos que administra la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales de Colombia (DIAN), pues éstos hacen parte del Presupuesto de la Nación.

Equilibrar los ingresos que por diversos rubros entran al Tesoro Nacional y los egresos que se gastan en el cumplimiento de las distintas obligaciones, es el objetivo que corresponde a una buena ejecución presupuestal y, por lo mismo, lo que permite a un Gobierno tener ejecutorias exitosas y de acuerdo a lo planeado.

Si por cualquier circunstancia, los ingresos no responden a lo presupuestado, el desbalance aparece creando dificultades al ejecutivo, lo cual se refleja en situaciones graves para el bienestar de la sociedad.

Todos los ciudadanos hacemos parte del Estado y debemos contribuir con él, de acuerdo a nuestras capacidades, ya sea en forma directa, pagando los Impuestos, o en forma indirecta, señalando situaciones que hacen ineficaces su correcto recaudo.

Uno de los Impuestos que el ciudadano debe pagar es el de Ganancias Ocasionales generadas por Herencias recibidas.

En la actualidad existe en la normatividad jurídica colombiana una laguna legislativa que permite evadir legalmente el Impuesto de Ganancias Ocasionales recibidas por Herencias y consiste en la aplicación de la Repudiación de Herencia, es decir, negarse a recibir la Herencia a que se tiene derecho y, aplicando la figura jurídica de la Representación de Herencia, tal Herencia pasaría a sus representantes legales, hasta aquí no hay problema. Al hacer la liquidación de las Ganancias Ocasionales, la DIAN permite un descuento (D) para quien la recibe, que es fijo (en UVT); si los representantes son varios (n), entonces el descuento se multiplicaría ($n \times D$) y, entonces, si aparecería el problema, pues al aumentarse indebidamente el descuento se mermaría el recaudo justo del impuesto.

Interrogante principal

¿Cómo evitar que, utilizando la Repudiación de Herencia, se depriman los ingresos planeados por el Estado para cumplir sus funciones con los ciudadanos?

Justificación

Como la formulación de la norma que establece los Impuestos a las Ganancias Ocasionales recibidas por herencias posibilita favorecer al contribuyente en detrimento del presupuesto estatal, se requiere conjurar esa eventualidad.

Objetivo General

Identificar formas que permitan evitar conductas inconvenientes respaldadas en la combinación de las figuras jurídicas de la Repudiación de Herencia y del Derecho de Representación, combinación que afecta negativamente la liquidación de los impuestos a las Ganancias Ocasionales recibidas por estas mismas herencias.

Objetivos Específicos

1. Identificar el origen Constitucional de los Impuestos.
2. Ubicar los Impuestos Herenciales en el marco de las Ganancias Ocasionales y de éstas en el Derecho Tributario.
3. Articular las figuras jurídicas de la Repudiación de Herencia y el de la Representación de Herencia para establecer su influencia en la determinación de los Impuestos a las Ganancias Ocasionales recibidas como herencias
4. Determinar los Ordenes Sucesorales en que se permite la Representación de Herencia.

5. Establecer una fórmula matemática que le señale a la DIAN el déficit que se causaría al permitirse la Repudiación de Herencia, fórmula que se indicará en las conclusiones.
6. Establecer un mecanismo matemático sencillo que permita evitar alterar el pago legal y justo que todo ciudadano debe cancelar como ganancia ocasional al recibir una herencia.

Metodología

Dada la naturaleza de la investigación, se ha inscrito dentro del paradigma cualitativo, ya que sus resultados son sometidos preferencialmente a procedimientos interpretativos, cuya argumentación es de “carácter inductivo” que nos conduce de premisas particulares a conclusiones generales.

La estrategia elegida para la presente tesis es la **documental**, ya que a través de la información obtenida de documentos escritos se pretende fundamentar el desarrollo del trabajo.

En términos generales se sigue el siguiente proceso:

Sin pretensiones estadísticas, y con el fin de cotejar las opiniones de contadores y abogados del entorno, con las percepciones del autor de esta Tesis, se realizaron algunas entrevistas informales con estos profesionales y se obtuvieron las siguientes coincidencias que sirvieron como hilo conductor del trabajo.

En el análisis de los documentos de base se siguió el siguiente procedimiento:

- a) Inventario de escuela y autores
- b) Análisis de escuelas y autores
- c) Identificación de coincidencias y discrepancias y sus justificaciones

REVISIÓN TEÓRICA

Figuras jurídicas que respondieron a las necesidades sociales y económicas de otras épocas no han evolucionado suficientemente y, entonces, pueden ser usadas indebidamente, violando su filosofía, permitiendo alterar lo que de

buena fe se ha establecido como norma en las sociedades y que se presumen para atender a las necesidades de sus miembros.

Es lo que ha ocurrido con la figura jurídica de la Repudiación de Herencia, la cual permite mermar el impuesto que se debe pagar por ganancias ocasionales en las herencias recibidas. Este fue el motivo fundamental de la investigación.

Origen de los Impuestos

El Impuesto, como Tributo, tiene su origen en el precepto Constitucional según el cual todos estamos en la obligación de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y Equidad (artículo 95, numeral 9º de la Constitución Política de Colombia).

El sistema tributario colombiano se ajusta al principio constitucional de legalidad, la facultad impositiva radica en el órgano legislativo del poder público, así lo expresan los numerales 11 y 12 del art. 150 de la carta constitucional, normas que enuncian la responsabilidad del Congreso de establecer las rentas nacionales, fijar los gastos de la administración, determinar contribuciones fiscales y, excepcionalmente, contribuciones parafiscales, en los casos y condiciones que la ley establezca.

El art. 338 de la Constitución Nacional dice: “En tiempos de paz, solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos distritales y municipales podrán imponer contribuciones fiscales y parafiscales...”.

Los Impuestos constituyen una contribución obligatoria impuesta unilateralmente por el Estado a los ciudadanos y persigue el financiamiento de los servicios que benefician a toda la comunidad.

Clasificación de los Impuestos

La clasificación más reconocida de los Impuestos es la que los coloca en directos e indirectos.

Los Impuestos directos o personales son aquellos que gravan el patrimonio o la renta de las personas con independencia de su destinación. Son Impuestos directos, entre otros:

- a) Impuesto al Patrimonio.
- b) Impuesto sobre la Renta y Complementarios (incluye Ganancias Ocasionales).

Las Ganancias Ocasionales en general

Es un ingreso extraordinario que obtiene una persona, proveniente de utilidades originadas en una actividad distinta a la que produce la renta, aunque pueda estar relacionada con ella. Las principales fuentes de ingresos

que se consideran ganancia ocasional pueden ser la liquidación de sociedades, la liquidación de una sucesión en la que se reciban Herencias o legados, lo percibido como porción conyugal, la donación de bienes entre vivos, los ingresos por ser favorecido en loterías, rifas, apuestas o similares, o la enajenación de activos fijos poseídos por dos años o más. Los ingresos que constituyen ganancia ocasional son gravados con el Impuesto complementario de Ganancias Ocasionales, que se liquida de manera independiente por quien recibe el ingreso extraordinario, dando aplicación a la Ley 1607 de 2012.

La Ley 1607 de 2012 determinó un cambio muy fuerte en la forma como se liquidan las ganancias ocasionales, en general. Para patentizar este cambio, veamos los siguientes cuadros:

¿Cómo se liquidaban los Impuestos a las ganancias ocasionales antes de la vigencia de la Ley 1607 de 2012?

Figura # 1

Rangos en UVT		Tarifa margina	Impuestos
Desde	Hasta		
>0	1.090	0%	0
> 1.090	1.700	19%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.090 UVT)*19%
>1.700	4.100	28%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 1.700 UVT)*28% más 116 UVT
>4.100	En adelante	33%	(Renta gravable o ganancia ocasional gravable expresada en UVT menos 4.100 UVT)*33% más 788 UVT

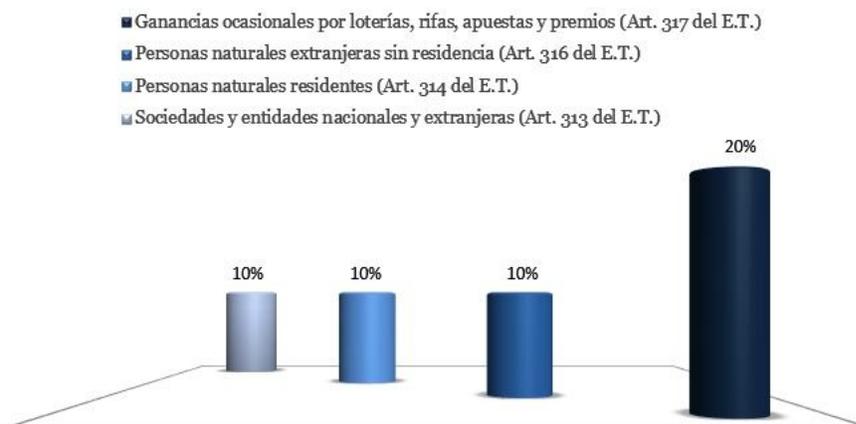
Fuente:<http://www.gerencie.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>. Consultada el 20-04-2016.

El Impuesto a las Ganancias Ocasionales era progresivo y podía llegar a ser hasta del 33%, lo obtenido por ganancias ocasionales se acumulaba a la renta líquida y esta suma indicaba el porcentaje a aplicar, mediante una tabla cuyo tope superior era del 33%. A mayor renta, mayor porcentaje y, por lo tanto, mayor Impuesto.

Tarifas del Impuesto de ganancias ocasionales hoy

En esta gráfica se puede ver, en forma resumida, la liquidación actual.

Tarifas actuales del Impuesto de Ganancias Ocasionales



Gráfica # 1

Después de su vigencia de Ley 1607 de 2012

Fuente: <http://actualicese.com/tag/ganancias-ocasionales-exentas/>, consultada el 20-04-201.

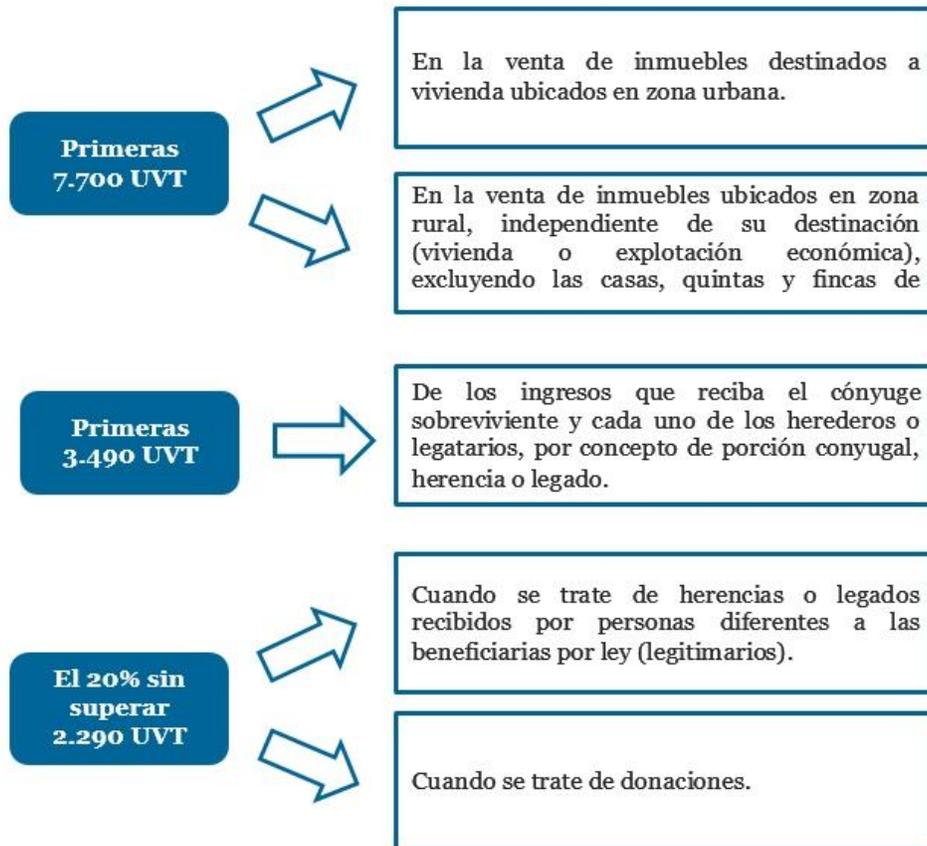
Ganancias Ocasionales exentas

ARTICULO 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.

5. Igualmente están exentos los libros, las ropas y utensilios de uso personal Y el mobiliario de la casa del causante.



Gráfica # 2

Fuente: <http://www.gerencie.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>, consultado el 20-04-2016.

Algunos ejemplos comparativos para antes y después de la vigencia de la Ley 1607 de 2012

Ejemplo 1 (Ganancias ocasionales grandes):

Una persona natural con Ganancia Ocasional por valor de \$200.000.000

Figura # 2

Antes de la reforma tributaria	\$51.282.000
Con la reforma tributaria (10%)	\$20.000.000

Fuente:<http://www.gerencie.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>, consultado el 20-04-2016.

En este caso, se observa que la reforma tributaria benefició al contribuyente, tuvo un ahorro de \$31.282.000.

Ejemplo 2 (Ganancias ocasionales pequeñas)

Una persona natural con ganancia ocasional por valor de \$35.000.000

Figura # 3

Antes de la reforma tributaria	\$1.225.000
Con la reforma tributaria (10%)	\$3.500.000

Fuente:<http://www.gerencie.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>, consultado el 20-04-2016.

En este caso, se observa que no benefició al contribuyente, pues ahora tributa a una tarifa del 10% sin tener un tramo exento, aumentó su tributación en \$ 2.245.000.

Ejemplo 3 ([Punto de equilibrio](#). Ganancias ocasionales)

Figura # 4

Antes de la reforma tributaria	\$5.210.000
Con la reforma tributaria (10%)	\$5.210.000

Fuente:<http://www.gerencia.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>, Consultado el 20-04-2016.

Análisis del artículo 104 de la Ley 1607 de 2012.

No todos los numerales de este artículo tienen el mismo tratamiento.

Se presentan dos dudas, a saber:

- a) ¿La exención contenida en los numerales 1 y 2 se refieren a los bienes inmuebles o a los herederos?
- b) ¿Pueden concurrir las exenciones consagradas en los 1 y 2 con las de los numerales 3 y 4 del artículo 307 del E.T.?

Para ser el análisis, se deben conocer el contenido de los arts. 27 y 28 del C. C.

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

Pero bien se puede, para interpretar una expresión oscura de la ley, recurrir a su intención o espíritu, claramente manifestados en ella misma o en la historia fidedigna de su establecimiento.

Sentido corriente de las palabras. ART. 28. Las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas palabras; pero cuando el legislador las haya definido expresamente para ciertas materias, se les dará en éstas su significado legal.

Para clarificar el caso, se consulta a la Autoridad Tributaria (la DIAN) si “*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?*”

De la revisión del citado artículo 307, y de la verificación de lo dispuesto en los artículo 27 (“interpretación gramatical”) y 28 (“significado de las palabras”) del Código Civil, la Administración (en su Concepto 49408 agosto de 2014) expresa 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*”.

Respecto a la concurrencia de beneficios, referida en el segundo interrogante, la DIAN manifiesta, en ese mismo Concepto 49408, que ese 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”.

Hecho generador

La Ley 1607 de 2012 amplió la Ganancia Ocasional proveniente de ingresos esporádicos que algunas veces reciben las personas naturales, como son las herencias, legados, donaciones y la porción conyugal, tal como fue previsto por el artículo 6º numeral 4º de la Ley 20 de 1979 compilado en el artículo 302 del estatuto tributario. El artículo 102 de la Ley 1607 introdujo como nuevo hecho generador “... cualquier otro acto jurídico celebrado *inter vivos* a título gratuito...”.

Para entender mejor el tema que sigue, adjuntemos el contenido de los arts. 1008, 1010 y 1443 del C. C.

ART. 1008. Se sucede a una persona difunta a título universal o a título singular.

El título es universal cuando se sucede al difunto en todos sus bienes, derechos y obligaciones transmisibles o en una cuota de ellos, como la mitad, tercio o quinto.

El título es singular cuando 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.

ART. 1010. Se llaman asignaciones por causa de muerte las que hace la ley o el testamento de una persona difunta, para suceder en sus bienes.

Con la palabra asignaciones se significan en este libro las asignaciones por causa de muerte, ya las haga el hombre o la ley.

Asignatario es la persona a quien se hace la asignación.

ART. 1443. La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.

Se deben precisar los conceptos de herencias y legados, conforme a la normativa civil que se acaba de citar. Ambos conceptos hacen parte de las **asignaciones por causa de muerte** (C.C., art. 1010), esto es la designación que por ley o por voluntad del causante se hace sobre quién debe ser el destinatario de los bienes que aquel poseía. Cuando la asignación es **universal**, se denomina Herencia y se presenta cuando se sucede al difunto en todos sus derechos y obligaciones transmisibles o en una cuota de ellos. Mientras que los **legados** son las asignaciones a **título singular**, es decir, referidos a uno o varios derechos, sin referirse a la universalidad jurídica y que el artículo 1008 del Código Civil, la define como la sucesión en una o más especies de cuerpos ciertos, o en una o más especies indeterminadas de cierto género. En este caso, el transmitente es el **causante** y quien recibe se denomina **legatario** adquirente.

En relación a las Ganancias Ocasionales recibidas por donaciones definidas en el artículo 1443 de Código Civil, como el acto por el cual una persona transfiere a otra, que acepta, gratuita e irrevocablemente una parte de sus bienes, el Impuesto se genera a partir del 1º de enero del 2013 no solo con los bienes en dinero o en especie objeto de la donación, ya sea revocable o irrevocable, sino en general por la transmisión a título gratuito de bienes patrimoniales por acto jurídico *inter vivos*.

Independiente de la denominación del traspaso sin contraprestación económica para quien entrega, el dinero o demás bienes para quien recibe, sea persona natural o jurídica, deberá tratarse como Ganancia Ocasional. El término *inter vivos* hace alusión a las personas naturales, lo que no obsta para que las personas jurídicas y los demás entes asimilados a personas naturales, también deban liquidar Impuesto a las Ganancias Ocasionales por este concepto, en virtud del artículo 5º del estatuto tributario. Sobre el término “*acto jurídico*”, Ospina Fernández lo define como “... *la manifestación de voluntad directa y reflexivamente encaminada a producir efectos jurídicos...*”, lo que indica que toda manifestación de voluntad que produzca como efecto jurídico, la transferencia del dominio de un bien, estará gravada.

Ordenes Sucesorales

Introducción. La familia

Cuando el causante no quiso disponer por Testamento de la repartición de su patrimonio, de todas maneras este patrimonio se trasmite a sus asignatarios legales, de conformidad a los denominados “Ordenes Sucesorales”, de los cuales se entiende que el legislador suple o interpreta la voluntad del finado, pensando, presumiendo y teniendo en cuenta cuales son, normalmente los parientes más cercanos, queridos o apreciados en vida. Recordando el principio o parecer de los romanos en éste tema sucesoral, que consideraron que: “El amor primero desciende, luego asciende y después se extiende”

Si la propiedad, considerada como derecho perpetuo y no vitalicio, justifica la transmisión hereditaria, es imperativo y necesario encontrar un fundamento que nos sirva de guía en la escogencia de las personas que han de recibir los bienes que pertenecen al que muere, esto es, los herederos y legatarios; porque no solo es necesario decir que los derechos del que muere deben transmitirse, sino que es preciso determinar a qué personas han de pasar, o sea, quiénes tienen vocación para reclamarlos. Esto es indispensable y está muy cerca del querer de toda persona. Tal vocación no depende del acaso, sino que obedece a claros fundamentos racionales que se han ido imponiendo por razones de tipo psicológico, social, etc.

El ser humano proviene de una familia y generalmente ha formado otra. La experiencia y la historia demuestran que las personas con quienes más vínculos se tienen son precisamente con los miembros de la familia que ha formado (hijos), y en su defecto, los de la familia de donde proviene (padres y hermanos). La norma es, generalmente, la respuesta a las necesidades y querencias de la sociedad. Para el presente caso, la ley señala las personas que han de recibir los bienes del que muere y escoge de preferencia a los hijos (primer grado); en su defecto, a los padres (segundo grado), y en último término, a los hermanos (tercer grado). En Colombia existen el cuarto grado (los sobrinos) y el quinto grado (el Instituto colombiano de Bienestar Familiar). De igual manera, el testador suele tener mayores afectos por sus hijos; en su defecto, por sus padres y hermanos. Esta es una ley propia de la naturaleza humana que tiene muy pocas excepciones. La comunidad familiar constituye para todo ser humano el resorte fundamental de su existencia; el eje de sus afectos y preocupaciones. El padre trabaja para sus hijos, y a su muerte quiere garantizarles un vivir

honesto y cómodo. Sin embargo, pueden existir y de hecho sucede, que personas sin lazos de sangre estén muy cerca al individuo, razón para tenerlos en cuenta para el caso de la muerte del causante; pienso que esto originó la cuarta de libre disposición; también ocurre que algunos de los hijos goce de especial preferencia por parte del padre; para esto está la cuarta de mejoras. Me parece que esto no estaba escrito desde siempre, fueron ideas que poco a poco se incorporaron al derecho hereditario y así éste se iba puliendo y armonizando con el querer de la sociedad. El testamento ha podido influir fuertemente en las sociedades para apartarse, aunque con límites, del mandato legal (recordemos los herederos forzosos).

Definición de Ordenes Sucesorales

Echeverría Esquivel, Mario (2011); Acuña Esquivel, Mario (2011) señalan que

Ordenes Sucesorales:

Son aquellas prevalencias entre los parientes o familiares más cercanos, que la ley ha establecido al heredar en una sucesión en la que no se dio a conocer la última voluntad del testador, por no existir testamento válido. Plantean quienes deben recibir primero la Herencia, o quienes tienen preferencia en recibirla intestada. Y están consagrados en el artículo 1040 del CC. que en su tenor literal ordena: "Son llamados a sucesión intestada: los descendientes; los hijos adoptivos; los ascendientes; los padres adoptantes; los hermanos; los hijos de éstos; el cónyuge supérstite; el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Ordenes Sucesorales. Resumen

Según los artículos 1045 y siguientes del Código Civil colombiano, el proceso de sucesión sigue el siguiente orden:

Primero heredan los hijos legítimos, de unión marital, adoptivos y extramatrimoniales.

De no existir hijos, heredan los ascendientes, es decir, padres y abuelos del grado más próximo, así como el cónyuge o compañero permanente.

En caso de que no haya hijos ni ascendientes, heredan los hermanos y el cónyuge o compañero permanente. A falta de hermanos y cónyuge o compañero permanente, heredan los sobrinos y, en caso de que no haya otros parientes, hereda el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Derecho de Representación

Introducción

Parafraseando a Andrés Felipe Madriñán Castiblanco (2013):

La Representación Hereditaria, es una figura antiquísima, pues viene desde los orígenes del imperio romano, por ser contemplada en la ley de las XII Tablas, y no ha dejado de aplicarse en las legislaciones posteriores, atendiendo a sus ventajas y criterios de justicia, pues sería muy triste que por la muerte prematura de un padre su hijo no pudiera ocupar su lugar y se defiriera la Herencia a un ascendiente o colateral, por tenerse en cuenta la regla del grado que predica que el pariente más próximo excluye al más lejano en las sucesiones.

Desde el estudio histórico del Derecho de Representación, este fue establecido para prever una desigualdad, que se podía presentar, si por los juegos del destino y la incertidumbre de la muerte, unos herederos no siguieran el curso natural de la vida y murieran antes que sus hijos, no pudiendo por esa razón o por otras como las establecidas en el artículo 1044 del Código Civil colombiano, dejar lo que les hubiera correspondido a sus hijos.

Todo ello en consecuencia de la aplicación de la regla general de las sucesiones intestadas, que vuelvo y repito, consiste en que habiendo un pariente del difunto más próximo en grado que otro dentro del orden hereditario en el cual se vaya a repartir la Herencia, el más próximo excluye al más alejado, siendo esto, a todas luces inhumano e inconveniente.

Definición de Derecho de Representación

Se denomina Derecho de Representación al que tienen los parientes legalmente reconocidos de una persona para sucederle en todos los derechos que tendría si viviera o hubiere podido heredar. En el derecho colombiano existen dos formas de suceder ab intestato, aunque nuestro Código no hace tal distinción, directa o personalmente y por Derecho de Representación es: a) directa o personal cuando el heredero es llamado a recibir la Herencia del causante por ser deferida mediante la ley y b) por Derecho de Representación, cuando el causahabiente viene a ocupar el puesto del padre o de la madre que no pudo o no quiso suceder porque falleció antes que muriera el dueño de la herencia o no quiso porque repudió.

La Representación es una ficción legal en que se supone que una persona tiene el lugar y por consiguiente el grado de parentesco y los derechos hereditarios que tendría su padre o madre si ésta o aquel no quisiese o no pudiese suceder

En la actualidad se concibe el Derecho de Representación de acuerdo a criterios objetivos y no subjetivos, de ahí el principio aceptado de que la representación se instituye exclusivamente por la ley no por la voluntad del causante ya que si ello fuere así estaríamos hablando de sucesión testamentaria.

El Derecho de Representación constituye una prerrogativa para los herederos beneficiarios en el sentido de que ellos acuden al mismo incondicionalmente, son actos enteramente voluntarios y de libre disposición.

El instituto del Derecho de Representación tiene su fundamento en la ley y éste derecho ha evolucionado y su concepción es objetiva y realista, tiene contenido sociológico y su fundamento es técnico jurídico.

Nuestro derecho positivo reconoce el Derecho de Representación en nuestro Código Civil colombiano, taxativamente, en el Libro Tercero relativo a la sucesión por causa de muerte y de las donaciones entre vivos, Título II y mediante éste se le permite a un descendiente ocupar el lugar que su padre o madre tendrían de haber podido suceder garantizando con esto la Equidad que debe existir entre los herederos.

Es importante decir que el Derecho de Representación sólo se aplica al primer Orden y al tercero.

Echeverría Esquivel, Mario y otro (2011) enseña que:

Se puede representar a quien a su vez también es representante de otra persona (art.1041 del C. C.). En todos los casos de Representación se sucede por estirpes, es decir, que cualquiera que sea el número de los hijos del padre o de la madre que no pudiese o no quisiera suceder, entre todos toman por partes iguales la porción que le hubiese correspondido a él o a ella.

Al respecto la Corte Constitucional en su sentencia C-1111 de octubre 24 de 2001, se ha referido al tema de la siguiente manera:

“El Derecho de Representación es una institución de origen legal por medio de la cual determinadas personas que son descendientes de un mismo tronco o en concurrencia con herederos de otro tronco, ejercitan los derechos que en la sucesión abierta hubiera tenido su ascendiente fallecido antes que el causante, en caso de haberle sobrevivido a este. Los que suceden por Representación suceden “en todos los caso” por estirpes, es decir, tomando entre todos y por partes iguales la porción que le hubiere correspondido al padre o madre representado, sin importar el número de hijos que lo representan”.

El art. 1041 del C. C. señala:

Se sucede abintestato, ya por derecho personal, ya por Derecho de Representación.

La Representación es una ficción legal en que se supone que una persona tiene el lugar y por consiguiente el grado de parentesco y los derechos hereditarios que tendría su padre o madre si ésta o aquél no quisiese o no pudiese suceder.

Se puede representar a un padre o una madre que, si hubiese podido o querido suceder, habría sucedido por Derecho de Representación.

Sucesión por cabezas o por estirpes

El art. 1042 expresa que:

Los que suceden por Representación heredan en todos casos por estirpes, es decir, que cualquiera que sea el número de los hijos que representan al padre o madre, toman entre todos y por iguales partes la porción que hubiere cabido al padre o madre representado.

Los que no suceden por Representación suceden por cabezas, esto es, toman entre todos y por iguales partes la porción a que la ley los llama, a menos que la misma ley establezca otra división diferente.

El art. 1043 dice que “Hay siempre lugar a la Representación en la descendencia del difunto y en la descendencia de sus hermanos.

El art. 1044 expresa que “Se puede representar al ascendiente cuya Herencia se ha Repudiado.

Se puede, asimismo, representar al incapaz, al indigno, al desheredado y al que repudió la Herencia del difunto”.

Repudiación de la Herencia

Definición

Para el tratadista colombiano Suárez Franco, Roberto (1999), Repudiación es “el acto jurídico mediante el cual el asignatario se despoja de su carácter de tal. El heredero deja de serlo por manifestación de su voluntad de

rechazar el derecho. En la Repudiación el llamado declara, unilateralmente, en la forma dispuesta por la ley, su voluntad de no ser heredero”.

Para el ex magistrado colombiano Lafont Pianetta, Pedro (1993), Repudiación es “aquel negocio jurídico unilateral por el cual un asignatario se despoja o libera de la titularidad de la asignación que le ha sido deferida, lo cual tiene efecto desde la Delación”.

Señalaba MANRESA, Citado por Ignacio Sánchez Cid (2012) que

Se cree vulgarmente que el renunciar a la Herencia no puede tener más objeto que liberarse de responsabilidades pecuniarias, pero es lo cierto que el mismo resultado se obtendría, sin necesidad de renunciar, simplemente aceptando con beneficio de inventario; muchas veces, la renuncia obedece al deseo de favorecer a otros coherederos, o al de evitar cuestiones y disgustos de tipo familiar que no pueden apreciarse en dinero, o a sentimientos y razones que se desconocen, pero que tienen su razón de ser. Cualquier asignatario puede Repudiar libremente, excepto el asignatario incapaz, quien sólo puede aceptar por medio de su representante legal. Igual ocurre con las personas jurídicas. Para los incapaces, se requiere el conocimiento de causa.

Delación de la Herencia

Cuando ocurre la muerte de una persona se abre la sucesión mortis causa e inmediatamente, excepto algunos casos, se efectúa la Delación de la herencia.

En toda sucesión por causa de muerte existe un momento muy importante y es el de la Aceptación o Repudiación de Herencia o de legado por el heredero o legatario. Esto, generalmente tiene lugar después de la apertura y Delación. El art. 1013 del C. C. determina:

La Delación de una asignación es el actual llamamiento de la ley a Aceptarla o Repudiarla.

La Herencia o Legado se defiende al Heredero o Legatario en el momento de fallecer la persona de cuya sucesión se trata, si el heredero o legatario no es llamado condicionalmente; o en el momento de cumplirse la condición, si el llamamiento es condicional.

Salvo si la condición es de no hacer algo que dependa de la sola voluntad del asignatario; pues en este caso la asignación se defiere en el momento de la muerte del testador, dándose por el asignatario caución suficiente de restituir la cosa asignada con sus accesiones y frutos, en caso de contravenirse a la condición. Lo cual, sin embargo, no tendrá lugar cuando el testador hubiere dispuesto que mientras penda la condición de no hacer algo, pertenezca a otro asignatario la cosa asignada.

La Delación habilita al causante a Aceptar o Repudiar la Herencia y nace así el derecho a la opción o derecho de Delación.

La Delación como un derecho subjetivo es de carácter patrimonial de contenido alternativo u optativo Indivisible, restringido y singular Delación significa dar ofrecer y sirve para determinar el momento en que nace la vocación sucesoral del asignatario

Aceptación y repudio de la herencia

El art. 1282 del C. C. establece que “Todo asignatario puede aceptar o Repudiar libremente. Se exceptúan las personas que no tuvieren la libre administración de sus bienes, las cuales no podrán aceptar o Repudiar sino por medio o con el consentimiento de sus representantes legales.

Se les prohíbe aceptar por sí solas, aun con el beneficio de inventario”.

Quien Repudia una Herencia elimina de su patrimonio una asignación deferida por ley esto constituye un acto de empobrecimiento para el heredero directo y esta acción conductual no debe afectar al descendiente del que Repudia nuestro procedimiento jurídico faculta al representante para invocar el Derecho de Representación y así ocupar el lugar de aquella persona que por ignorancia capricho o algún tipo de resentimiento Repudia la asignación.

De acuerdo con la gran mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia, en nuestro ordenamiento jurídico, sin de la Herencia (en Colombia la Aceptación se presume) no hay adquisición de ella, pero si no se quiere adquirir, es obligatorio y necesario Repudiar, pues en el sistema de la adquisición mortis causa tienen igual importancia la Aceptación y la Repudiación.

¿Para qué se Repudia la Herencia?

Parece raro y es un poco curioso que una adquisición patrimonial gratuita, como es la que proviene de una sucesión mortis causa, sea objeto del

rechazo por parte de quien es llamado a ella, que es lo que supone la Repudiación; por qué, salvo que se trate de una Herencia dañosa o deficitaria, si no causa perjuicio alguno y si, por el contrario, ofrece la posibilidad de obtener un beneficio o ingreso económico y de mejorar el estatus económico y social y, para este caso, si tiene una importancia notable.

ROGEL VIDE, citado por Sánchez Cid, Ignacio (2012), dice que

Descubrir estos motivos es difícil, en verdad, citando la STS de 1 de febrero de 1957 (FS 697), según la cual, “la Aceptación y Repudiación de la Herencia son actos enteramente voluntarios y libres, por ser diversas y, a veces, de carácter íntimo y personal, las razones que inducen a un heredero a repudiar la Herencia, sin que el renunciante esté obligado a revelarlas”. Además de difícil ese descubrimiento, añade ROGEL a continuación, “es profundamente interesante, pues, aun cuando, jurídicamente puedan ser irrelevantes, nos permitirán descubrir la vigencia de la repudiación en toda su riqueza y variedad”, y señala hasta ocho motivos distintos rastreando, como él dice, sentencias del Tribunal Supremo de España.

Son los siguientes:

Impedir el ingreso en el patrimonio de una Herencia dañosa (SSTS de 4 de julio de 1955 y 14 de marzo de 1957, RJ 2324 y 1162); favorecer a las personas que han de beneficiarse de la repudiación (STS de 9 de diciembre de 1992, RJ 10130); perjudicar a los legitimados del repudiante (STS de 23 de mayo de 1955, RJ 1707); perjudicar a los acreedores del repute (STS de 30 de mayo de 2003, RJ 3917); perjudicar a los potenciales reservatarios (SSTS de 1 de febrero de 1957 y 16 de junio de 1961, RJ 697); pasar por alto donaciones inoficiosas; evitar cuestiones o disgustos en la familia; testimoniar la enemistad con el causante (STS de 25 de Enero de 1962, RJ 562).

MANERA COMO LA DIAN PODRÍA PERDER INGRESOS POR GANANCIAS OCASIONALES EN HERENCIAS RECIBIDA POR EL CONTRIBUYENTE

Combinando las figuras de la Representación de Herencia y la Repudiación de Herencia se puede eludir el Impuesto a las Ganancias Ocasiones recibidas por Herencias. Veamos un ejemplo:

Un abuelo deja una Herencia de 100'000.000 dólares y cinco hijos como herederos; uno de éstos tiene 6 hijos. La sucesión del abuelo se liquidaría así:

A cada hijo, como representante de su padre, le correspondería \$ 20'000.000. Y el Impuesto bruto por ganancias ocasionales sería el 10%, es decir, 2'000.000. De esta cantidad, 3.490 UVT estarían exentas, concretamente, $3.490 \times 29.753 = 103.838$.

El Impuesto por ganancias ocasionales, para un hijo, sería

$$2'000.000 - 103.838 = \mathbf{1'896.162.00}$$

El Hijo del abuelo opta por hacer también la Repudiación de Herencia, pasando ésta a sus seis hijos, una sexta parte para cada hijo o sea U.S. 20'000.000 dividido por 6 da 3.333.333.33, se pagaría el 10% sobre esta suma, es decir, 333.333.33. A esta cantidad se le restan 103.838, da 229.495.33 para cada hijo; como son 6, entonces se multiplica por 6, daría **1'376.971,98**

Comparando las dos cifras, sería:

Impuestos sin Repudiar 1'896.162.00

Impuestos Repudiando 1'376.971,98

Menor valor cancelado por Herencia recibida \$ 519.189.02

En este caso, con dicha cifra, se está ayudando al déficit del Presupuesto Nacional.

Se podría hablar de una fórmula matemática para encontrar el monto del déficit que se crea, así:

$$\text{Déficit} = 3490 \times \text{UVT} \times (n-1).$$

n es el número de personas que reciben la Herencia Repudiada.

UVT es la unidad de valor tributario que varía todos los años.

3490 es una constante establecida por la DIAN para el caso del descuento a las ganancias ocasionales recibidas como Herencia.

Deducción fórmula Repudiación Herencia

1. Sea H el heredero Repudiante
2. Sea h el heredero representante
3. Sea D el descuento para H
4. Sea D el descuento para h
5. Sea $d = 3490$ UVT
6. Sea D' = Descuento total para todos los herederos
7. Sea n el número de herederos
8. $D' = d \times n = 3490 \times UVT \times n$
9. Déficit = $D' - D$
10. = $3490UVT \times n - 3490UVT$
11. = **$3490UVT \times (n - 1)$**

1.7.2.4.d) Conclusiones y Recomendaciones

Resultados

Son tres los resultados más importantes encontrados en la investigación, a saber:

- a) Una fórmula matemática que permite mostrarle a la DIAN la evasión que se puede generar a los impuestos por ganancias ocasionales que se deben pagar por herencias recibidas.
- b) Una sencilla fórmula matemática que permite evitar esa evasión.
- c) Una recomendación a la DIAN para que mediante un Proyecto de Ley se incluya un Parágrafo al art. 104 de la Ley 1607 de 2012 que corrija la situación. El contenido de tal Parágrafo se explicitará en el Capítulo de las Recomendaciones.

Conclusiones

Fieles a la metodología, las estrategias y los procesos anunciados en la investigación, se obtuvieron las siguientes conclusiones, referidas a los objetivos propuestos:

El objetivo general se cumplió, porque se logró encontrar una fórmula jurídica y una sencilla fórmula matemática que permiten evitar el problema planteado en el objetivo correspondiente.

Los objetivos específicos planteados en la investigación se lograron alcanzar, a saber.

Objetivo # 1

El poder tributario está reglado constitucionalmente y busca la garantía democrática y de legalidad; es el Congreso quien tiene ese poder originario y le corresponde establecer los Tributos, fijar el sujeto activo, el sujeto pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa. A veces, por disposición constitucional, otros entes adquieren poder tributario y de esta manera se flexibiliza el art. 338 de la C. P. Esta norma otorga también poder tributario a las Asambleas y Consejos, pero es un poder tributario derivado, pues depende de una ley de autorizaciones. Existen otros casos, como los Estados de excepción, aranceles en el comercio exterior, etc.

Objetivo # 2

La Herencia es un ingreso que corresponde al rubro de Ganancias Ocasionales y éstas hacen parte de los Impuestos Nacionales que administra la DIAN. Los impuestos que se generan por tales Herencias se denominan impuestos a las Ganancias Ocasionales.

Objetivo # 3

3.1. La Repudiación de Herencia es una figura jurídica muy antigua, en cuyo origen respondió a las necesidades de otra época. Hoy se utiliza para fines, a veces diferentes, que nada tiene que ver con su filosofía original, convirtiéndose en un factor que puede desequilibrar el presupuesto nacional, pues permite mermar injustamente el impuesto proyectado para las Ganancias Ocasionales recibidas por el contribuyente en relación a las Herencias.

3.2. El Derecho de Representación también es una figura jurídica muy vieja, viene desde el Derecho Romano, pero ha sido modificada muchas veces para responder a las características de una determinada sociedad; persigue que al morir un hijo antes que su padre, los hijos de aquel (nietos del causante) lo puedan representar y recibir, al morir el abuelo, lo que le correspondería a su padre. Pero ocurre lo mismo que con la Repudiación de Herencia, se hace, muchas veces, uso inmoral de ella.

Objetivo # 4

El Derecho de Representación, en el Código Civil colombiano, sólo se puede aplicar en el primer orden y en el tercero, pero en éstos se puede hacer hasta el infinito, es decir, el abuelo puede repudiar y lo representan los hijos; éstos pueden hacer lo mismo y los representan sus hijos (nietos del causante inicial) y así sucesivamente, con lo cual el total de los descuentos (para el caso de las Ganancias Ocasionales) aumentan (siendo constantes para cada persona que recibe) y, por lo tanto, el impuesto se merma indefinidamente, con lo cual la consecuencia económica tendería a cero.

Objetivo # 5

La fórmula matemática para calcular el déficit que afectaría al presupuesto de la Nación, con la Repudiación de Herencia, sería: **Déficit = 3490 x UVT x (n-1)**.

Donde n es el número de personas que reciben la Herencia repudiada UVT es la unidad de valor tributario que varía cada año. Para el año gravable de 2016, la UVT en Colombia es de \$ 29.753.

Objetivo # 6

Se presenta una fórmula matemática para evitar ese déficit, sería: El descuento a que tendría derecho el heredero repudiante (D) se dividiría por el número de sus representantes (n), es decir, D/n , este sería el descuento para cada uno de tales representantes; El descuento total para estos representantes sería $n \times D/n = D$, no se afectaría el impuesto, porque D vimos que era descuento inicial para el heredero repudiante.

3.490 es una constante establecida por la DIAN para el caso del descuento a las Ganancias Ocasionales recibidas como Herencia.

Recomendaciones

Durante el desarrollo de este trabajo se encontraron, fundamentalmente, las siguientes recomendaciones:

Recomendación # 1.

La fórmula matemática que alerta a la DIAN para que observe la gran de dinero que podría dejar de recaudar con el uso de la Repudiación de Herencia, la fórmula es:

$$\text{Déficit} = 3490 \times \text{UVT} \times (n-1).$$

El significado de las variables se encuentra en el apartado 7.4.4.

Recomendación # 2.

Esta recomendación sería el siguiente Parágrafo al numeral 3 del art.104 de la Ley 1607 de 2012: Si la Herencia es generada por Repudiación de Herencia, la suma de los descuentos a que tengan derecho los representantes del repudiante no podrá ser superior al descuento a que tendría derecho el repudiante indicado, en símbolos:

Sea **D** el descuento a que tendría derecho el Heredero Repudiante

Sea **n** el número de quienes recibirían la Herencia Repudiada

D/n sería el descuento a que tendría derecho cada uno de los Herederos del Repudiante.

Quedaría claro que la suma de los descuentos sería $D/n \times n = D$, descuento original.

La norma que propicia el problema objeto de la investigación es la siguiente:

ARTICULO 307 del Estatuto Tributario. GANANCIAS OCASIONALES EXENTAS. <Artículo modificado por el artículo 104 de la Ley 1607 de 2012. El nuevo texto es el siguiente:> Las Ganancias Ocasiones que se enumeran a continuación están exentas del impuesto a las Ganancias Ocasiones:

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.

5. Igualmente están exentos los libros, las ropas y utensilios de uso personal y el mobiliario de la casa del causante.

Referencias Bibliográficas

Fuentes escritas

ARJONA GUAJARDO-FAJARDO, JOSÉ LUIS. “Derecho de representación sucesoria y repudiación”,

CARRIZOSA P. HERNANDO (2004). “LAS SUCESIONES” (4^{ta} edición). Santa Fe de Bogotá-Colombia: Ed. Lerner. 562. Pág...

ECHEVERRÍA ESQUIVEL, M., ACUÑA ESQUIVEL, M. (2011). “Compendio de Derecho Sucesoral”. Cartagena: Editorial Universidad Libre (Sede Cartagena)

GALVAN GALLEGO, A. (1994). *“La repudiación de la herencia en el Código Civil Español”*. Tesis Doctoral para obtener el Título de Doctor en la Universidad Complutense de Madrid.

MADRIÑÁN CASTIBLANCO, A. F. (2013) *“EL DERECHO DE REPRESENTACIÓN SUCESORAL EN EL CUARTO ORDEN HEREDITARIO”*. Tesis para graduarse como Abogado en la Universidad de San Buenaventura de Cali.

NARANJO O., F. (2002). DERECHO CIVIL. Santa Fe de Bogotá: Librería Jurídica Sánchez R. Ltda. 535 págs.

ORTEGA T., J. (1992). CODIGO CIVIL COLOMBIANO (15^{ta} Edición). Santa Fe de Bogotá-Colombia: Ed Temis S. A.

SÁNCHEZ CID, I. (2012). *“La repudiación de la herencia en el Código Civil español”*. Tesis Doctoral para obtener el Título de Doctor en la Universidad de Salamanca.

SUÁREZ FRANCO, R. (1999). Derecho de Sucesiones (3^{ra} Edición). Editorial Temis S. A.,

VALENCIA Z., A. (1962). DERECHO CIVIL. (Tomo V). Santa Fe de Bogotá: Ed Temis S. A.

Fuentes electrónicas

<http://actualicese.com/tag/ganancias-ocasionales-exentas/>, consultada el 20-04-2016.

Fuente: <http://www.gerencie.com/ganancias-ocasionales-de-personas-naturales.htm>, consultado el 20-04-2016.

Research Article

TAU e-Journal of Multidisciplinary Research

<http://journal.tauniversity.org/>

**Trabajo de investigación desarrollado en el marco del Doctoral Program
(Ph.D.) in Law (2016). Tecana American University, of the USA.**

Recibido el: 26 de Septiembre de 2016

Aprobado el: 03 de Octubre de 2016

Vol.: 7

Nro.: 1
