

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SUCESIONES ILÍQUIDAS EN COLOMBIA

CLAUDIA MELIZA MORENO PALACIOS

Asesor: JORGE ELICER COLORADO BARRIENTO

UNIVERSIDAD CATÓLICA LUIS AMIGÓ

FACULTAD DE DERECHO

SEDE MEDELLÍN

2020

REGIMEN TRIBUTARIO DE LAS SUCESIONES ILÍQUIDAS EN COLOMBIA¹

Claudia Meliza Moreno Palacio²

RESUMEN

En el presente artículo de revisión, se abordan conceptos propios del derecho tributario y del derecho sucesoral, en la medida que se resuelve la pregunta problema que aborda lo relativo a ¿Cuál es el régimen tributario que tienen en la actualidad las sucesiones ilíquidas en Colombia?

Por lo que se estableció el objetivo general de analizar el régimen tributario tienen en la actualidad las sucesiones ilíquidas en Colombia, el cual se bifurca en dos objetivos específicos consistentes en: i) Describir el régimen jurídico de las sucesiones ilíquidas en el ordenamiento jurídico colombiano y; ii) Determinar los impuestos que deben pagar las sucesiones ilíquidas según la Ley 2010 de 2019 y el Estatuto Tributario.

Para cumplir tal propósito, fue necesario establecer la metodología dentro de la naturaleza cualitativa con un enfoque dogmático jurídico, además de hacerle venia al método hermenéutico y la recolección de información de carácter revisión documental.

Por lo tanto, se concluye que las sucesiones ilíquidas no tienen obligaciones tributarias per se, sino, que lo que se denomina como obligaciones tributarias de la sucesión son la extensión de la obligación del causante que debe ser asumida por la sucesión ilíquida en cabeza de los herederos administradores o albacea hasta tanto sea liquidada.

PALABRAS CLAVE

Sucesión, impuesto de renta, régimen tributario, representación, estatuto tributario, reforma tributaria.

ABSTRACT

In this review article, concepts of tax law and succession law are addressed, to the extent that the problem question that addresses what is related to What is the tax regime that illiquid successions currently have in Colombia is resolved?

Therefore, the general objective of analyzing the tax regime of illiquid successions in Colombia was established, which is divided into two specific objectives consisting of: i)

¹ El presente artículo de revisión es presentado para suplir el requisito de trabajo de grado y ostentar el título de Abogado de la Universidad Católica Luis Amigó, sede Medellín.

² Estudiante de decimo semestre adscrita a la facultad de derecho y ciencias políticas de la Universidad Católica Luis Amigó, Correo electrónico:

Describing the legal regime of illiquid successions in the Colombian legal system and ;
ii) Determine the taxes that illiquid successions must pay according to Law 2010 of 2019 and the Tax Statute.

To fulfill this purpose, it was necessary to establish the methodology within the qualitative nature with a legal dogmatic approach, in addition to coming to the hermeneutical method and the collection of information of a documentary review nature.

Therefore, it is concluded that illiquid successions do not have tax obligations per se, but rather that what is known as succession tax obligations are the extension of the obligation of the deceased that must be assumed by the illiquid succession at the head of the heirs administrators or executor until it is liquidated.

KEYWORDS

Succession, income tax, tax regime, representation, tax statute, tax reform.

INTRODUCCIÓN

En Colombia, la Constitución Política (1991) en el artículo 95, establece los deberes de la persona y el ciudadano, implicando que en el numeral 9° se mencione el deber de contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad. Lo que en pocas palabras traduce que, a partir de dicha normativa, emana el fundamento constitucional que permite que el Estado cobre legítimamente impuestos, tasas y tributos a los ciudadanos. (Quinche, 2010)

Aclaración importante, en razón a que cuando una persona fallece y era declarante, su condición tributaria cambia a sucesión ilíquida, lo que hace necesario actualizar el Registro Único Tributario (en adelante RUT) del causante de manera que incluya el código “18-Sucesión Ilíquida” y designar un administrador de la misma. Sin perjuicio de la falta de personalidad jurídica de las sucesiones ilíquidas, para efectos tributarios éstas reemplazan al causante. (Ortíz, 2017)

Es decir que, a partir de la muerte del causante, los deberes tributarios deben ser cumplidos por la sucesión ilíquida mediante el albacea o los herederos con administración de bienes y; a falta de ambos, será el curador de la herencia yacente.

Bajo este elemento es relevante tener en cuenta que, en Colombia las sucesiones son contribuyentes del impuesto de renta y como tal, ostentan el deber de declarar todas las obligaciones que le son propias a los contribuyentes del impuesto. Empero, la sucesión

ilíquida tiene un tratamiento parecido a las personas naturales al tener origen de éstas. (Romero, 2013)

Pues bien, la sucesión ilíquida debe ser entendida como aquel conjunto de bienes, derechos y obligaciones que deja una persona natural al fallecer, los cuales ingresan en un proceso de sucesión para que, posteriormente sean adjudicados a los herederos que tengan tal derecho. (Mora, 2019)

De modo que, respecto de la institución jurídica de la sucesión, se considerada ilíquida entre la fecha de la muerte del causante hasta la fecha en que quede ejecutoriada la providencia que apruebe la repartición y adjudicación de los bienes a los herederos, o cuando se autorice la escritura pública por parte del notario. (Rodríguez, 2017)

En tal sentido, las sucesiones ilíquidas son contribuyentes del impuesto de renta, agentes retenedoras de ciertos pagos, sujetos pasivos del impuesto a la riqueza, declarante de activos en el exterior, además deben reportar medios magnéticos cuando a ello haya lugar. (Marín & Paz, 2017)

Por ende, el artículo 7 del Estatuto Tributario (Presidencia de la República, 1989) indica que las sucesiones ilíquidas son sujetos pasivos del impuesto de renta, en el sentido que, deben declarar si sobrepasan los topes de ingresos o patrimonio de que tratan los artículos 592, 593 y 594-1 del Estatuto tributario. (Amatucci, 2011)

Así, quien tiene la obligación de presentar la declaración es inicialmente, el albacea o los herederos que administran los bienes. Si no hay ninguno, la declaración debe ser presentada por el curador. (Aroca, 2005)

Tal como lo indica el literal D, del artículo 572 del Estatuto Tributario.

Artículo 572 representantes que deben cumplir deberes formales: Deben cumplir los deberes formales de sus representados, sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas:

D. Los albaceas con administración de bienes, por las sucesiones; a falta de albaceas, los herederos con administración de bienes, y a falta de unos y otros, el curador de la herencia yacente. (1989)

Por lo tanto, una vez liquidada la sucesión, desaparece la obligación tributaria de la misma, puesto que la sucesión se desvanece y los nuevos responsables serán los herederos a quienes se les transfirieron los bienes y derechos del causante, caso en el cual puede suceder que no estén obligados a declarar por no superar los topes fijados por la ley para ello. (Masbernat, 2018)

Empero, uno de los impuestos que el ciudadano debe pagar es el de Ganancias Ocasionales generadas por herencias recibidas, el cual, existe en la normatividad jurídica colombiana vigente una laguna legislativa que permite eludir 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. (Giraldo U, 2016)

Teniendo en cuenta dicho planteamiento, Giraldo (2016), afirma que:

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 (Giraldo U, 2016)

Igualmente, dependiendo del patrimonio del causante cada heredero debe identificar los ingresos por ganancias ocasionales obtenidos con motivo de la liquidación de la herencia, la cual, es una actuación que es de la esfera de su responsabilidad, tal como lo predica el artículo 7° del Estatuto Tributario (1989):

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 aquella en la cual se ejecutoria la sentencia aprobatoria de la partición o se autorice la escritura pública cuando se opte por lo establecido en el decreto extraordinario 902 de 1988. (p. 3)

Además, el artículo 302 del mismo compendio normativo, establece cual es el origen de las ganancias ocasionales, así:

Artículo 302: 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. (1989)

Dicho lo anterior, al indagar los aspectos de la realidad subjetiva que cuestionan el presente planteamiento, es pertinente detenerse a observar la pregunta de investigación relativa a ¿Cuál es el régimen tributario que tienen en la actualidad las sucesiones ilíquidas en Colombia?

Ello, al estar relacionado íntimamente con la formulación del problema permitió proferir el objetivo general del mismo, que se enmarcó por ser un análisis del régimen tributario que tienen en la actualidad las sucesiones ilíquidas en Colombia.

Lo anterior, se divide en dos objetivos específicos que, a su vez, obedecen al desarrollo temático del mismo, por lo que implican: i) Describir el régimen jurídico de las sucesiones ilíquidas en el ordenamiento jurídico colombiano y; ii) Determinar los impuestos que deben pagar las sucesiones ilíquidas según la Ley 2010 de 2019 y el Estatuto Tributario.

Dejando claro lo anterior, se indica que el aspecto metodológico del presente artículo de revisión, establece el cómo al inscribirse en la naturaleza cualitativa (Valencia Z, 2003), que logra generar el ambiente propicio para evacuar el planteamiento del problema, a partir de un ejercicio dual de hermenéutica y la dogmática. Ello traduce en pocas palabras, que se visualiza la subjetividad que emana del examen de la normativa relevante al régimen tributario en el derecho sucesoral. (Vélez V, 2012)

Por lo tanto, para la revisión documental que de este artículo emana, se elaboró bajo un enfoque de investigación formalista-jurídico, en tanto, establece un estudio normativo o dogmático descriptivo, analítico, interpretativo y aplicativo de normas jurídicas. (Ferrajoli, 2004)

Sobre este tipo de investigación jurídica, Bobbio (2013) indicó “este tipo de estudios se conecta con el tema de la validez de las normas jurídicas, tal y como se labora en la construcción de un fenómeno jurídico” (p. 20). Por lo tanto, instituye por antonomasia el estudio de la norma jurídica o mejor, desde el ordenamiento jurídico, permitiéndose proponer si el ordenamiento jurídico es o no válido, sin entrar en detalles sobre su eficacia o legitimidad. (Tantaleán O, 2016)

Para tal fin, conoce y estudia las normas jurídicas, elabora conceptos y métodos para construir instituciones y un ordenamiento dinámico, ayuda a la producción y creación de otras nuevas normas, las interpreta y aplica, contribuye a regular con ellas comportamientos humanos y a resolver conflictos de efectividad (Diaz, 1998).

Además, la dogmática jurídica es la encargada de estudiar a fondo las instituciones jurídicas, pero de modo abstracto. Es decir, sin verificar su materialización en la realidad. De modo que, su sustento se plasma en los documentos elaborados por la pandectística alemana encargada de construir instituciones jurídicas a partir de los textos legales (Valencia & Marín, 2018).

Por ello, se asocia a la investigación dogmática o formal con las normas jurídicas estudiadas en abstracto, motivo por el que se trata, en esencia, del estudio de las normas

jurídicas en todo lo que tenga que ver con ellas, pero siempre en sede teórica. (Witker, 1995)

Ahora bien, las normas del orden jurídico pueden emanar formalmente de la legislación, la jurisprudencia, la costumbre, la doctrina, los negocios jurídicos, y los principios generales del derecho. Ello permite afirmar el método hermenéutico, ya que, se da a partir del ejercicio interpretativo intencional, que se enmarca en el paradigma comprensivo. Algo importante sobre este método lo expuso Habermas (2015) cuando dijo “con la reflexión hermenéutica, quien está ya siempre arrojado a un lenguaje, toma conciencia de sus peculiares libertades y dependencias respecto del lenguaje” (p. 31)

De ahí que, según Valencia & Marín (2018) para el investigador de las ciencias jurídicas le es imperativo formular preguntas con relevancia jurídica, que logren abordar la respuesta por medio de una metodología científica:

Estas preguntas deben ser diferentes a las que siempre se han investigado, o que aún no se han profundizado, para poder entenderlas como nuevo conocimiento. Dicho conocimiento debe aportar a la solución de un problema de la sociedad, o dar aplicación normativa (pragmatismo), o demostrar, por medio de la razón, una hipótesis o teoría (racionalismo), describir una realidad que no se conoce (empírico), lograr explicar la estructura social o sus deficiencias (estructuralismo), verificar la realidad, las instituciones o las normas (positivismo), dar herramientas para transformar la realidad social (pragmatismo social), describir, desde adentro de lo subjetivo, o el sujeto, hacia la realidad (fenomenología) o comprender, dialécticamente (materialismo histórico), y reevaluar el conocimiento preestablecido (método crítico); todo esto es lo que permite la construcción de nuevas respuestas válidas a fenómenos sociales y jurídicos actuales. (Valencia & Marín, 2018)

En por ello que lo dogmático busca los principios y valores de la norma jurídica, donde la metodología se funde en la complejidad y armonía jurídica. (Alchourrón & Bulygin, 2000)

Capítulo I: El Régimen Jurídico de las Sucesiones Ilíquidas en Colombia

En el presente apartado, se describen los conceptos relevantes que se relacionan con el entramado jurídico de las sucesiones en el ordenamiento normativo colombiano, con el fin de abordar los criterios objetivos específicos, que permiten por un lado definir la ficción jurídico patrimonial de la sucesión y su posibilidad legal de ser contribuyente o

responsable de tributos, tasas o retribuciones especiales hasta antes de ser liquidada en beneficio de sus herederos. (Hernandez, 2014)

Ahora bien, al profundizar en el concepto jurídico de la sucesión, se comprende la adquisición por tradición, mediante un título entre vivos traslativo de dominio, como por transmisión por causa de muerte y, es aplicable aún al caso de la prescripción. De modo que, la sucesión podría ser originaria o derivativa. (Herrera & Lathrop, 2017)

Es originaria cuando el derecho del sucesor subsiste por sí, sin derivar su naturaleza y alcance del derecho del antecesor; es lo que ocurre en el caso de quien adquiere el dominio, valiéndose de la prescripción: su derecho nace de la sentencia misma, sin consideración al derecho del antiguo propietario ni a los vicios y privilegios que éste poseía. (Giraldo, 2015)

En cambio, la sucesión derivada del derecho del anterior, es prácticamente causa determinante del derecho del sucesor, por cuanto éste lo adquiere con las limitaciones y ventajas que gozaba aquél. En tal sentido, recibe quien adquiere por tradición o por sucesión por causa de muerte. (Zopini, 2013)

De lo dicho, la sucesión por causa de muerte participa de la noción genérica de suceder, en la medida que significa que una persona entra en lugar de otra a seguirse de ella en sus derechos y es derivada en razón que el sucesor adquiere los derechos que le corresponden tal como lo venía disfrutando quien los trasmite: el causante. (Suarez F, 1999)

Por lo anterior, por derecho de sucesiones se entiende el conjunto de normas jurídicas que, dentro del derecho privado, regulan el destino del patrimonio de una persona después de su muerte. Siendo el derecho sucesorio el que regula la sucesión en la situación jurídica patrimonial del causante, presupone una ordenación fundamentalmente individualista en la economía y en el derecho privado. (Lopez, 2014)

En consideración, la sucesión como modo de adquirir el dominio por defunción, es la transmisión del patrimonio de una persona fallecida a una o a varias vivas. Así lo establece el artículo 673 del Código Civil, al indicar que la sucesión por causa de muerte es uno de los modos de adquirir el dominio, pues al momento de fallecer una persona, su patrimonio se trasmite a sus herederos, quienes adquieren, según la ley o el testamento, el derecho a suceder al causante en la universalidad patrimonial.

Es excepcional el caso en que el patrimonio íntegro de una persona pase a otra u otras, con la consecuente sustitución de su titular. Cuando ello ocurre, la transmisión se proyecta sobre todos los derechos y obligaciones patrimoniales o de contenido económico y no sobre los derechos u obligaciones estrictamente personales.

Así entonces, la sucesión va íntimamente relacionada con el concepto de patrimonio, entendiéndose como el conjunto de relaciones jurídicas radicadas en cabeza de una persona y que son susceptibles de valoración económica. Con el término relaciones jurídicas se significa tanto los derechos apreciables en dinero como las obligaciones que son objeto de valoración pecuniaria. Esto equivale a decir, que el patrimonio está compuesto por un activo representado por cosas corporales e incorpóreas, derechos reales, credituales, acciones conexas para hacer valer tales derechos.

Pero el patrimonio comprende también las obligaciones que, en últimas, no son otra cosa que el pasivo y en las que la relación jurídica representa una carga económica para su titular.

Por otra parte, la Corte Suprema de Justicia, la sucesión implica, tanto la transmisión de los bienes, derechos y cargas de un difunto, en la persona de sus herederos, como también la universalidad o conjunto de dichos bienes que deja el difunto (Corte Suprema de Justicia, 2019). Este último concepto, lo toma el artículo 2324 del Código Civil al llamarla herencia, en la cual representan los herederos al causante en todos sus derechos y obligaciones.

Efectivamente, la herencia se encuentra constituida por todo aquello que conformaba el patrimonio transmisible del causante, tratándose de derechos reales, personales, inmateriales y universales. O bien, de ciertos derechos con características patrimoniales dominantes, tal como acontece con el derecho de explotación del nombre, de la voz, de la figura. (Mora B, 2019)

Igualmente, solo pasan a conformar la herencia los derechos y obligaciones transmisibles del causante, según el artículo 1008 del Código Civil. En razón a que, la transmisibilidad o intransmisibilidad de derechos y obligaciones hace relación a la posibilidad o imposibilidad de su traslación a otras personas por causa de la muerte del titular, lo cual es diferente de la transferibilidad o intransferibilidad, fenómenos que se predicen de la sucesión.

Por regla general, todo derecho u obligación es transmisible, según el caso. Sin embargo, hay ciertas cosas de derechos que siendo transferible por acto inter vivos, resultan ser intransmisibles por causa de muerte, tal como ocurre con el derecho de usufructo según los artículos 852, 832 y 865 del Código Civil, o lo contrario, derechos intransferibles, pero transmisibles, como el derecho derivado del pacto de retroventa a la luz del artículo 1942 del mismo Código. De otro lado, son intransmisibles las obligaciones

personalísimas o intuitae personae del causante y las personales originadas en las asignaciones testamentarias.

Según Colin & Capitant (2002) “la sucesión es la transmisión a una o varias personas vivas del patrimonio que deja una persona que ha fallecido”. El patrimonio así transmitido, se designa sucesión al comprender todos los derechos que el difunto ejercía al vivir, a excepción de los que por su naturaleza o en virtud de una disposición de la ley, son de tal manera inherentes a la persona, que escapan a toda transmisión. (p. 60)

En tal sentido, los sujetos que intervienen en una sucesión son el causante y los causahabientes, de ahí que, desde un punto de vista objetivo, la sucesión sea entendida como la masa de bienes inmersas en el caudal hereditario dejado por él al morir y, subjetivamente, para designar los herederos del causante.

Indica el artículo 1042 del Código Civil que los que suceden por representación heredan en todos los casos por estirpes, es decir, que cualesquiera que sea el número de hijos que representan al padre o madre, toma parte entre todos y, por partes iguales la proporción que hubiere cabido al causante representado. Mientras que, los que no suceden por representación, suceden por cabezas, o toman entre todos y por partes iguales la porción que la ley les guarda. En pocas palabras, los que suceden de forma directa lo hacen por cabeza y los de forma indirecta por estirpe.

Según la última modificación al regimen sustancial de las herencias en Colombia, según la ley 1934 de 2018 “Por medio de la cual se reforma y adiciona el Código Civil”, el orden sucesoral es el siguiente: (Congreso de la República de Colombia, 2018)

Orden	Herederos
Primero	Los descendientes del grado más próximo excluyen a todos los otros herederos. Si hay descendencia nadie más sucede abintestato. Los herederos de éste orden tienen derecho como mínimo a la mitad de la masa sucesoral, lo cual se conoce como legítimas rigurosas. La porción conyugal equivale a una legítima rigurosa, de modo que en el primer orden no es una baja general de la herencia.
Segundo	Los ascendientes del grado más próximo (padres o abuelos) a falta de ellos, el cónyuge supersite. No obstante, debe estar vacante el primer orden.
Tercero	Hermanos + Cónyuge. (en una sucesión intestada la mitad para el cónyuge supersite y la otra mitad para los hermanos, observando si son de simple o doble conjunción. Si es intestada, no se reparten partes iguales, sino, la mitad de la masa para el cónyuge y la mitad para hermanos en partes iguales. Si es testada es a libre disposición. Los hermanos de simple conjunción son aquellos que solo comparten uno de los padres, de ahí que hereden una cuota. Los hermanos de doble conjunción, son entonces, los que comparten ambos partes y heredan doble cuota.
Cuarto	Los sobrinos

Quinto	A falta de todos los anteriores, sucederá el heredero universal por disposición legal que es el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.
--------	---

Fuente: (Congreso de la República de Colombia, 2018)

De lo anterior es posible inferir que existen tres tipos de herederos, como lo son, los herederos forzosos, los voluntarios y los testamentarios. Por un lado, los forzosos son aquellos que por ley le corresponde un mínimo de masa sucesoral, que el causante no puede negarles (mitad de la legítima rigurosa en primer y segundo orden, porción conyugal es asignación forzosa sin ser heredero propiamente dicho); por el otro, los voluntarios que son aquellos que, en una sucesión intestada tendrían derecho de suceder al causante, pero si el causante realiza testamento los podría privar de ese derecho y finalmente, los testamentarios, que adquieren el derecho a través del testamento, denominados también como heredero abintestato.

No obstante, Mora (2019) parte de diferenciar conceptualmente herencia y legado, heredero y legatario, “Las asignaciones a título universal se llaman herencias y las asignaciones a título singular se llaman legados. El asignatario de la herencia se denomina heredero, mientras que el asignatario del legado será legatario”. (p. 53)

Diferenciando principalmente heredero y legatario a partir de ciertos criterios, verbigracia, que el heredero recibe la universalidad de bienes o cuota y el legatario un bien determinado o especie indeterminada de cierto género. También, que el heredero representa a la persona del difunto, mientras que el legatario no, y para efectos del tema de estudio convocado, el heredero debe pagar todas las deudas hereditarias y las cargas testamentarias que no se impongan a determinadas personas, a diferencia del legatario que, sólo tiene las cargas que expresamente se le impongan o confieran. Aunque, excepcionalmente en ciertos casos especiales, sea responsable el legatario del pago de deudas hereditarias en subsidio de los herederos, lo que generaría responsabilidad al tratarse de la acción de reforma del testamento. Cabe reiterar que el (Mora, 2019)

Dicho lo anterior, si se sucede en virtud de un testamento, la sucesión será testamentaria o si, por el contrario, es en virtud de la ley, será nominada intestada o abintestato, lo cual no implica que sea en parte testamentaria y en parte intestada. En tal sentido, una vez muerto el causante, habrá que determinar si existe o no un testamento y, en caso que sea afirmativo, los bienes serán divididos a la voluntad del testador, cuya única traba sea respetar las asignaciones forzosas, que se suplen aun cuando no las haya tenido en cuenta, con perjuicio de sus disposiciones testamentarias expresadas.

En consecuencia, a falta de testamento la sucesión será abintestato, lo que implica que, la ley, interpretando la voluntad del causante, establece a quien corresponden los bienes. Al hacer esta interpretación, considera los vínculos de parentesco y afección del difunto anteriormente mencionados.

Por otra parte, existen tres formas de suceder: directamente, por transmisión y por representación. Entendiéndose la forma normal de suceder abintestato es la directa, sin intervención de terceros. (Corte Suprema de Justicia, 2018)

En relación con el fenómeno de la transmisión, si el heredero o legatario fallece antes de haber aceptado o repudiado la herencia o legado que se le ha deferido, transmite a sus herederos el derecho de aceptar dicha herencia o legado o repudiarlos, aun cuando fallezca sin saber que se le ha deferido. Sin embargo, no se puede ejercer este derecho sin aceptar la herencia de la persona que lo transmite.

Este derecho, consagrado en el artículo 1014 del Código Civil, indica que, para suceder por transmisión se requiere que el causante en cuya sucesión se origina la asignación haya finado antes que su asignatario y que éste fallezca luego, sin haber ejercitado su derecho de opción que, al encontrarse intacto, se transmite así a su heredero. (1887)

Aunque el fenómeno se descompone en dos sucesiones distintas, la del primer causante por su asignatario directo y la de éste segundo por su inmediato heredero, cada una con su contenido propio, ello no obsta para que, al ejercitar el actual heredero el derecho de opción en el sentido de aceptar la herencia deferida a su inmediato causante, quede colocado respecto de ella en la misma posición que tendría su autor si fuese éste el ejercitante de ese derecho.

Explicada la transmisión, es posible examinar la representación al tenor del artículo 1041 del Código Civil, en tanto es una ficción legal que 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.

En ese orden de ideas, mientras que en la representación los descendientes de una persona viva o difunta hace suyos los derechos de que esa persona no ha tenido (por muerte o indignidad) o no ha querido (por repudiación) juzgándose que aquellos ocupan el lugar de ésta, en la transmisión el heredero encuentra en la sucesión del causante el derecho de aceptar o repudiar una asignación que a éste se le ha deferido, siempre y cuando, ese causante no haya ejercitado el derecho de opción. (Corte Suprema de Justicia, 2019)

A mas de los mencionados rasgos característicos de la representación y transmisión, se distinguen porque, en la transmisión, no se puede ejercer este derecho de aceptar o repudiar la herencia transmitida sin aceptar la herencia de la persona que lo trasmite, el derecho de representación puede hacerse valer para ocupar el lugar de un descendiente, empleo, que se hubiese repudiado la herencia de ese ascendiente, por que la herencia del cujus es distinta a la del representado. (Corte Suprema de Justicia, 2013)

Capítulo II: Los Impuestos que Relacionan las Sucesiones ilíquidas

En el presente apartado se determinan los impuestos que mencionan el concepto de sucesión ilíquida en el Estatuto Tributario y la normatividad concurrente con el fin de brindarle elementos objetivos de conocimiento al lector, a partir de una descripción escueta de cada uno conforme la legislación vigente.

En tal sentido, inicia indicando el Estatuto Tributario de los Impuestos Administrados por la Dirección General de los Impuestos Nacionales en el artículo 1° que, el origen de la obligación tributaria sustancial se origina al realizarse en el presupuesto previsto en la ley, como generador del impuesto, cuyo fin es el pago de un tributo. (Camargo, Támara, Deluquez, & Baptiste, 2017)

Además, establece en el artículo 2° que son contribuyentes o responsables directos del tributo los sujetos respecto quienes se realiza el hecho generador de la mencionada obligación sustancial. Asimismo, indica en el 5° que, las sucesiones ilíquidas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, siendo el primer espacio en el que indica la participación tributaria de las sucesiones ilíquidas. (Piza & González, Fiscalización y Determinación Tributaria, 2017)

Aclara el estatuto que, la sucesión es ilíquida entre la fecha de la muerte del causante y aquélla en la que se ejecutoria la sentencia que aprobó la partición o se deposite en escritura pública. Por lo cual, distingue que serán considerados individualmente los cónyuges en relación a su responsabilidad por sus correspondientes bienes y renta aún en liquidación de la sociedad conyugal o la misma sucesión ilíquida. (Chamorro, 2017)

Como elemento de atención, menciona en relación a las sucesiones ilíquidas sujetas al impuesto de renta y sus complementarios en lo concerniente a sus rentas y ganancias ocasionales, tanto de fuente nacional como extranjera, al patrimonio ostentado dentro y fuera del país, pero impone el elemento objetivo que el causante debe ser residente al

momento de su muerte. (Castro & Piza, los deberes tributarios y el inicio e instrucción en los procedimientos de gestión o administración tributaria, 2017)

Sin embargo, para las sucesiones ilíquidas cuyo causante no sea residente al momento del último adiós, sólo están sujetas al impuesto sobre la renta respecto de rentas y ganancias ocasionales con fuente nacional y patrimonio nacional, excluyendo de tajo las de su misma naturaleza, pero extranjera.

A este punto, cabe advertir que el impuesto de renta recae en los ingresos ordinarios y extraordinarios de los contribuyentes, y los valores que se tienen en cuenta para declararla son: i) la renta líquida, entendida como el valor sobre el cual se aplica la tarifa del impuesto, que se establece a partir del resultante de la renta bruta y los gastos; ii) gastos y; iii) renta bruta, que resulta de la suma de los ingresos netos de la persona recibidos dentro de un año (Sánchez, 2019)

Por otra parte, en relación a la renta bruta de los accionistas y similares, se insta que es la parte gravable de las utilidades percibidas en calidad de exigibles conforme el artículo 49, que sean sucesiones ilíquidas del causante residente quienes deben declarar renta. Mientras que en las que el causante no era residente, las utilidades constituían renta bruta en su totalidad, lo cual indica que, los dividendos constituyen en su totalidad parte gravable del impuesto de renta. (Ordoñez & Briceño, 2019)

Ahora bien, para comprender el concepto de utilidades no gravadas, es necesario mencionar según el artículo 48 “los dividendos y participaciones percibidas por los socios y similares, que sean sociedades nacionales, no constituyen renta ni ganancia ocasional” y el 49 del Estatuto Tributario (1989) dispone la determinación de las utilidades no gravadas así: “para efectos de determinar el beneficio de que trata el artículo anterior, la sociedad que obtiene las utilidades susceptibles de ser distribuidas a título de ingreso no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, utilizará el siguiente procedimiento: (...)”, lo cual se impone como criterio objetivo de carácter restrictivo.

Primero, se deberá sumar la Renta Líquida Gravable más las Ganancias Ocasionales Gravables del correspondiente año; una vez se tenga listo este resultado, a ello, se le deberá restar lo que compensa por Impuesto Básico de Renta e Impuesto de Ganancias Ocasionales liquidados del mismo año gravable. Luego, se tomarán los descuentos de carácter tributario que hayan sido pagados en el exterior y que sean equivalentes a los dividendos y participaciones como lo mencionan en los literales a), b) y c) del artículo 254 en su inciso segundo del Estatuto Tributario.

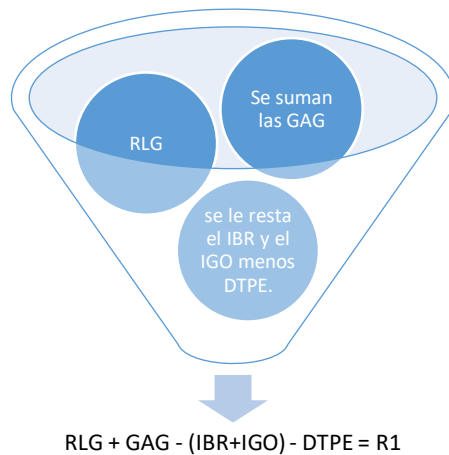


Figura 1, fuente: elaboración propia.

RLG: renta líquida gravable.

GAG: ganancias ocasionales gravables.

IBR: impuesto básico de renta.

IGO: impuesto de ganancias ocasionales.

DTPE: descuentos de carácter tributario que hayan sido pagados en el exterior.

R1: resultado inicial o base.

Segundo, teniendo en cuenta el resultado de la fórmula anterior, a éste, se le adicionarán unos valores determinados que corresponden al año gravable, los cuales se van a desarrollar en dos categorías, las cuales son:

Dividendos o participaciones: se adicionarán a ese resultado anterior, por concepto de dividendos o participaciones de las cuales se hayan hecho en sociedades nacionales y sociedades que se encuentren domiciliadas en aquellos países que hagan parte o sean miembros de la Comunidad Andina de Naciones y adicional a ello que no tengan carácter gravado.

Beneficios o tratamientos especiales: en esta categoría se deberá cumplir con una solemnidad establecida en la ley, la cual es, comunicar a los socios, suscriptores, accionistas o semejantes, en el evento, en que haya beneficios o tratamientos que se consideren especiales. (Hoyos, 2019)



Figura 2, fuente: elaboración propia.

R1: R1: resultado inicial o base.

VPAG: valor pagado del año gravable

UM: utilidad máxima

Tercero, una vez aplicada la fórmula de la gráfica 2, la cual establece, que el resultado inicial o base más el valor pagado del año gravable esto constituye al resultado de la utilidad la máxima, la cual puede llegar a ser distribuida como título de ingreso que no sea constitutivo de ganancia ocasional y mucho menos de renta; no obstante, el valor al cual nos referimos (utilidad máxima), este podrá ser contabilizado de manera independiente de las otras cuentas que hagan parte del patrimonio de dicha sociedad y de la concurrencia por concepto de utilidad comercial.

Por otro lado, cuando la utilidad máxima, llegue a exceder el valor o monto de lo que corresponde como utilidades comerciales de periodo, este exceso se deberá atribuir a las utilidades comerciales futuras. ¿Cómo es posible eso?, es decir, aquellas utilidades que tengan calidad de gravadas podrán ser obtenidas cinco años después del momento en que se produjo dicho exceso, además, en las utilidades que se consideran gravadas, las cuales fueron obtenidas por dos periodos anteriores al momento en que se resultó el exceso.

Cabe señalar, que este exceso, tiene un lleno de requisitos ordenados por la ley, lo cual constituye que, el exceso se tendrá que registrar y realizar un control en cuentas de orden y de esa misma manera, la sociedad tendrá la obligación de informar a sus socios y semejantes, cuando se vaya a proceder a la distribución de ese valor que no es gravable de acuerdo con lo establecido anteriormente.

Por otra parte, en los casos donde el beneficiario de la renta es una sucesión de extranjeros no residentes, la cantidad pagada, solo podrá llegar a ser deducible en el evento que se pueda acreditar que dicha consignación de ese impuesto que se encuentra retenido por concepto de fuente a título de renta y remesas, en relación a la limitación de las deducciones de costos y todos los gastos que se hayan realizado en el exterior con el fin de obtener rentas dentro del país que no vayan a exceder ese quince por ciento de lo que corresponde a la renta líquida del que es contribuyente.

También, en relación a la deducción por pérdida de activos en relación a la actividad productora de renta por la fuerza mayor, se indica que, cuando se refiere a la liquidación de sucesiones, y este el valor que es una pérdida no se logre disminuir en el año que en cual se llegue a sufrir de insuficiencia en rentas, se tendrá que divergir a los cinco años

siguientes del momento de la ocurrencia y ese saldo por concepto de pérdida será deducible bien sea, en la totalidad en ese año de liquidación.

En consecuencia, la tarifa del impuesto de renta para sucesiones ilíquidas de causante residente se determina en virtud de los rangos en UVT, así:

Desde	Hasta	%
0	1090	0%
1090	1700	19%
1700	4100	28% + 116 UVT
4100	8670	33% + 788 UVT
8670	18970	35% +2296 UVT
18970	31000	37% + 5901 UVT
31000	En adelante	39% + 10352 UVT

Figura 4, fuente: Estatuto tributario (Presidencia de la República, 1989)

Además, de acuerdo al artículo 242 del Estatuto Tributario, existe una tarifa especial para dividendos o participaciones recibidos por sociedades y entidades extranjeras y por personas naturales no residentes. La tarifa del impuesto sobre la renta correspondiente a dividendos o participaciones, percibidos por sociedades u otras entidades extranjeras sin domicilio principal en el país, por personas naturales sin residencia en Colombia y por sucesiones ilíquidas de causantes que no eran residentes en Colombia será del diez por ciento (10%).

Por otra parte, como lo establece el artículo 247 del Estatuto Tributario, en cuanto a la tarifa que concierne al impuesto de renta para aquellas personas naturales sin residencia, indica el Estatuto Tributario que, sin detrimento de lo que establece el artículo 245 del Estatuto Tributario, cuando se refiere a la tarifa única sobre la renta gravable de fuente nacional, es en cuanto a las personas de carácter natural y que no tengan la residencia en el país, estableció que sería de un treinta y cinco por ciento (35%). Cabe resaltar, que es el mismo valor al cual se atribuye a las sucesiones de causantes que no tengan residencia en el país. Se evidencia que, aunque existe trato normativo en las sucesiones ilíquidas cuyo causante cuente o no con residencia en el país, la discriminación negativa en relación a las tarifas varía considerablemente al ser o no residente.

Otro de los ítems consagrados en materia tributaria para las sucesiones ilíquidas, es desarrollado a partir del concepto patrimonio bruto, está conformado por el total de esos bienes y derechos que sean apreciables en dinero y poseídos por el contribuyente en el último día del año o período gravable; en 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.

Cabe indicar a este punto que, el Estatuto Tributario no es un compendio normativo estático, sino al contrario, se caracteriza por ser dinámico, al ser modificado en cada reforma tributaria que impulsa el Gobierno de turno. Tal es el caso de la Ley 2010 de 2019, “por medio de la cual se adoptan normas para la promoción del crecimiento económico, el empleo, la inversión, el fortalecimiento de las finanzas públicas y la progresividad, equidad y eficiencia del sistema tributario, de acuerdo con los objetivos que sobre la materia impulsaron la Ley 1943 de 2018 y se dictan otras disposiciones”.

Dicha modificación estructural indica que, por los años 2020 y 2021, se tiene como finalidad la creación de impuesto de carácter extraordinario que se va llamar, el impuesto al patrimonio a cargo de aquellas personas naturales y de las sucesiones ilíquidas, es decir, estas personas, deberán asumir dicho impuesto cuando cumplan con las siguientes características:

Los contribuyentes sobre el impuesto de renta y complementarios, los contribuyentes de regímenes sustitutos del impuesto sobre la renta y causantes sin residencia en el país al momento de su muerte. (en los casos de una sucesión ilíquida). Tendrá que asumir ese impuesto, sobre el patrimonio que haya adquirido en el país hasta el día de su muerte.

Así, como lo establece el artículo 295-2 del Estatuto Tributario, cuando se refiere a la base gravable de ese impuesto al patrimonio, corresponde, aquellas personas naturales en cuanto a su patrimonio bruto, sociedades, sucesiones ilíquidas o en otro caso, con entidades que sean del extranjero desde el periodo de primero de enero de 2020 y 2021 y esto se le resta aquellos pasivos que se encuentren a cargo vigentes durante ese mismo periodo, así lo establece, el título II del Libro 1 de este Estatuto, sin dejar a un lado, que excluye ese valor patrimonial que se tenga desde el periodo de primero de enero de 2020 y 2021, a los siguientes ítems:

- i. Personas naturales
- ii. Sociedades o entidades que sean extranjeras
- iii. Sucesiones ilíquidas

Se verá reflejado en los siguientes bienes:

Valor patrimonial	Periodo gravable	Descripción del impuesto	Requisito del impuesto
-------------------	------------------	--------------------------	------------------------

13.500 UVT	No aplica	Valor patrimonial de casa o apartamento donde la persona natural viva la mayor parte del tiempo.	No quedaran exentos, los inmuebles que correspondan a: <ul style="list-style-type: none"> i. Recreo ii. Segundas viviendas iii. Otro inmueble que no tenga la condición de ser habitación personal.
El cincuenta por ciento (50%)	Declarados en el periodo gravable del periodo 2019	Corresponde al valor de patrimonio que ese grupo de bienes que son susceptibles del impuesto denominado, “impuesto complementario de normalización tributaria”.	Deben cumplir con las condiciones de: que hayan sido devueltos a Colombia con el fin de tener preservación en el país, como lo indica Ley 1943 de 2018.
El cincuenta por ciento (50%)	Declarados en el periodo gravable 2020	Corresponde al valor de patrimonio que ese grupo de bienes que son susceptibles del impuesto denominado, “impuesto complementario de normalización tributaria”.	Deben cumplir con las condiciones de: que hayan sido devueltos a Colombia con el fin de tener preservación en el país, como lo indica Ley 1943 de 2018.

Figura 4, fuente: elaboración propia

Teniendo en cuenta la gráfica, la naturaleza del impuesto y con base al artículo 301 del Estatuto Tributario, cuando determina, que ese exceso de lo recibido a causa de una liquidación de una sociedad es sobre el capital aportado; se debe analizar y considerar las ganancias ocasionales, sin distinción alguna de contribuyente (aplica para todo tipo de contribuyente), pues, cuando son a consecuencia de una liquidación de sociedad (sin importar la naturaleza), el exceso que corresponde por capital aportado y/o invertido, es cuando esa ganancia se materializa a modo de inversión.

También, se determinarán por el exceso, aquellas ganancias que no correspondan bien sea, a rentas, utilidades comerciales de carácter repartibles, como participación o dividendos y reservas; cabe mencionar, que, una vez, la sociedad se encuentre en la fecha establecida para llevar a cabo la liquidación, un requisito de está es que mínimamente haya ejecutado dos o más años de su existencia y adicional a ello, lo que determinará la cuantía será el momento en que se materialice la liquidación social.

Sin embargo, no se podía dejar a un lado, el tema de términos y estos como operan en aquellas ganancias, que nacen a partir del suceso de liquidación de las sociedades, para

ellas, el termino de existencia en la vía jurídica se manejan de la siguiente forma, si es inferior a dos años, se van a manejar como si fueran una renta ordinaria. (Plazas, 2011)

Bajo ese entendido, cuando se relaciona rentas, utilidades comerciales o aquellas reservas distribuibles como dividendo, se repartirán con fundamento de liquidación y se logrará de manera objetiva estructurar el dividendo extraordinario para los accionistas, sin distinción de personas naturales, sucesiones, sociedades y otros contribuyentes sobre el impuesto de renta. (Perdomo & Insignares, 2020)

Ahora bien, ¿Cuáles son las ganancias ocasionales que se encuentran sometidas a este impuesto? Pues bien, como se ha venido abordando a lo largo del artículo, las ganancias ocasionales que se encuentran sometidas u obligadas a declarar sobre el impuesto de renta son los siguientes criterios:

(i), lo que concierne a legados, aquellos actos que sean provenientes de herencias (ii), todo lo que se considere donaciones (iii), cualquier otro acto jurídico que haya sido celebrado inter vivos a modo de título gratuito y (iv), todo lo que haya sido percibido por valor de porción conyugal. (Hincapié, 2014)

Es preciso señalar que, a esas ganancias ocasionales hay que determinar las bases gravables de ellas, con el fin de determinar el valor del impuesto, como lo dispone el artículo 301 del Estatuto Tributario, cuando establece, que el monto que se tendrá en cuenta, va ser el valor que posean los bienes y derechos hasta la fecha del 31 de diciembre del año que sea contiguo anterior de los siguientes actos:

(i), cuando se refiere al perfeccionamiento del acto de donación (ii), al acto de liquidación de la sucesión (iii), el perfeccionamiento del acto jurídico cuando es celebrado inter vivos y que este sea modo de título gratuito. (Insignares & Plazas, 2020)

Todo esto, con el fin de desarrollar las reglas por las cuales se determinará el valor de estas ganancias ocasionales y como es la disposición legal de estas como lo establece el artículo 303 en el Estatuto en su naturaleza tributaria. (Berrocal, 2020)

Valor	Bien	Descripción
Valor nominal	Sumas dinerarias	Valor de las sumas dinerarias
Valor comercial de los bienes mencionados	Oro y demás metales	Se tendrá en cuenta el valor del oro y demás metales que sean de carácter preciosos.
El valor será el avalúo comercial	Vehículos automotores	Ese valor comercial será el que fije el Ministerio de Transporte, por medio de resolución, cada año.

Valor	Bien	Descripción
El establecido en el artículo 272 del Estatuto Tributario. (costo fiscal-ajustado por inflación)	Acciones, aportes y demás derechos	Todos esos bienes serán concernientes a las sociedades.
El establecido en el artículo 270 del Estatuto Tributario.(nominal)	Créditos	Ese valor nominal, podrá ser un valor inferior, en el caso en que el contribuyente logre demostrar la insolvencia del deudor.

Figura 5, fuente: elaboración propia

Valor	Bien	Descripción
Valor comercial el cual será expresado en moneda nacional.	Bienes, créditos en moneda extranjera	Este valor hará con la tasa oficial de cambio la cual haya tenido vigencia el último día hábil del año anterior al cual se realizó la liquidación.
El establecido en el artículo 271 del Estatuto Tributario.(costo de adquisición, mas descuentos, o rendimientos causados y no cobrados)	Títulos, bonos, certificados y otros documentos negociables.	Todos estos bienes, van a generar unos intereses y también rendimientos de carácter financiero.
El valor corresponderá a un ochenta por ciento (80%), establecido en el artículo 271-1 del Estatuto Tributario	Derechos fiduciarios	El reconocimiento de los derechos fiduciarios, se hacen de manera individual, ya sea por activos o pasivos.
Costo fiscal o valor de adquisición, como lo establece el artículo 277 del Estatuto Tributario.	Inmuebles	Se divide en dos tipos de contribuyentes, los que están obligados a llevar libro y los que no. Los que están obligados será por el costo fiscal y los que no están obligados será por el costo de adquisición.
El valor total que corresponde a rentas y pagos periódicos.	Pagos periódicos que se demuestren que provienen de fideicomisos, las rentas, trusts, las fundaciones que tengan un interés privado y otros vehículos similares.	Deben tener como requisito que se encuentren en Colombia o si están en el exterior, que estén en cabeza de personas naturales.

Figura 6, fuente: elaboración propia

Valor	Bien	Descripción
El valor corresponderá a un cinco por ciento (5%) por cada año que dure el	Bienes entregados en usufructo	Derecho de usufructo temporal, corresponderá a

usufructo, sin que exceda el setenta por ciento (70%) del bien.		la proporción de los bienes entregados en usufructo.
El valor será igual al setenta por ciento (70%)	Bienes entregados en usufructo	derecho de usufructo vitalicio.
El valor será la diferencia que resulte entre lo que corresponde por derecho de usufructo y la totalidad de los bienes.	Nuda propiedad	

Figura 7, fuente: elaboración propia

La tarifa única del impuesto correspondiente a las ganancias ocasionales de las personas naturales residentes en el país, de las sucesiones de causantes personas naturales residentes en el país y de los bienes destinados a fines especiales, en virtud de donaciones o asignaciones modales, es diez por ciento. (Piza, 2020)

Son agentes de retención o de percepción, las entidades de derecho público, los fondos de inversión, los fondos de valores, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez, los consorcios, las comunidades organizadas, { las uniones temporales } y las demás personas naturales o jurídicas, sucesiones ilíquidas y sociedades de hecho, que por sus funciones intervengan en actos u operaciones en los cuales deben, por expresa disposición legal, efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. (García y otros, 2018)

Para cerrar, respecto del artículo 368 del Estatuto Tributario, es importante resaltar, cuales son los sujetos o agentes de retención, del tributo correspondiente. Por ello, Son agentes de retención o de percepción los que a continuación se van a mencionar: (i), los fondos que son de inversión (ii) las entidades estatales, es decir, de derecho público (iii) los fondos, los cuales son, de valor, de inversión y pensionados ya sea por vejez e invalidez (iv), todas aquellas comunidades que ante la ley se encuentren organizadas (v), los consorcios (vi), lo que se denomina como uniones temporales y todas las demás que tengan calidad de persona natural o jurídica, bien sea, en sociedades de hecho o cuando se refiere a sucesiones de carácter ilíquidas. (Castro, 2020)

En tal sentido, estos agentes retenedores que consagra el Estatuto Tributario en el artículo 368, tienen las facultades y competencias otorgadas por la ley para realizar la operación de efectuar dicha retención o la percepción de ese tributo correspondiente. (Gonzalez & Hoyos, 2020)

Conclusiones

Una vez desarrollados los objetivos específicos, es pertinente concluir que, en relación a la forma de aminorar el tributo correspondiente a ganancias ocasionales dentro del proceso de sucesión, es necesario que sean consideradas diversas variables diferentes a las impositivas, puesto que, circunstancias como la voluntad del finado, de sus herederos, la masa sucesoral y los activos que la integran.

Igualmente, en materia de impuestos y los efectos tributarios que tiene la sucesión ilíquida, se considera que la efectiva planeación depende que el causante lo realice en vida mediante testamento, pudiendo elegir entre el testamento abierto o cerrado, según las figuras jurídicas que mejor se adapten a sus necesidades.

Así las cosas, en relación a los efectos tributarios, tal como se contrastó en las líneas anteriores, una sucesión ilíquida variará en su relación tributaria en razón a factores tales como: que el causante sea residente o no residente de Colombia, igualmente que, su patrimonio supere el tope legal lo que le generaría la obligación de asumir el impuesto de renta, asimismo, depende de si el ingreso del causante es a título de ganancia ocasional, renta fija o utilidades, entre otras.

Esto llevó a que la respuesta a la pregunta planteada se enmarque por la textura abierta, puesto que, en la actualidad el régimen tributario de las sucesiones ilíquidas podría decirse que se reputa igual e inescindible al del causante y que, una vez liquidada la sucesión, su obligación se habría diluido en los herederos. Por lo tanto, se concluye que las sucesiones ilíquidas no tienen obligaciones tributarias per se, sino, que lo que se denomina como obligaciones tributarias de la sucesión son la extensión de la obligación del causante que debe ser asumida por la sucesión ilíquida en cabeza de los herederos administradores o albacea hasta tanto sea liquidada.

No obstante, se abre la puerta al debate sobre cómo debe entender el derecho tributario y las entidades públicas que lo desarrollan, la participación tributaria de la sucesión que aún no ha sido adjudicada y que cuyo causante cumplía con el supuesto de hecho que le endilgaba la responsabilidad de pagar impuestos, tasas o contribuciones especiales.

Bibliografía

- Alchourrón, C., & Bulygin, E. (2000). Norma jurídica. En Garzón, & Laporta, *El derecho y la justicia* (págs. 133-147). Madrid: Trotta.
- Amatucci, A. (2011). La cuestión metodológica entre los teóricos viejos y nuevos y la autonomía científica del Derecho Tributario. *Universidad Javeriana*, 41-77.
- Aroca, C. (2005). *Principio de reserva de ley en materia tributaria: análisis normativo y jurisprudencial*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Artheta, M. (2015). *La Hermenéutica Crítica de Habermas: una profundización de la Hermenéutica Gadameriana*. Valencia: Revista Internacional de Filosofía.
- Asamblea Nacional Constituyente. (1991). *Constitución Política de Colombia*. Bogotá: Gaceta Constitucional.
- Berrocal, M. (2020). Pagos a no residentes. En O. Cabrera, & Otros, *la reforma tributaria de la ley 2010 de 2019* (págs. 165-185). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Bobbio, N. (2013). *Teoría General del Derecho* (Cuarta ed.). (J. Guerrero, Trad.) Bogotá: Temis.
- Camargo, D., Támara, C., Deluquez, S., & Baptiste, M. (2017). *administración tributaria: reflexiones para Colombia desde el derecho comparado*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Castro, J. (2020). Panorama de la reforma a la imposición directa de las sociedades a las normas del derecho tributario internacional. En O. Cabrera, & otros, *la reforma tributaria de la ley 2010 de 2019: la ley de crecimiento económico* (págs. 93-111). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Castro, J., & Piza, J. (2017). los deberes tributarios y el inicio e instrucción en los procedimientos de gestión o administración tributaria. En j. Beltrán, M. Marín, J. Castro, A. Medina, A. Chamorro, J. Piza, . . . M. Sánchez, *Teoría del procedimiento tributario: una visión crítica* (págs. 49-99). Bogotá: universidad externado de Colombia.
- Chamorro, A. (2017). Las notificaciones tributarias y sus principales debates en la jurisprudencia colombiana. En j. Beltrán, M. Marín, J. Castro, A. Medina, A. Chamorro, J. Piza, . . . M. Sánchez, *Teoría del Procedimiento tributario: una visión crítica* (págs. 99-125). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Colin, A., & Capitant, H. (2002). *Cours élémentaire de droit civil français*. Mexico: jurídica universitaria.
- Congreso de la República de Colombia. (2018). *Ley 1934 "Por medio de la cual se reforma y adiciona el Código Civil"*. Bogotá: Diario Oficial No. 50673 del 02 de agosto de 2018.
- Corte Suprema de Justicia. (2013). *Sentencia del 02 de agosto, sc 02-08.13 rad. 2010-489-01, M.P.: Ruth Marina Díaz*. Bogotá: Gaceta de la Corte Suprema de Justicia.
- Corte Suprema de Justicia. (2018). *Sentencia del 05 de julio, SC418-2018, Rad. 2011-434-01, M.P.: Margarita Cabello*. Bogotá: Gaceta de la Corte Suprema de Justicia.
- Corte Suprema de Justicia. (2019). *Sentencia del 14 de mayo, sc1693-2019, rad.2007-094-01, M.P.: Octavio Tejeiro*. Bogotá: Relatoria de la Corte Suprema de Justicia.

- Corte Suprema de Justicia. (2019). *Sentencia del 26 de septiembre, SC3951-2019, Sala Civil, M.P.: Octavio Tejeiro*. Bogotá: CSJ.
- Diaz, E. (1998). *Curso de Filosofía del Derecho*. Barcelona: Moira Helm.
- El Congreso De Los Estados Unidos De Colombia. (1887). *Ley 57 "Código Civil De Los Estados Unidos De Colombia"*. Bogotá: Diario Oficial No. 2.867.
- Ferrajoli, L. (2004). *Epistemología Jurídica y Garantismo*. Mexico D.F: Fontanamara.
- García, J., Gonzalez, O., Hoyos, V., Insifnares, r., López, M., & otros. (2018). *el impacto de la ley 1819 de 2016 y su desarrollos en el sistema tributario colombiano*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Giraldo U, A. A. (2016). *Inheritance Tax And Repudiation In The Colombian Civil Code*. Texas: Tecana American University. Recuperado el 08 de febrero de 2019, de <https://tauniversity.org/sites/default/files/journal-repository/articulo-de-armando-giraldo-aprobado-journal.pdf>
- Giraldo, J. (2015). Principales modificaciones introducidas al proceso de sucesión por el código general del proceso. *revista del instituto colombiano de derecho procesal*, 17-46.
- Gonzalez, O., & Hoyos, V. (2020). La Ley de crecimiento tributario frente a los saneamientos fiscales y el regimen sancionatorio penal. En O. Cabrera, & Otros, *la reforma tributaria de la ley 2010 de 2019* (págs. 329-363). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Hernandez, I. (2014). *Economía Política de la tributación en Colombia*. Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Herrera, M., & Lathrop, F. (2017). Relaciones jurídicas entre progenitores e hijos desde la perspectiva latinoamericana. *revista de derecho privado*, 143-173.
- Hincapié, M. (2014). Los principios rectores del derecho tributario. *Nuevo Derecho*, 47-54.
- Hoyos, V. (2019). Sanciones derivadas del incumplimiento de los deberes formales de carácter tributario. En C. Gómez, J. Beltrán, O. González, A. ordoñez, E. briceño, A. chamorro, . . . V. Eugeni, *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia. Actualizado con la ley 1943 de 2018* (págs. 247-271). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Insignares, R., & Plazas, A. (2020). El impuesto sobre la renta de personas naturales residentes. la indeterminación de lo determinable, avance y retroceso. En O. Cabrera, & Otros, *La reforma tributaria de la ley 2010 de 2019*. (págs. 273-295). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Lopez, H. (2014). *Instituciones de Derecho Procesal Civil Colombiano,, Parte Especial*. Bogotá: Editorial ABC.
- Marín, M., & Paz, J. (2017). los principios formales de reserva de ley y seguridad jurídica en el derecho tributario colombiano. sentencias relevantes en los 25 años de la jurisprudencia de corte constitucional. En A. Báez, J. Castro, E. Cubides, P. gómez, M. Marín, A. Ordoñez, . . . C. Sanchez, *reflexiones sobre la jurisprudencia constitucional tributaria* (págs. 225-264). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Masbernat, P. (2018). Una tesis sobre la naturaleza y las características de la obligación tributaria. *Dikaion*, 225-265.

- Mora B, J. C. (2019). *Manual practico de sucesiones* (Decimocuarta ed.). Medellín: Leyer.
- Ordoñez, A., & Briceño, E. (2019). Retención en la Fuente y su regimen sancionatorio tributario en Colombia. En C. Gómez, J. Beltrán, O. González, A. ordoñez, E. briceño, A. chamorro, . . . V. Eugeni, *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia. Actualizado con la ley 1943 de 2018* (págs. 129-165). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Ortíz, E. (2017). tributos propios de las comunidades autonomas: el supuesto de la fiscalidad energetica y ambiental. En A. Báez, J. Castro, E. Cubides, P. gómez, M. Marín, A. Ordoñez, . . . C. Sanchez, *reflexiones sobre la jurisprudencia constitucional tributaria* (págs. 265-295). bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Perdomo, C., & Insignares, R. (2020). la tributación indirecta en el marco de la ley 2010 de 2019. En O. Cabrera, & Otros, *la reforma tributaria de la ley 2010 de 2019* (págs. 295-315). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Piza, J. (2020). la ley de financiamiento se convierte en ley de crecimiento. En O. Cabrera, & Otros, *la reforma tributaria de la ley 2010 de 2019 "ley de crecimiento economico"* (págs. 45-53). Bogotá: Universidad Externado.
- Piza, J., & González, O. (2017). Fiscalización y Determinación Tributaria. En j. Beltrán, M. Marín, J. Castro, A. Medina, A. Chamorro, J. Piza, . . . M. Sánchez, *Teoria del Procedimiento Tributario: una visión critica* (págs. 125-209). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Plazas, M. (2011). Relación entre el derecho de la hacienda pública y el derecho tributario. diversas clasificaciones del derecho tributario. *nuevo derecho*, 79-115.
- Presidencia de la República. (1989). *Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la dirección general de impuestos nacionales*. Bogotá: Gaceta Oficial del 30 de marzo de 1989.
- Quinche, M. (2010). *derecho constitucional colombiano, de la carta de 1991 y sus reformas*. bogotá: doctrina y ley.
- Rodriguez, C. (2017). delimitación conceptual de la noción de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Constitucional Colombiana. En A. Báez, J. Castro, E. Cubides, P. gómez, M. Marín, A. Ordoñez, . . . C. Sanchez, *Reflexiones sobre la jurisprudencia tributaria* (págs. 191-225). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Romero, L. (2013). la reserva de la ley como principio fundamental del derecho tributario. *DIXI*, 51-51.
- Sánchez, C. (2019). Panorama del Regimen sancionatorio tributario en el ordenamiento jurídico Colombiano. En C. Gómez, J. Beltrán, O. González, A. ordoñez, E. briceño, A. chamorro, . . . V. Eugeni, *Análisis crítico del sistema sancionador tributario en Colombia. Actualizado con la ley 1943 de 2018* (págs. 23-45). Bogotá: Universidad Externado de Colombia.
- Suarez F, R. (1999). *derecho de sucesiones*. Bogotá: Temis.

- Tantaleán O, R. M. (2016). Tipología de las investigaciones jurídicas. *Derecho y Cambio Social*, 1-37. Recuperado el 15 de Enero de 2020, de <https://dialnet.unirioja.es/download/articulo/5456267.pdf>
- Valencia G, J. F., & Marín G, M. S. (2018). Investigación teorica, dogmatica, hermeneutica y empirica de las ciencias jurídicas. *Ratio Juris*, 17-26.
- Valencia Z, A. (2003). *Guía Del Desarrollo De Iniciativas Con Enfoque Sistemico En El Derecho*. Bogotá: Innpulsa.
- Vélez V, L. (2012). *La investigación cualitativa*. Medellín: Eafit.
- Witker, J. (1995). *La investigación jurídica*. Mexico D.F: McGraw-Hill.
- Zopini, A. (2013). *Las sucesiones en el Derecho Comparado" Sucesiones y Herencia. Colección Tendencias Contemporáneas del Derecho*. Bogotá: Editores Academicos.