

Medellín, 26 de junio de 2015

Honorables Magistrados
CORTE CONSTITUCIONAL
Bogotá D.C.

Referencia: Acción de Inconstitucionalidad contra el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, compilado en el artículo 32-1 del Estatuto Tributario

BEATRIZ ELENA VILLEGAS DE BEDOUT, ciudadana colombiana mayor de edad, domiciliada en Medellín, identificada con la cédula de ciudadanía No. 43.220.118, obrando en nombre propio, en uso de mis derechos y deberes consagrados en el numeral 6° del artículo 40 y en el numeral 7° de artículo 95 de la Constitución, me permito interponer acción de inconstitucionalidad en contra del primer inciso del artículo 32-1 del Estatuto Tributario que compila el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, por cuanto vulnera el numeral 9° del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución Política, con fundamento en lo siguiente:

I. NORMA ACUSADA

Se considera que adolece de vicios de constitucionalidad lo dispuesto en el primer inciso del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, el cual establece lo siguiente:

"Art. 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." (Subraya Fuera del Texto Original).

Esto por las razones que se exponen más adelante.

II. COMPETENCIA DE LA CORTE CONSTITUCIONAL

La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente acción de inconstitucionalidad, en virtud del artículo 241 de la Constitución Política, numeral 4, el cual reza lo siguiente:



"ARTICULO 241. A la Carte Constitucional se le confía la guarda de la integridad y supremacía de la Constitución, en las estrictas y precisos términos de este artículo. Con tal fin, cumplirá las siguientes funciones:

(...)

4. Decidir sobre las demandas de inconstitucionalidad que presenten los ciudadanos contra las leyes, tanto por su contenido material como por vicios de procedimiento en su formación..."
(Subraya Fuera del Texto Original).

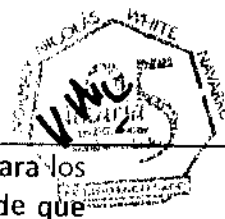
III. FUNDAMENTOS DE LA ACCIÓN DE INCONSTITUCIONALIDAD

A) ANTECEDENTES NORMATIVOS

1. A partir del año 1974 se empezaron a adoptar en Colombia medidas tendientes a controlar el efecto inflacionario sobre la determinación de la renta gravable.

En la reforma tributaria de 1974 se introdujo el reconocimiento de la inflación para fines fiscales, adoptando medidas tales como: 1) La actualización de los valores absolutos en las tablas del impuesto de renta y patrimonio y de retención en la fuente, 2) El ajuste al costo fiscal de los activos fijos, y 3) la depreciación flexible aplicable a bienes adquiridos con posterioridad a 1975 (reglamentado con el 1649 de 1976), permitiendo alícuotas anuales hasta del 40% del costo del bien.

2. Posteriormente, con la Ley 9ª de 1983 se establecieron disposiciones respecto al 1) tratamiento de ingreso no constitutivo de renta, a proporciones de los rendimientos financieros de inversiones en el sistema UPAC y 2) no gravar la ganancia ocasional por enajenación de activos fijos cuando el costo fiscal más el 80% de la ganancia obtenida en su venta, se invirtiera en la adquisición de activos fijos, ensanches, nuevas emisiones de acciones o transferencias a la cuenta de capital mediante emisión de acciones o cuotas de interés social.
3. Ya a partir de la Ley 75 de 1986 se hizo referencia de forma explícita a los ajustes integrales por inflación en materia fiscal y se estableció la no deducibilidad del componente inflacionario de los intereses o rendimientos financieros, a la vez que se le dio el tratamiento de ingreso no constitutivo de renta al componente inflacionario de los mismos para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, y se creó la reserva para las utilidades del período cuando existieran diferencias entre las depreciaciones fiscales y comerciales en un 70%.



Inicialmente el sistema era optativo, es decir, no tenía un carácter obligatorio para los contribuyentes. Se debían ajustar las cuentas de balance con la obligatoriedad de que estos ajustes se hicieran igualmente en las declaraciones de renta.

Los activos no monetarios se podrían ajustar por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable (PAAG), incrementando su valor tanto en el balance como en la declaración de renta y registrando la contrapartida en la cuenta de revalorización del patrimonio.

El valor del activo ajustado por inflación servía de base para el cálculo de la depreciación. El efecto de utilizar el sistema de ajustes por inflación no tenía repercusiones en la renta de los contribuyentes toda vez que el reflejo de la inflación se registraba en una cuenta patrimonial denominada revalorización del patrimonio.

4. El gobierno nacional en la exposición de motivos de la ley 49 de 1990, en lo pertinente a ajustes por inflación, comentó: *"La economía colombiana está afectada por el fenómeno inflacionario, sin embargo, los sistemas hasta ahora utilizados para conocer la situación económica de un contribuyente, medida en sus estados financieros, no invalucran la inflación. Consecuencia de ella, la contabilidad llevada a costos históricos ha producido una profunda distorsión de la realidad fiscal frente a la realidad económica. En muchos casos, empresas que no tenían utilidades reales sino simplemente nominales han tributado sobre las mismas, lo cual no es un simple problema de equidad, sino que ha generado un proceso de pérdida de fortaleza patrimonial al trasladarse parte del patrimonio al Estado y otra parte ser distribuida entre los socios o título de dividendo, cuando las utilidades no han sido reales, sino simplemente nominales. En el caso inverso, hoy empresas que han obtenido utilidades reales y que por la contabilidad, llevada a costos históricos, no la reflejan y por tanto no tributan sobre las mismas".* Por eso, finalmente la Ley 49 de 1990 le otorgó un año al Gobierno para estructurar de forma completa el sistema de ajustes integrales por inflación para el contribuyente y para el Estado, con efectos contables y tributarios. Posteriormente se expedieron diversos decretos para regular el tema de los ajustes por inflación.

Los fundamentos y en general todos los elementos que soportan la información contable, descansan en la premisa básica de la estabilidad de la unidad de medida. Cuando el equilibrio monetario se altera por variaciones en el valor adquisitivo de la moneda, utilizada como unidad de medida, la contabilidad a precios históricos pierde utilidad al no ser efectiva para fines comparativos por no corresponder a valores homogéneos, ya que estos vienen expresados en distintas unidades por los diferentes poderes de compra en que fueron realizadas las adquisiciones. Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia al definir los objetivos básicos de esta, establecen que deben conocerse y demostrarse los cambios que hayan experimentado los recursos controlados por el ente económico. La inflación es un hecho económico que puede ser



medido, que es pertinente y que puede representarse de manera confiable, todas estas características necesarias para el reconocimiento contable.

Según los diversos documentos publicados por la DIAN con base en las diferentes misiones de expertos¹, el sistema integral de ajustes por inflación en los estados financieros, comerciales y fiscales tenía los siguientes objetivos:

- Mostrar a los usuarios una situación más real de las empresas;
- No gravar las utilidades nominales;
- Impedir el reparto de utilidades no realizadas;
- Promover la capitalización de las empresas;
- Constituir a través de la depreciación fondos para reponer los activos a un precio cercano al de reposición.

5. Con posterioridad a esto, las Leyes 223 de 1995, 488 de 1998 y 788 de 2002 consagraron algunas modificaciones al sistema de ajustes integrales por inflación, hasta llegar a su eliminación definitiva en la Ley 1111 de 2006.

La Ley 223 de 1995 específicamente eliminó la deducción teórica que daba el tratamiento de no gravadas a una porción de las capitalizaciones que hacen las empresas de sus utilidades por inflación.

La Ley 488 de 1998 por su parte deroga los Ajustes Integrales por Inflación para las cuentas de resultados, elimina el ajuste a los inventarios, pero no se consolida el ajuste al patrimonio líquido para excluirlos del mismo.

En esta ley ante la iniciativa de algunos sectores de eliminar los ajustes por inflación se plantean cuatro audiencias con intervención de expertos en el tema, académicos, congresistas y gremios en general para evaluar la permanencia de los mismos. Realizadas las audiencias, y efectuadas las evaluaciones de los distintos sectores, se concluyó que técnicamente no deberían eliminarse los ajustes por inflación, toda vez que representan la actualización de los activos de los contribuyentes bajo el efecto de la inflación. Se determinó igualmente que países con un dígito de inflación mantenían dentro de su estructura fiscal el sistema, toda vez que contable y tributariamente presenta más ventajas que desventajas. Se recomendó que el sistema no tuviera dentro de su consideración el recaudo de impuestos.

La Ley 788 de diciembre de 2002 incluye dos artículos relacionados con los ajustes por inflación (21 y 22) para determinar la obligatoriedad de efectuarlos a todos los activos

¹ DIAN – Oficina de Estudios Económicos – Cuaderno de Trabajo: “Ajustes integrales por inflación en Colombia. Efectos en el recaudo 1994 – 2004”.





no monetarios incluidos los inventarios, y corregir el efecto de la exclusión establecida por la Ley 488 de 1998, en la cual se ajustaba el patrimonio que representaba dichos inventarios dándole tratamiento de activo monetario.

B) LA REGLAMENTACIÓN DEL SISTEMA DE AJUSTES POR INFLACIÓN:

El artículo 10° del Decreto 2075 de 1992 *"Por el cual se Reglamenta Parcialmente el Estatuto Tributario y se dictan otras disposiciones"* reglamentó el ajuste de los activos representados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, así:

"Artículo 10. AJUSTE DE ACTIVOS REPRESENTADOS EN MONEDA EXTRANJERA, EN UPAC O CON PACTO DE REAJUSTE. Las divisas, cuentas por cobrar, títulos, derechos, depósitos, inversiones y demás activos expresados en moneda extranjera o poseídas en el exterior, el último día del año a perioda, se deben ajustar con base en la tasa de cambio de la respectiva moneda a tal fecha. La diferencia entre el activo así ajustado y su valor en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor a menor valor del activo y como un crédito o débito en la cuenta de corrección monetaria fiscal, según corresponda. Texto Adicionado por el art. 6, Decreto Nacional 2591 de 1993. (...)

Parágrafo. Las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria que tuvieren activos expresados en moneda extranjera o poseídas en el exterior a 31 de diciembre de 1991, y tuvieren ingresos diferidos a por realizar, producto de la diferencia en cambio de años gravables anteriores, las realizarán en el año en el cual sean efectivamente percibidos. A partir del año gravable 1992, los ajustes correspondientes a cada año se registrarán por la dispuesta en el presente artículo." (Subraya Fuera del Texto Original).

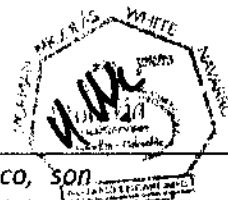
En 1993 se expide el Decreto 2591, que reglamentó aspectos fundamentalmente del sistema, relacionados con el costo fiscal de los activos y la base de los ajustes fiscales.

Por su parte, los artículos 51 y 69 del Decreto 2649 de 1993 *"Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden las principios a normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia"* regularon el tema del ajuste integral por inflación y del ajuste por diferencia en cambio de la siguiente manera:

"ARTICULO 51. AJUSTE DE LA UNIDAD DE MEDIDA. Modificado por el art. 1, Decreto Nacional 1536 de 2007. Las entidades financieras se deben ajustar para reconocer el efecto de la inflación, aplicando el sistema integral.

El ajuste se debe calcular con relación a las partidas no monetarias, utilizando para ello el PAAG anual, mensual acumulada, o mensual, según corresponda.





Son partidas no monetorias aquellas que, par mantener su valor ecanómico, son susceptibles de adquirir un mayor valor nominal como consecuencia de la pérdida del poder adquisitiva de la moneda.

Las partidas no monetorios que a la fecha de ajuste estén expresadas al valor actual o al valor presente, na serán objeto de ajuste por inflación. (...)

Las activas y posivos representados en otros monedas, deben ser reexpresados en la maneda funcional, utilizando la tasa de cambia vigente en la fecha de cierre. Narmas especiales pueden autarizar o exigir que previamente tales elementos sean expresadas en una maneda patrón, coma, par ejemplo, el dólar de las Estados Unidas de América. Sin perjuicia de la dispuesta en narmas especiales, se entiende par tasa de cambia vigente la tasa representativa del mercado certificada par la Superintendencia Bancaria.

Cuanda se trate de partidas expresadas en UPAC a sabre las cuales se tenga pactada un reajuste de su valar, el ajuste de la unidad de medida se efectuará can base en la cotización de la UPAC a en el pacto de reajuste.

Salvo lo dispuesta en las narmos técnicas específicas, el ajuste de los activos y pasivos na monetarios y el de las cuentas de resultado se registra coma un aumento en la cuenta respectiva; el de las cuentas del patrimonio en la cuenta de revalorización del patrimonio; la contrapartida de tales ajustes es la cuenta de corrección monetaria en el estoda de resultados.

Sabre una misma partida, par un misma lapso, na se puede realizar más de un ajuste."

"ARTICULO 69. Ajuste del valor de las activas representados en moneda extranjera, en UPAC o can pacto de reajuste. La diferencia entre el valor en libros de los activos expresadas en maneda extranjera y su valor reexpresado el última día del año, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor a menar valar del activa y coma ingresa o gasto financiero, según carresponda.

Cuando los activas se encuentren expresadas en UPAC o cuando sabre los mismas se haya pactada un reajuste de su valar, el ajuste se debe registrar coma un mayor valar del activo y como contrapartida un ingresa financiero.

Cuanda una partida se haya reexpresada aplicanda la tasa de cambia vigente, el valor de la UPAC o el pacto de reajuste, no puede ojustarse adicionalmente por el PAAG en el misma período." (Subraya Fuera del Texto Original)

En 1994 se expidió el Decreto 401, que establece el tratamiento que se le debe dar a los ajustes por inflación en las declaraciones de IVA, indicando que no se debe incluir el ajuste en dichos denuncios tributarios a partir de 1994.

C) LA NORMA DEL ARTÍCULO 32-1 DEL ESTATUTO TRIBUTARIO:



En materia de ajustes por diferencia en cambio el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, adicionó al Estatuto Tributario el artículo 32-1, el cual reza lo siguiente:

"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 pasados en el último día del año o período gravable constituye ingreso en el mismo ejercicio, para quienes lleven contabilidad de causación. Mientras entran en vigencia los ajustes integrales por inflación, para las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, el ajuste por diferencia en cambio constituirá ingreso, costo o deducción, cuando sea efectivamente realizada, independientemente de su causación." (Subraya Fuera del Texto Original)

El ajuste por diferencia en cambio se creó como parte integrante de los ajustes por inflación, lo cual ha sido reconocido por el Consejo de Estado en reiterada jurisprudencia, con lo cual vale la pena citar lo siguiente:

"Si bien es cierta que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de las bienes expresadas en moneda extranjera no se efectúa por el Porcentaje de Ajuste del Año Gravable PAAG, equivalente a la variación porcentual de Índice de Precios al Consumidor para empleadas elaborada por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DANE-, que se haya registrado entre el 1° de Diciembre del año anterior al gravable y el 30° de Noviembre del año gravable, sino a la tasa de cambio, tal expresión si corresponde al ajuste por inflación real que se hace con base a la devaluación del peso frente a las divisas, como puede deducirse del artículo 335 del Estatuto Tributario, ubicada en el Capítulo II del mismo Título V, Libro 1° correspondiente al ajuste integral por inflación". (Sentencia del 16 de mayo de 2013, Radicado 18903, para declaración de industria y comercio del año gravable 2008) (Subrayas fuera del texto original)

Posición que se ha sostenido en el Consejo de Estado para casos de años posteriores a 2006², es decir, incluso luego de la derogatoria de los ajustes por inflación fiscales, jurisprudencia que si bien se refieren a una discusión sobre el impuesto de industria y comercio, conviene citarla en esta oportunidad para entender cómo el ajuste por diferencia en cambio es también un ajuste por inflación:

"Corresponde a la Sala decidir sobre lo legalidad de los apartes demandados de los Conceptos números 554 del 17 de marzo de 1997, 706 del 31 de agosto de 1998, 966 del 9 de diciembre de 2002 y 987 del 2 de julio de 2003 expedidas por la Oficina Jurídica Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, Dirección de Impuestos Distritales, en los que se interpreta que la "Diferencia en cambio" ariginada en la reexpresión a moneda nacional de

² Caso de la sentencia 18903 del 16 de mayo de 2013, entre otras.

activos y pasivos representados en moneda extranjera, cuando se reconoce como un ingreso debe ser gravada con el impuesto de industria y comercio.

En los conceptos demandados se afirma que la diferencia en cambio debe ser gravada con el ICA, toda vez que, si bien dentro de la legislación Distrital se prohíbe taxativamente incluir dentro de la base gravable las "Ajustes Integrales por Inflación" y el Estatuto Tributario Nacional la incluye dentro del Título V del Libro I destinada a las citadas ajustes, en relación con el ingreso no tiene como causa la "Inflación", motivo por el cual debe ser tenida como base para el citado tributo.

(...) La anterior por cuanto los apartes de los conceptos demandados se refieren a los bienes, derechos y obligaciones (partidas de balance) expresadas en moneda extranjera, de donde no resulta acertado el argumento de la demandada cuando afirma que "al registrarse la diferencia en cambio como ingreso, derivada del ajuste de la moneda extranjera, la consecuencia económica es que el contribuyente ha recuperado una suma que había llevado al costo, la que en efecto real es un ingreso", figura que afecta directamente las cuentas de resultado que son las que integran la base gravable del ICA, el cual no grava cifras patrimoniales.

Luego, no es viable afirmar que si, como resultado de una transacción proveniente del ejercicio de una actividad gravada con ICA dentro del período gravable surge un activo o un pasivo en moneda extranjera para el contribuyente, que naturalmente se registra en una cuenta diferente, y que teniendo dicho carácter se ajusta por diferencia en cambio con ocasión de la devaluación o revaluación de la divisa frente al peso colombiano, el citado "ajuste" se considere ingreso proveniente de la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, y menos considerar que el mencionado ajuste se origina dentro del territorio del Distrito Capital, cuando éste es el resultado de un fenómeno macroeconómico no circunscrito a un territorio determinado.

Aunado a la antedicha, si bien el artículo 42 transcrito conforma la base gravable del ICA con los ingresos netos del contribuyente "obtenidos durante el período", esta expresión no es atribuible al ajuste por diferencia en cambio toda vez que, mal se puede inferir que la reexpresión de obligaciones en moneda extranjera pueda constituir un ingreso "obtenido" por el contribuyente, cuando el mismo Decreto 2649 en el artículo 38 define el ingreso como un: "Flujo de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambas, que generan incrementos en el patrimonio, devengadas por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período (...)", situación que no se configura con la reexpresión de la moneda, la cual no deviene de ninguna venta, prestación de servicios, ni de la realización de ninguna actividad ejecutada por el contribuyente dentro de un determinado período gravable.

Es evidente, además, que la normativa tanto distrital como nacional prohíbe taxativamente gravar las "Ajustes por Inflación", no sólo con ICA sino con cualquier tributo diferente al de renta y complementarias.

Es así como, el artículo 330 E.T., dispone:

ART. 330. Efectos contables y fiscales del sistema de ajustes integrales. El sistema de ajustes integrales por inflación a que se refiere el presente título produce efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes. Este sistema no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio ni de los demás impuestos o contribuciones. (...).

Na existe entonces, contradicción alguna entre las normas fiscales y las contables, dado que tanta por efectos contables como tributarios, es taxativo la prohibición de aplicar los ajustes por inflación al impuesto de industria y comercio y a cualquier otro diferente del de renta y complementarios.

Ahara, en cuanto a que el "Ajuste por Diferencia en Cambio" tenga el carácter legal de "Ajuste por Inflación", los artículos 335 y 336 E.T., normas que hacían parte integrante del Capítulo II del Título I del Estatuto Tributario, el cual reglamentaba específicamente lo relacionado con los citados ajustes, evidencia que éstos no solo eran resultado de la aplicación del PAAG, sino de diferentes índices como la reexpresión de las divisos, la UPAC (Hoy UVR) y los pactos de reajuste (...) además de ordenar en forma contundente que el ajuste en cuestión "deberá registrarse como un mayor o menor valor del activo", expresión que desvirtúa el carácter de "Ingreso gravado" que pretende adjudicarle la Administración Distrital. (...)" (Subrayas fuera del texto original) (Sentencia de Nulidad con Radicación 17558 del 1º de septiembre de 2011 del Consejo de Estado)

Es decir, para el Consejo de Estado existe claridad meridiana de que el ajuste por diferencia en cambio no es un ingreso real, o no se compadece con la definición de ingresos, pues no se obtiene o realiza con la sola reexpresión de la moneda, sino que para su realización se requiere la realización de una venta, prestación de servicios, o realización de alguna actividad por el contribuyente.

D) LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN:

En la aprobación de la ley 1111 de 2006 se argumentó que en vista de los bajos índices de inflación que se venían dando en Colombia en los años más recientes, y también en razón a que muchas entidades (como los bancos) estaban arrojando "saldos débitos" en sus cuentas de corrección monetaria fiscal (y con lo cual rebajaban la base de su tributo), era pertinente desmontar los ajustes por inflación fiscales, lo cual fue aprobado finalmente.

No obstante dicha eliminación, se mantuvo el ajuste por diferencia en cambio según se pasa a explicar.

E) LA SUBSISTENCIA DEL AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO LUEGO DE LA ELIMINACIÓN DEL SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACIÓN:

Luego de la eliminación de los ajustes integrales por inflación desde el punto de vista fiscal, se mantiene en la legislación tributaria el artículo 32-1, del cual solo fue derogado el aparte *"Mientras entran en vigencia los ajustes integrales por inflación, para las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, el ajuste por diferencia en cambio constituirá ingresa, casta o deducción, cuando sea efectivamente realizada, independientemente de su causación"* (artículo 78) contenida en dicho artículo.

Más aún, el artículo 1° del Decreto 1536 de 2007 modificó el artículo 51 del Decreto 2649, conservando únicamente *"el ajuste por diferencia en cambio"*, así:

"Artículo 1°. El artículo 51 del Decreto 2649 de 1993, quedará así:

Artículo 51. "Ajuste de la unidad de medida. Los estados financieros no deben ajustarse para reconocer el efecto de la inflación.

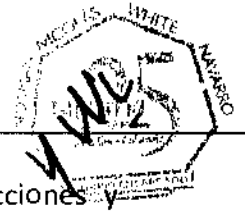
Las activas y pasivas representadas en otras monedas, deben ser reexpresadas en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre, con cargo o abono a gastos o ingresos financieros según sea el caso, salvo cuando deba capitalizarse. Normas especiales pueden autorizar a exigir que previamente tales elementos sean expresados en una moneda patrón, como, por ejemplo, el dólar de los Estados Unidos de América. Sin perjuicio de lo dispuesto en normas especiales, se entiende por tasa de cambio vigente la tasa representativa del mercado certificada por la Superintendencia Financiera de Colombia.

Cuando se trate de partidas expresadas en Unidades de Valor Real, UVR, o sobre las cuales se tenga pactada un reajuste de su valor, el ajuste de la unidad de medida se efectuará con base en la cotización de la UVR a en el pacto de reajuste, con cargo o abono a gastos o ingresos financieros según sea el caso, salvo cuando deba capitalizarse.

Parágrafo. Los ajustes por inflación contables acumuladas en los activos no monetarios, pasivos no monetarios y en cuentas de orden no monetarios, harán parte del saldo de sus respectivas cuentas para todos los efectos contables.

Parágrafo transitorio. Los ajustes integrales por inflación aplicados por los entes económicos en la corrida del año 2007, deberán revertirse".

Por su parte, el Decreto 4918 de diciembre 26 de 2007 modificó los artículos 69 y 102 del Decreto 2649 de 1993 para indicar que el ajuste no se registraría en el estado de resultados sino en el Patrimonio, cuando se haga sobre un activo que cumpla las siguientes características:



- a) Corresponda a inversiones de renta variable (como por ejemplo acciones y aportes);
- b) Sean inversiones poseídas en subordinadas; y
- c) Dichas subordinadas en la que se poseen las inversiones estén ubicadas en el exterior.

Se registra sí un aumento o disminución de la respectiva cuenta del activo, pero la contrapartida (positiva o negativa) se registrará en el patrimonio contable hasta que la inversión sea "realizada", es decir, vendida o liquidada y por tanto convertida a dinero líquido, momento en el cual esos ajustes hechos transitoriamente en la cuenta del patrimonio se retirarán de allí para ser trasladados hacia la cuenta respectiva (ingreso o gasto por diferencia en cambio) del Estado de Resultados.

Finalmente, el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014 introduce un parágrafo al artículo 32-1 del Estatuto Tributario, en el siguiente sentido:

"El ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente solamente constituirá ingreso, costo a gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, o de la liquidación de la inversión."

En la exposición de motivos de la Ley 1739 de 2014 para la incorporación de dicho parágrafo, se dijo lo siguiente:

"En la actualidad, existe libertad para que los residentes colombianos realicen inversiones en el exterior en moneda extranjera. Así, para efectos contables, estos se registran de acuerdo con el valor que tenía la moneda extranjera al momento de realizar la inversión. En la misma línea, contablemente se registra, bien sea como ingreso a gasto, las diferencias que surgen con ocasión de la fluctuación entre la moneda extranjera y el peso colombiano. Al ser el ingreso y el gasto el reflejo de asuntos meramente contables, estas no están llamados a surtir efectos fiscales sino hasta el momento en el cual estos se materialicen; es decir cuando la inversión o bien se liquide o se enajene. En este orden de ideas, la proposición busca establecer que para efectos fiscales (incluida el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre la renta para la equidad-CREE- con su sobre tasa), únicamente respecto de las acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente, el ajuste por diferencia en cambio no tendrá efectos sino hasta el momento en que se enajene, o cualquier título, o liquide la respectiva inversión. Dado que la norma fiscal que introduce se refiere a enajenaciones, debe entenderse que en los casos en los cuales la normativa tributaria expresamente menciona que ciertos actos no se entienden como enajenación para efectos tributarios

(e.g. artículo 319 del Estatuto Tributario, numeral primera del artículo 319-4 del Estatuto Tributario, numeral primera del artículo 319-6 del Estatuto Tributario), el ajuste por diferencia en cambio tampoco tiene efectos³. **(Subraya Fuera del Texto Original).**

No sobra advertir que dicho texto contiene una contradicción al partir de la base de que en materia contable, para las inversiones en moneda extranjera, se registra un ingreso o un gasto por diferencia en cambio al final de cada año, pero como ya se explicó, contablemente dicho mayor o menor valor tiene su contrapartida en el patrimonio y no en el estado de resultados.

Sin embargo, lo que sí es claro del texto, es que no solo para las inversiones sino para cualquier tipo de activo o pasivo en moneda extranjera, la fluctuación entre la moneda extranjera y el peso colombiano es el reflejo de asuntos meramente contables, estos no están llamados a surtir efectos fiscales sino hasta el momento en el cual estos se materialicen; es decir cuando la inversión o bien se liquide o se enajene, o el pasivo se cancele.

Es decir, el legislador considera que el reconocimiento del cambio de la moneda extranjera al peso colombiano no es ingreso bajo la definición del mismo como un flujo de recursos que sea susceptible de incrementar de manera neta el patrimonio; al no serlo, no debería ser base impositiva en el impuesto sobre la renta.

F) MOTIVOS DE INCONSTITUCIONALIDAD:

Fiscalmente el sistema colombiano ha buscado por diversos mecanismos no gravar ganancias correspondientes exclusivamente a la variación del poder adquisitivo, incentivar la inversión accionaria, promover la inversión en activos fijos y el ensanche del aparato productivo, en contravía de lo cual va el sistema de ajustes integrales por inflación. Es así como además de desconocer las razones de política fiscal, desconoce los principios fundamentales constitucionales del Derecho tributario, específicamente de justicia, equidad, progresividad y razonabilidad, según se pasa a explicar.

Violación de los principios de justicia, equidad, progresividad y razonabilidad del sistema tributario consagrados en los artículos 95, numeral 9º y 363 de la Constitución Nacional:

El numeral 9º del Artículo 95 de la Constitución Política establece que es deber de los ciudadanos "contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia y equidad".

³ Ponencia para segundo debate al Proyecto de Ley número 134 de 2014 Cámara y 105 de 2014 Senado.



A su vez, de acuerdo con el artículo 363 de la Constitución Política: *"El sistema tributario se funda en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Las leyes tributarias no se aplicarán con retroactividad."*

Estos principios resultan vulnerados por lo dispuesto en el inciso demandado, toda vez que en virtud de esta disposición, los contribuyentes son gravados como si hubiesen obtenido un ingreso por el ajuste efectuado al último día del año gravable de sus activos expresados en moneda extranjera, no obstante el mismo no se haya recibido efectivamente ni se tiene derecho a exigir legalmente su pago, pues es simplemente una cifra derivada de la reexpresión de los activos a la moneda funcional; por lo cual no terminan siendo gravadas de acuerdo con su capacidad económica o contributiva, sino con base en un ingreso ficto que puede o no suceder al momento de enajenar o liquidar el activo o cancelar el pasivo en moneda extranjera.

1. La realización del ingreso:

De conformidad con el artículo 27 del Estatuto Tributario, los ingresos se entienden realizados cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie de tal forma que equivalga legalmente a un pago, excepto en los siguientes casos:

- i) Cuando los contribuyentes lleven contabilidad por el sistema de causación, caso en el cual deben denunciar los ingresos causados en el año o periodo gravable, salvo lo establecido en el Estatuto para el caso de negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos.
- ii) Cuando se trata de ingresos por concepto de dividendos, los cuales se entienden realizados cuando le son abonados en cuenta al accionista, socio o comunero en calidad de exigibles.
- iii) Cuando los ingresos provienen de la enajenación de bienes inmuebles, los cuales se entienden realizados en la fecha de la escritura pública *"salva que el contribuyente apte par acagerse al sistema de ventas a plazas"*.

Por su parte, el artículo 28 del Estatuto Tributario establece que se entiende causado el ingreso *"cuando nace el derecho a exigir su paga, aunque na se haya hecho efectiva el cabra"*.

Teniendo en cuenta el concepto de causación, es claro que el "ingreso por diferencia en cambio" es un ingreso ficto producto de un ajuste a 31 de diciembre del respectivo año, ingreso que no se ha causado ni realizado, toda vez que se trata de



una mera reexpresión del activo registrado en moneda extranjera, más no de una inversión efectivamente liquidada o realizada.

Si bien el sistema de caja se establece como la regla general de realización del ingreso, esto es, cuando los ingresos se reciben efectivamente de forma que equivalgan legalmente a un pago, lo cierto es que todos los comerciantes y sociedades al tener que llevar contabilidad, realizarán sus ingresos por el sistema de causación, esto es, cuando les nace el derecho a exigir su pago, independientemente de si este ha sido efectivamente cancelado o no, convirtiéndose la excepción en regla general.

2. La definición de ingreso, como insumo principal para establecer la base gravable del impuesto sobre la renta:

Teniendo en cuenta la definición de ingreso determinada en el artículo 38 del Decreto 2649, como *"flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo a disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades realizadas durante un período, que no provienen de los aportes de capital"*, es contrario a la naturaleza misma de este concepto y a los principios de justicia, equidad y progresividad del sistema tributario sostener que mientras no ha habido enajenación o liquidación del activo representada en moneda extranjera (se trate de activo fijo o no, y sea una inversión en renta variable de una subsidiaria u otro tipo de inversión o activo, como lo son los créditos, o un pasivo en moneda extranjera) haya un ingreso o pérdida en cabeza del contribuyente; razón por este inciso adolece de vicios de inconstitucionalidad.

3. Los principios de justicia, equidad, progresividad y razonabilidad de las cargas tributarias:

La justicia y equidad de un impuesto depende de que consulte la capacidad de pago del contribuyente. Para contextualizar esta cuestión conviene señalar que en los *impuestos directos*, de acuerdo con una caracterización doctrinal acogida por la jurisprudencia, el gravamen recae sobre *manifestaciones inmediatas* de la capacidad de pago del contribuyente, como su renta o su riqueza.

Si la traducción del activo o pasivo en moneda extranjera al peso, genera un incremento o reducción del valor del mismo respecto del año anterior, no hay un ingreso que consulte la capacidad de pago, pues el contribuyente que no tiene intención de realizar su inversión ni de pagar aún su pasivo no tiene siquiera la susceptibilidad de enriquecer en tanto la realización de dicho ingreso depende de



una transacción adicional y diferente al solo incremento o disminución de la tasa de cambio.

El recaudo tributario necesita considerar aspectos no solo presupuestales, sino también las circunstancias económicas y sociales de los ciudadanos.

En el marco de un Estado Social de Derecho, que propende por la justicia social y por la sujeción a los principios, deberes y derechos constitucionales, la Corte Constitucional ha desarrollado los conceptos de los principios de progresividad y equidad tributaria.

Así pues, *"Nunca, por más apremio de captación de recursos que tenga el Estado se justifica la creación de tributos ajenas a las postuladas del principio de capacidad contributiva"*⁴.

Tal y como lo ha definido la Corte constitucional, las imposiciones y el reparto de la carga tributaria deberá garantizar la sujeción a los principios de progresividad y equidad tributaria, y es así como en Sentencia C- 776 de 2003 se dice lo siguiente:

"El principio de progresividad, dispuesta en el artículo 363 de la Constitución Política, impone que el reparto de la carga tributaria entre las diferentes obligadas a su pago, se realice según la capacidad contributiva de que disponen. Es decir, se trata de que la carga tributaria sea mayor cuando mayores sean los ingresos y el patrimonio del contribuyente. Por su parte, el principio de equidad dispuesta en los artículos 95 numeral 9º y 363 ibídem, atiende a que se ponderen la distribución de las cargas y de las beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes, para evitar cargas excesivas o beneficios exagerados".

La equidad tributaria es un criterio con base en el cual se pondera la distribución de las cargas y de los beneficios o la imposición de gravámenes entre los contribuyentes para evitar que haya cargas excesivas o beneficios exagerados. Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad económica de los sujetos pasivos en razón a la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.

"La Capacidad económica, se define como la capacidad para adquirir a ser titular de bienes o servicios (Públicos o Privadas), esta capacidad puede recibir diferentes nombres como capacidad adquisitiva; este principio en materia tributaria, busca establecer una carga impositiva, acorde con la capacidad económica y contributivo

⁴ García Bueno, Marco Cesar. El principio de capacidad contributiva como criterio esencial para una reforma fiscal. Recuperado en <http://bibliojuridicas>. Abril 2013.p.46.

del particular, en concordancia con el principio de Progresividad, que debe proteger la economía nacional y elevar el nivel de vida de la población, por su carácter proteccionista”.⁵

La capacidad económica debe constituirse como el factor principal, para la distribución de la carga fiscal, es decir, que la capacidad económica nos dice quién y cuánto impuesto debe pagarse.

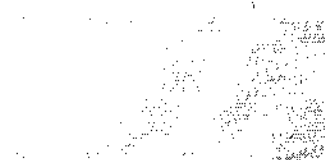
4. La progresividad del sistema tributario:

Si bien a nivel jurisprudencial (como en la sentencia C-100 de 2014) se ha sostenido que el principio de progresividad contenido en la Constitución, se refiere al sistema tributario en general y no a cada uno de los elementos que lo integran, también es claro para la Corte Constitucional que esto no implica que dicho principio “sea ajeno al control de constitucionalidad de determinados impuestos individualmente considerados o de elementos singulares integrantes del ordenamiento tributario”, razón por la cual es procedente invocar la aplicación de este principio frente a la disposición de la diferencia en cambio contenida en el inciso primero del artículo 32-1 del Estatuto Tributario

La Corte Constitucional se ha referido a los límites en materia impositiva y en especial frente al principio de progresividad en los siguientes términos:

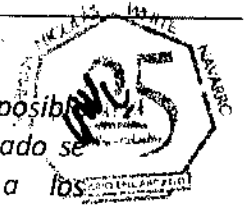
“5.7. No obstante, la misma jurisprudencia ha aclarado que, en todo caso, la atribución para fijar el régimen legal del tributo, si bien es amplia y discrecional, no es absoluta, pues la misma encuentra límites precisos en la propia Constitución Política. Ha precisado la Corte que los límites impuestos al poder decisorio del Congreso en materia impositiva, se concretan en las siguientes aspectos: (i) inicialmente, frente al deber individual de contribuir a la financiación de los gastos públicos, pues el mismo tiene que ser desarrollada conforme a los criterios de justicia y equidad (C.P. art. 95-9); (ii) también con respecto a la construcción del sistema tributario como tal, toda vez que éste debe estar fundada, por una parte, en las principios de legalidad, certeza e irretroactividad (C.P. art. 338), y por la otra, en las principios de equidad, eficiencia y progresividad (C.P. art. 363); finalmente, (iii) las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales, y, en ese contexto, adoptarse con un criterio de razonabilidad y proporcionalidad.

⁵ http://www.ccee.edu.uy/ensenian/catfinpub/material/lectura%204_2.pdf



(...)

5.10. Así las cosas, en los términos de lo expuesto en este apartado, es posible concluir: (i) que dentro del propósito de financiar el gasto público, el Estado se encuentra habilitado constitucionalmente para imponer tributos a los administrados; (ii) que la competencia para ejercer la función impositiva se encuentra en cabeza de los órganos políticos de representación popular, y en particular en el Congreso de la República; (iii) que en desarrollo de la aludida atribución, el legislador queda habilitado no solo para crear el tributo sino también para modificarlo o derugarlo, y para determinar el establecimiento de cierto tipo de beneficios sobre el mismo; y (iv) que la facultad impositiva, aun cuando es amplia, encuentra límites, razón por la cual las regulaciones tributarias deben respetar los derechos fundamentales y ajustarse a los principios constitucionales que gobiernan la política fiscal del Estado.



(...)

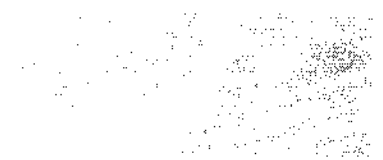
6.1.5. Frente al principio de progresividad, cabe anotar que éste viene a constituirse en una manifestación de la equidad vertical, en el sentido que con él se persigue que el sistema tributario sea justo, lo cual se materializa en la exigencia al legislador para que tenga en cuenta, al momento de reglamentar el tributo, la capacidad contributiva de las personas, de forma tal, que quienes tienen mayor capacidad deben asumir obligaciones mayores y la cuantía del tributo será proporcional a esa mayor capacidad. En ese sentido, lo ha dicho esta Corporación, el citado principio hace referencia "al reparto de la carga tributaria entre los diferentes obligados a su pago, según la capacidad contributiva de que disponen, y permite otorgar un tratamiento diferencial en relación con los contribuyentes de mayor renta, de manera que progresivamente terminan aportando más ingresos al Estado por la mayor tributación a que están obligados".⁶(Subraya fuera del Texto Original)

En ese orden de ideas, la disposición que se demanda, al someter a impuestos un ingreso ficto, no causado ni realizado, atenta contra los principios de justicia y equidad, progresividad y razonabilidad, toda vez que no consulta la capacidad económica de los contribuyentes, sino que se basa en un ajuste monetario a la moneda funcional (COP).

En virtud de lo anteriormente expuesto, el inciso demandado vulnera el numeral 9° del artículo 95 y el artículo 363 de la Constitución Política, porque:

- i) No consulta la capacidad contributiva de los contribuyentes, toda vez que se trata de un ingreso ficto, no causado ni realizado.

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C 913 de 2011.



- ii) Resulta inequitativo, y pone en situación de desventaja a los contribuyentes que tienen activos o pasivos en el exterior respecto de aquellos que no los poseen.
- iii) En estricto sentido no se trata del nacimiento ni siquiera de una obligación tributaria material puesto que no hay percepción de ingreso, ni de un hecho hipotético razonable, toda vez que el ingreso puede no percibirse o puede ser temporal y sustancialmente diferente al momento de la liquidación o realización del activo o inversión en el exterior o la cancelación del pasivo.



IV. PETICIÓN

PETICIÓN PRINCIPAL: Que se declare la inconstitucionalidad de la disposición acusada, es decir, primer inciso del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, por violar los artículos 95, numeral 9º y 363 de la Constitución Nacional.

PETICIÓN SUBSIDIARIA: Que se declare la constitucionalidad del primer inciso del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, condicionada, en los mismos términos de su párrafo, a que el ajuste de cualquier activo o pasivo solamente constituya ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, de la liquidación de la inversión, o del pago del pasivo.

V. NOTIFICACIONES

Se recibirán notificaciones en:

Cra. 43 A No. 16ª Sur 38, Edificio DHL, oficina 1205, Medellín o en la dirección de correo electrónico beatrizvillegas@villegasmelo.com

De los Honorables Magistrados,

BEATRIZ E. VILLEGAS DE B.
CC. 43.220.118

