

CONCEPTO 5754 (Int. 541) DE 2024

(marzo 18)

<Fuente: Archivo interno entidad emisora>

<Publicado en la página web de la DIAN: 21 de marzo de 2024>

DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES

Unidad Informática de Doctrina

Area del Derecho

Tributario

Banco de Datos

Impuesto al Patrimonio

Problema Jurídico ¿La expresión “determinado” contenida en el artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario y especialmente en su parágrafo 2º, corresponde a los valores que hayan sido “declarados” por el contribuyente en la declaración del año 2020?

¿Si con ocasión del proceso de fiscalización es establecida una mayor base real en el impuesto al patrimonio del año gravable 2021, debe ser liquidado un mayor valor de impuesto sin estar exclusivamente limitado a los valores declarados por el contribuyente en la vigencia fiscal 2020?

Tesis Jurídica Para contextualizar la consulta, el director expone la existencia de un programa de fiscalización que se fundamenta en la determinación -por parte de la DIAN- del valor real de la base gravable del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2021.

Posteriormente, explica el director el entendimiento de la Dirección de Gestión de Fiscalización, según el cual la expresión “determinado” no es asimilable al concepto “declarado”, ya que la determinación oficial o la determinación posterior por parte del contribuyente puede distanciarse del valor declarado.

Descriptores

Base gravable

Fuentes Formales

ESTATUTO TRIBUTARIO DECRETO 0624 DE 1989 ART. [295-2](#)

Extracto

De conformidad con el artículo [55](#) del Decreto 1742 de 2020 en concordancia con lo previsto en el artículo [7-1](#) de la Resolución DIAN 91 de 2021, este Despacho es competente para proferir conceptos individuales.

Consulta:

Mediante el radicado de la referencia, se formulan las siguientes consultas:

“¿La expresión “determinado” contenida en el artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario y especialmente en su párrafo 2º, corresponde a los valores que hayan sido “declarados” por el contribuyente en la declaración del año 2020?

¿Si con ocasión del proceso de fiscalización es establecida una mayor base real en el impuesto al patrimonio del año gravable 2021, debe ser liquidado un mayor valor de impuesto sin estar exclusivamente limitado a los valores declarados por el contribuyente en la vigencia fiscal 2020?”

Para contextualizar la consulta, el director expone la existencia de un programa de fiscalización que se fundamenta en la determinación -por parte de la DIAN- del valor real de la base gravable del impuesto al patrimonio correspondiente al año gravable 2021.

Posteriormente, explica el director el entendimiento de la Dirección de Gestión de Fiscalización, según el cual la expresión “determinado” no es asimilable al concepto “declarado”, ya que la determinación oficial o la determinación posterior por parte del contribuyente puede distanciarse del valor declarado.

Fundamentos jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica:

Para iniciar, esta Dirección considera pertinente hacer un recuento legislativo de las normas que anteceden al impuesto al patrimonio.

La Ley [1739](#) de 2014 creó el impuesto a la riqueza, cuyo articulado fue modificado por las Leyes [1943](#) de 2018 y [2010](#) de 2019, cambiando de denominación a impuesto al patrimonio. Sin embargo, la disposición correspondiente a la base gravable del impuesto a la riqueza mantuvo una estructura similar en las modificaciones legislativas posteriores; de ahí que sea útil acudir a los antecedentes legislativos de la Ley [1739](#) de 2014.

En línea con lo anterior, la base gravable del impuesto a la riqueza correspondía al valor del patrimonio bruto del contribuyente poseído a 1 de enero de 2015, menos las deudas a cargo del contribuyente vigentes en esa fecha, determinados conforme a lo previsto en el Título II del Libro I del Estatuto Tributario. Del valor así definido, la norma permitía la resta de algunos valores patrimoniales netos, de tal manera que se aplicaban las mismas bases patrimoniales que se aplican en la determinación del impuesto sobre la renta y complementarios (Exposición de motivos - Senado. Gaceta 575/14).

En el trámite legislativo, en Primera Ponencia Senado (Gaceta 744/2014), se propuso la modificación del artículo que define la base gravable del impuesto a la riqueza, para incluir una “banda” en la cual fuera posible que fluctuara la base gravable en los años futuros, así:

Parágrafo 4°. La base gravable tendrá los siguientes límites:

En el caso de los contribuyentes personas jurídicas y sociedades de hecho, la base gravable para los años 2016 y 2017 será la que resulte de aplicar la siguiente tabla:

Situación	Base gravable a aplicar en cada uno de los años
$BG_{2016} > BG_{2015}$	BG_{2016}^A = Al menor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 + \left(\frac{\Delta IPC_{2015}}{4}\right)\right) \\ BG_{2016} \end{array} \right\}$
$BG_{2016} < BG_{2015}$	BG_{2016}^A = Al mayor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 - \left(\frac{\Delta IPC_{2015}}{4}\right)\right) \\ BG_{2016} \end{array} \right\}$
$BG_{2017} > BG_{2015}$	BG_{2017}^A = Al menor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 + \left(\frac{\Delta IPC_{2016}}{4}\right)\right) \\ BG_{2017} \end{array} \right\}$
$BG_{2017} < BG_{2015}$	BG_{2017}^A = Al mayor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 - \left(\frac{\Delta IPC_{2016}}{4}\right)\right) \\ BG_{2017} \end{array} \right\}$

Dónde:

BG^A es la base gravable determinada en cada uno de los años.

BG^A es la base gravable aplicable en cada uno de los años cuando se presente alguna de las situaciones descritas.

ΔIPC es el cambio del índice de precios al consumidor en cada uno de los años de acuerdo con el Departamento Nacional de Estadística.

En el caso de los contribuyentes personas naturales contribuyentes del impuesto a la riqueza, la base gravable del mismo para los años 2016, 2017 y 2018 será la que resulte de aplicar la siguiente tabla:

Situación	Base gravable a aplicar en cada uno de los años
$BG_{2016} > BG_{2015}$	BG_{2016}^A = Al menor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 + \left(\frac{\Delta IPC_{2015}}{4}\right)\right) \\ BG_{2016} \end{array} \right\}$
$BG_{2016} < BG_{2015}$	BG_{2016}^A = Al mayor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 - \left(\frac{\Delta IPC_{2015}}{4}\right)\right) \\ BG_{2016} \end{array} \right\}$
$BG_{2017} > BG_{2015}$	BG_{2017}^A = Al menor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 + \left(\frac{\Delta IPC_{2016}}{4}\right)\right) \\ BG_{2017} \end{array} \right\}$
$BG_{2017} < BG_{2015}$	BG_{2017}^A = Al mayor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 - \left(\frac{\Delta IPC_{2016}}{4}\right)\right) \\ BG_{2017} \end{array} \right\}$
$BG_{2018} > BG_{2015}$	BG_{2018}^A = Al menor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 + \left(\frac{\Delta IPC_{2017}}{4}\right)\right) \\ BG_{2018} \end{array} \right\}$
$BG_{2018} < BG_{2015}$	BG_{2018}^A = Al mayor entre $\left\{ \begin{array}{l} BG_{2015} \cdot \left(1 - \left(\frac{\Delta IPC_{2017}}{4}\right)\right) \\ BG_{2018} \end{array} \right\}$

Dónde:

BG^A es la base gravable determinada en cada uno de los años.

BG^A es la base gravable aplicable en cada uno de los años cuando se presente alguna de las situaciones descritas.

ΔIPC es el cambio del índice de precios al consumidor en cada uno de los años de acuerdo con el Departamento Nacional de Estadística.

Independientemente del tipo de contribuyente, si la base gravable determinada en cualquiera de los años es igual a aquella determinada en el año 2015, la base gravable del respectivo año será aquella determinada en el año 2015.

De la exposición de motivos se observa que el legislador previó las fórmulas para calcular la base gravable de los años posteriores, en escenarios donde la base gravable del año X+1 fuera mayor o menor respecto de la base gravable del año X. Así mismo, en las tablas se precisa que la sigla BG corresponde a la “base gravable determinada en cada uno de los años”. Se previó entonces que el cálculo de la base gravable del impuesto a la riqueza tendría como variable la base gravable del impuesto a la riqueza del año base de liquidación inicial; es decir, 2015. De ahí que el punto de comparación para cada uno de los años fuera BG₂₀₁₅.

Posteriormente, en Segunda Ponencia Senado (Gaceta 829/2014) se propuso modificar el parágrafo 4 para establecer la posibilidad de que la base gravable, en los años posteriores a 2015, pudiera aumentar o disminuir hasta un 25% de la inflación del año anterior al declarado inicialmente; es decir, 2015. Esta proposición fue aceptada, llegando al texto que finalmente fue aprobado por el Congreso de la República y que correspondió al artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario.

Se reitera que el texto del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario se replicó en las Leyes [1943](#) de 2018 y [2010](#) de 2019. Así, el impuesto al patrimonio introducido por la Ley [2010](#) de 2019 para los años 2020 y 2021, tuvo como hecho generador la posesión de un patrimonio igual o superior a \$5.000 millones de pesos al 1 de enero de 2020. Una vez configurado el hecho generador, la causación del impuesto y el cálculo de la base gravable sería anual, esto es, el 1 de enero de 2020 y el 1 de enero de 2021.

De la revisión de los antecedentes legislativos, se advierte que la base gravable determinada corresponderá a la base gravable declarada pues esa es la base gravable conocida por la administración y oponible a ella. Fue con base en ese entendimiento que se configuró la norma. Además, la base gravable declarada es la base gravable que tiene en cuenta los valores patrimoniales brutos y netos que se declararon y se restaron en su momento. Obviar lo anterior implicaría desconocer el mandato legal de aumento o disminución máximos de la base gravable para el segundo año de causación del impuesto al patrimonio.

Así, la base gravable determinada no puede corresponder a un ejercicio matemático cualquiera realizado por el contribuyente, sino que debe atender a la información tributaria informada como oficial para un periodo determinado y que se presume veraz, en los términos del artículo [746](#) del Estatuto Tributario.

En línea con lo anterior, en el instructivo del Formulario 420 (Declaración del Impuesto al Patrimonio), respecto de la casilla 35, se mencionó lo siguiente: “Tenga en cuenta que para el año gravable 2021 la base gravable debe considerar lo dispuesto en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del E.T.”. Esto muestra que el entendimiento que se tuvo al prescribir el Formulario y su instructivo corresponde con el que se sostiene ahora por parte de este Despacho. Así las cosas, la parametrización del Formulario 420 también refleja este entendimiento.

A juicio de esta Dirección, no es acertado afirmar que tal parametrización comporta una restricción a las prerrogativas (i) del contribuyente de corregir sus declaraciones y (ii) de la administración de adelantar la fiscalización de las declaraciones por vigencias fiscales independientes.

En efecto, es importante anotar que la interacción entre las bases gravables de los años gravables 2020 y 2021 se encuentra prevista en el propio artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario, de tal manera que no podría el intérprete ni esta Dirección cambiar el sentido de la ley, máxime si se

tiene en cuenta que esta y sus antecedentes legislativos no ofrecen dudas sobre su alcance e interpretación.

En cuanto a la supuesta restricción a las prerrogativas del contribuyente para corregir sus declaraciones, este Despacho precisa que tanto el contribuyente como la administración se ven vinculados por la firmeza de las declaraciones. Es decir, el contribuyente dispone de tres (3) años para corregir sus declaraciones y la administración dispone del mismo término -por regla general- para objetarlas notificando el requerimiento especial. Ahora bien, la potestad de corregir las declaraciones o de objetarlas se somete a las restricciones legales. Una de estas restricciones, es que la base gravable del año 2021 tiene como punto de referencia aquella del año 2020 conforme a lo previsto en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario.

Por último, las diferencias que se generen entre las bases gravables del 1 de enero de 2020 y el 1 de enero de 2021, corresponde a una situación prevista en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario en línea con el artículo [45](#) de la Ley 2010 de 2019 y su tratamiento debe obedecer a lo previsto en dicha norma. De ahí que los aplicativos de la DIAN deban permitir únicamente los ajustes que la misma norma prevé.

Conclusión - Tesis Jurídicas

Así, frente a las preguntas formuladas se concluye lo siguiente:

La expresión “determinada” prevista en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario, modificado por el artículo [45](#) de la Ley 2010 de 2019, corresponde a los valores declarados en la declaración del impuesto al patrimonio del año gravable 2020.

La base gravable del impuesto al patrimonio del año gravable 2021 solo puede aumentar o disminuir de acuerdo con lo previsto en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario.

Las correcciones voluntarias, provocadas u oficiales del impuesto al patrimonio de los años 2020 y 2021 se someten, entre otras, a lo previsto en el parágrafo 2 del artículo [295-2](#) del Estatuto Tributario modificado por el artículo [45](#) de la Ley 2010 de 2019.

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales-DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaría expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de "Normatividad" -"técnica"-, dando click en el link "Doctrina Dirección de Gestión Jurídica".



Disposiciones analizadas por Avance Jurídico Casa Editorial Ltda.

Normograma DIAN

ISBN n.n

Última actualización: 2 de abril de 2024

