**Concepto Nº 011711**

**01-03-2005**

**DIAN**

Ref: Consulta radicada bajo el número 20202 de 10/11/2004

De conformidad con el artículo 11 del Decreto 1265 de 1999 y el artículo 1º de la Resolución 5467 del 15 de junio de 2001, este Despacho es competente para absolver de manera general las consultas que se formulen sobre la interpretación y aplicación de las normas tributarias de carácter nacional. En este sentido se emite el presente concepto.

TEMA: Impuesto sobre la Renta y Complementarios

DESCRIPTORES: DIFERENCIA PATRIMONIAL EN LA PRIMERA DECLARACIÓN

FUENTES FORMALES: Art 238 E.T.

PROBLEMA JURIDICO:

¿Quién estando obligado a declarar por el año gravable 2004 por poseer un patrimonio superior a $80.000.000, lleve el patrimonio preexistente en el año 2003 inferior a ciento cincuenta millones de pesos ($150.000.000) por el cual no estuvo obligado a declarar, se le puede aplicar diferencia patrimonial en la primera declaración correspondiente a 2004.?

TESIS JURIDICA:

La diferencia patrimonial en la primera Declaración del Impuesto sobre la Renta se aplica cuando previamente la Administración solicita explicación sobre la preexistencia del patrimonio declarado y el contribuyente no lo justifica.

INTERPRETACION JURIDICA:

Dispone el artículo 238 del Estatuto Tributario:

Artículo 238. Diferencia patrimonial en la primera declaración. Si se presenta declaración de renta y patrimonio por primera vez y el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada como se indica en el artículo anterior, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario.

Constituye explicación satisfactoria para el cónyuge o hijo de familia, la inclusión de los bienes en la declaración de renta del otro cónyuge o de los padres, según el caso, en el año inmediatamente anterior.

Dispone el artículo 238 del Estatuto Tributario al referirse a la diferencia patrimonial en la primera declaración entre otras cosas, que cuando el patrimonio líquido resulta superior a la renta gravable ajustada en los términos del artículo 237 ibídem, el mayor valor patrimonial se agrega a la renta gravable determinada por el sistema ordinario.

Como ha sido expuesto por la Corte Constitucional en sentencia C-374 del 27 de abril de 2004, la comparación patrimonial es un sistema especial de determinación de la renta líquida gravable, que no aparece en el cuerpo de la declaración tributaria, sino que se liquida sobre los datos incluidos del contribuyente, tomando como base el patrimonio liquidado del año comparándolo con el patrimonio líquido del año inmediatamente anterior. Es un sistema que facilita el control de los ingresos y de la evasión, pues parte del supuesto de que todo incremento del patrimonio líquido proviene de rentas que han sido capitalizadas.

Específicamente al hacer el estudio sobre la exequibilidad del artículo 238 del Estatuto Tributario, señaló la Corte Constitucional en la sentencia antes mencionada:

“Para la Sala no le asiste tampoco razón al actor pues, de la detenida lectura del artículo acusado, se observa que como lo explican los intervinientes, la disposición no está negando al nuevo declarante que acuda a las distintas posibilidades de justificación de aumento patrimonial contenidas en el Estatuto Tributario, sino que, por el contrario, añadió dos explicaciones más, cuando se trate de la presentación de la declaración de renta y patrimonio por primera vez. Consideró el legislador que era una circunstancia tan especial la del nuevo declarante, que ameritaba regular dos explicaciones adicionales que podían ocurrir con los bienes del cónyuge o del hijo de familia.

“Es decir, se trata de dos justificaciones nuevas y no, como lo entiende el actor, las únicas. Prueba de ello, basta ir a las distintas justificaciones que contiene el Estatuto Tributario y en ninguna de ellas, se impide al declarante proponerlas en razón de que sea nuevo o antiguo, simplemente las establece en forma general.

-Es más, tampoco para la DIAN cabe la interpretación del demandante, porque de acuerdo con la Circular General Nro. 1, del 28 de julio de 1982, se señala que será suficiente para el nuevo declarante afirmar sobre la existencia en el año inmediatamente anterior que los ingresos y bienes son inferiores a los límites legales "sin que tenga que probar o justificar la preexistencia de los mismos" y sin que haya lugar a determinar la renta por el sistema de comparación de patrimonios. Es decir, la DIAN ha admitido explicaciones adicionales a las contempladas en el inciso segundo del artículo 238 del Estatuto. Dice esta Circular:

"Bienes denunciados en la primera declaración. Será suficiente para la administración respecto del contribuyente que declara por primera vez la afirmación que éste haga en su declaración sobre la existencia en el año inmediatamente anterior de los ingresos y bienes inferiores a los límites legales, sin que tenga que probar o justificar la preexistencia de los mismos. Porque resultaría más gravosa, entonces, la situación del contribuyente que por primera vez presenta la declaración de renta y patrimonio, pues tendría que probar hechos sobre los cuales muy seguramente no habrá dejado registro por no estar obligado a ello en el año anterior.

"En consecuencia, el contribuyente que presente declaración de renta y patrimonio por primera vez, por no estar obligado a ello en el año inmediatamente anterior, no requiere probar la preexistencia de los bienes inferiores a los límites fijados como mínimo para declarar. Será suficiente la inclusión de los mismos en su primera declaración, sin que sobre tales bienes haya lugar a determinar la renta por sistema de comparación de patrimonios." (tomado de Régimen del Impuesto a la Renta y Complementarios, Legis, pago 134).

Ahora bien, si por el año anterior (2003) uno de los límites para no declarar era que se poseyera un patrimonio bruto inferior a $150.000.000 y para el año gravable 2004 un patrimonio bruto inferior a $80.000.000, es aplicable el criterio de la DIAN acorde con la Sentencia de la Corte Constitucional referida, en el sentido que al no estar obligados a declarar los contribuyentes por el año o años anteriores de acuerdo con las disposiciones legales vigentes, no es necesario en principio probar la preexistencia del patrimonio hasta los límites señalados en la ley.

No obstante, la administración puede verificar la preexistencia del patrimonio incorporado en la primera declaración', cuando éste exceda el límite para estar obligado a declarar en el año respectivo. Si una vez solicitadas las explicaciones pertinentes y las razones aducidas por el contribuyente no justifican la preexistencia, procederá la aplicación del artículo 238 del Estatuto Tributario, en la medida que los ingresos susceptibles de capitalizarse en el mismo período son inferiores al patrimonio líquido del respectivo año gravable, precisamente por no ser este preexistente.

Atentamente,

JUAN ORLANDO CASTAÑEDA FERRER

Jefe División de Normativa y Doctrina Tributaria

*\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*