



**CORTE CONSTITUCIONAL  
DE COLOMBIA**

## **COMUNICADO No. 5**

**Febrero 10 de 2016**

**GRAVAR COMO INGRESO LA DIFERENCIA POSITIVA EN LA TASA DE CAMBIO PARA QUIENES TIENEN ACTIVOS EN MONEDA EXTRANJERA Y LLEVAN CONTABILIDAD POR CAUSACIÓN, NO DESCONOCE LOS PRINCIPIOS DE EQUIDAD, JUSTICIA, PROGRESIVIDAD Y RAZONABILIDAD TRIBUTARIAS**

**I. EXPEDIENTE D-10887 - SENTENCIA C-052/16 (Febrero 10)**  
M.P. María Victoria Calle Correa

### **1. Norma acusada**

**LEY 49 de 1990**  
(Diciembre 28)

*Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones*

**ARTICULO 17.** Ajuste por diferencia en cambio. Adiciónase el Estatuto Tributario con el siguiente artículo:

"*Artículo 32-1. Ingreso por diferencia en cambio.* El ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos en el último día del año o período gravable constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación".

### **2. Decisión**

Declarar **EXEQUIBLE**, por los cargos analizados, el artículo 17 de la Ley 49 de 1990 "*Por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones*".

### **3. Síntesis de los fundamentos**

La Corte debía decidir en este caso si la norma acusada viola los principios constitucionales de equidad, justicia, progresividad y razonabilidad tributarias (arts. 95-9 y 363 de la C.Po.), en tanto clasifica como un ingreso la diferencia positiva en cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad de causación. Tras examinar la aptitud de la acción pública, la Corte advirtió que la pregunta constitucional provocada por la demanda no debía plantearse en términos de si la diferencia en cambio constituye o no un ingreso, en el sentido técnico previsto en el artículo 26 del Estatuto Tributario, toda vez que la Constitución no recoge esa definición, ni tampoco otra caracterización conceptual cerrada de lo que debe entenderse por ingreso gravable en el impuesto de renta. Por lo cual, si bien puede haber discusiones económicas, contables y de técnica fiscal, en torno a si la diferencia en cambio es en sentido estricto un ingreso, el problema que planteaba la acción pública se refería a si vulneraba o no los principios constitucionales citados.

Luego de reiterar el sentido de las normas constitucionales que la acción pública considera vulneradas, la Corte señaló que las mismas impiden gravar a un contribuyente al margen de su capacidad económica. Pero constató que la diferencia positiva en cambio representa un incremento en la capacidad económica del sujeto pasivo del impuesto y, por lo mismo, se ajusta al orden constitucional que el legislador la considere como una realidad gravable. La Sala Plena de la Corte Constitucional advirtió que (i) la diferencia positiva en cambio representa un beneficio para el contribuyente porque, al incrementarse objetivamente el valor en pesos de sus activos en moneda extranjera, mejora su capacidad de endeudamiento y aumenta la prenda general de los acreedores; (ii) al formar parte de la propiedad privada, los activos en

una moneda sujeta a la revaluación se pueden presumir rentables, según la jurisprudencia constitucional; (iii) el ordenamiento prevé que la diferencia positiva en cambio se compute como un ingreso, pero si la situación cambiaria es la inversa, y la diferencia en cambio es negativa, el contribuyente puede registrar un gasto, a fin de depurar su renta conforme a la ley, por lo cual no es una mera ficción legal sino una realidad económica variable; (iv) la diferencia positiva en cambio, con independencia de si incrementa el poder adquisitivo inmediato del sujeto y se traduzca en liquidez, representa la posibilidad –todo lo demás constante- de adquirir más unidades del peso colombiano con la moneda extranjera en que están sus activos, por lo cual sí equivale a un fortalecimiento de su capacidad contributiva; (v) en la medida en que la diferencia positiva en cambio acrece el poder de contribución del sujeto, no desconoce la justicia y la equidad que correlativamente se incorpore en la renta para efectos fiscales.

#### **4. Salvamentos y aclaración de voto**

Los magistrados **Luis Guillermo Guerrero Pérez, Alejandro Linares Cantillo y Jorge Ignacio Pretelt Chaljub** se apartaron de la decisión anterior, por cuanto consideran que el artículo 17 de la Ley 49 de 1990 es inconstitucional.

A su juicio, al establecer que el ajuste por diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera constituye un ingreso, el legislador desconoció los principios de equidad y progresividad en materia tributaria, así como el de eficiencia en materia fiscal, en la medida en que grava una expectativa que puede o no hacerse realidad cuando se enajene el activo o se liquide la inversión. Observaron que el ingreso por diferencia en cambio no se ajusta al concepto de causación del ingreso, en tanto no le da derecho al contribuyente el derecho a exigir un pago, ni constituye un flujo de recursos desde la perspectiva contable, ni una manifestación inmediata de la capacidad de pago. De esta forma, la ley establece una presunción de enriquecimiento que no consulta la capacidad contributiva, ya que si bien es cierto que en el futuro el ingreso puede que sea real, también lo es que en el momento en que se hace efectiva la obligación tributaria puede ocurrir que el contribuyente no cuente con recursos para cancelarla, por lo que resulta inequitativo gravarlo, cuando no hay una generación efectiva de riqueza.

La magistrada **Gloria Stella Ortiz Delgado** expresó su aclaración de voto, en cuanto no está de acuerdo en que la Corte no se pronuncie sobre cargos nuevos que planteen los intervinientes, toda vez que el control de una norma debe hacerse frente a toda la Constitución.

**LAS DEMANDAS INSTAURADAS EN ESTA OPORTUNIDAD CONTRA LAS NORMAS CONSTITUCIONALES QUE MODIFICAN EL GOBIERNO JUDICIAL NO CUMPLIERON CON LOS REQUISITOS QUE SE EXIGE PARA QUE LA CORTE PUEDA ADELANTAR UN JUICIO DE SUSTITUCIÓN DE LA CONSTITUCIÓN**