

DIFERENCIA EN CAMBIO - Es una modalidad del sistema de ajustes integrales por inflación / IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO - Base gravable / AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION - No se tienen en cuenta para determinar el impuesto de industria y comercio / INGRESOS POR AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO - No forman parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio

La Sala anticipa que confirmará la sentencia apelada en consideración a que, como reiteradamente lo ha señalado, la diferencia en cambio es una modalidad del sistema de ajustes integrales por inflación y, por consiguiente, el ingreso generado por ese concepto no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. La Sala considera: El artículo 42 del Decreto 352 del 2002 *«Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital»*, establece que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los ingresos netos obtenidos durante el período, incluidos los rendimientos financieros, las comisiones y, en general, los que no estén expresamente excluidos. De igual forma, la norma en cuestión establece que *«Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación»*. En idéntico sentido, el artículo 330 del E.T., derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, establecía que los ajustes integrales por inflación no se tenían en cuenta para la determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio [...]

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 330 / DECRETO 352 DE 2002 DISTRITO CAPITAL - ARTICULO 42

NOTA DE RELATORIA: La síntesis del caso es la siguiente: Se estudió la legalidad de los actos administrativos por los que el Distrito Capital modificó la liquidación privada del impuesto de industria y comercio que Hewlett Packard Colombia Ltda. presentó por el segundo bimestre del año 2006, en el sentido de adicionar a la base gravable ingresos por diferencia en cambio. La Sala confirmó la sentencia del Tribunal Administrativo de Cundinamarca que anuló tales actos, para lo cual reiteró que al tenor de los artículos 42 del Decreto 352 de 2002 y 330 del E.T. (derogado por la Ley 1111 de 2006), los ajustes integrales por inflación no hacían parte de la base gravable del ICA, de tal manera que, al ser la diferencia en cambio una modalidad de esos ajustes, según se desprende del art. 335 del E.T., las partidas reflejadas como ingreso en el estado de resultados, por la aplicación del dicho sistema de ajustes, no están gravadas con ICA.

SISTEMA DE AJUSTES INTEGRALES POR INFLACION - Objeto / AJUSTE DE ACTIVOS NO MONETARIOS - Formas de efectuarlos

El sistema de ajustes integrales por inflación era el mecanismo legal a través del cual se reconocían los efectos de la inflación en los estados financieros de los contribuyentes del impuesto de renta. Dicho sistema, según lo ha advertido la Sala, fue creado por la necesidad de ajustar el valor de los activos no monetarios, con el fin de mantener actualizado su valor, respecto del fenómeno de la inflación. Los artículos 335 y 338 del E.T., que hacían parte del Título V del Estatuto Tributario, disponían que sobre los activos no monetarios expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, debían efectuarse ajustes así [...]. De acuerdo con las normas transcritas, y como lo advirtió la Sala en la sentencia que se reitera, existían cuatro formas para efectuar los ajustes de los activos no monetarios: 1. Si el activo no monetario estaba expresado en moneda extranjera,

la forma de reconocer el efecto inflacionario se logra a través de la reexpresión de ese monto a su valor en pesos, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre. 2. Si el activo o pasivo no monetario estaba pactado o expresado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconocía a través de la reexpresión de ese monto en UVR a su valor en pesos colombianos, utilizando el valor de cotización de la unidad UVR en la fecha de cierre. 3. Si el activo o pasivo no monetario estaba expresado en un término especial o «*pacto de reajuste*», el efecto inflacionario se reconocía a través de la actualización de ese término de referencia especial utilizado para pactarlo. 4. Por último, si el activo o pasivo no monetario no estaba expresado en moneda extranjera, ni tampoco estaba pactado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconoce a través de la aplicación del Porcentaje de Ajuste Año Gravable - PAAG -.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 335 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 338

NOTA DE RELATORIA: El sistema de ajustes integrales por inflación fue derogado por la Ley 1111 de 2006.

DIFERENCIA EN CAMBIO - Modalidad del sistema de ajustes integrales por inflación que refleja la oscilación de una moneda frente a otra divisa por devaluación o revaluación / DIFERENCIA EN CAMBIO - Contabilización / AJUSTE POR DIFERENCIA EN CAMBIO - Comporta un mayor o menor valor del activo que no genera un ingreso por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios, sino por el fenómeno económico de oscilación de la moneda

La diferencia en cambio es un ajuste que refleja la oscilación a la que se encuentra sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación. Contablemente, según lo estipulado en el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, «*se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo*». La Sala ha precisado que los activos representados en moneda extranjera no están expuestos propiamente a la inflación, es decir, a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de la variación de las tasas de cambio de la moneda nacional. Que pese a lo anterior, del artículo 335 del E.T. se desprende que el ajuste por diferencia en cambio es una forma de reconocer el efecto inflacionario a través de la reexpresión del activo no monetario, representado en moneda extranjera, a su valor en pesos, a la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre. Que dicho ajuste comporta un mayor o menor valor del activo, que en ningún momento genera un ingreso por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios, sino por el fenómeno económico de oscilación de la moneda. Los precedentes judiciales de la Sala son reiterativos en advertir que la intención del Legislador al incorporar el artículo 335 del E.T. en el capítulo de los ajustes por inflación de los activos en el Estatuto Tributario, era la de otorgar al ajuste por diferencia en cambio, la misma connotación de los ajustes integrales por inflación. Por lo tanto, si el ajuste por diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario consagraba como ajuste integral por inflación, las partidas reflejadas en el estado de resultados como un ingreso, provenientes de la aplicación de dicho sistema, no pueden estar gravadas con el impuesto de industria y comercio.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 335 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 102

NOTA DE RELATORIA: Sobre el sistema de ajustes integrales por inflación se citan las sentencias del Consejo de Estado, Sección Cuarta, de 26 de marzo de 2009, Exp. 25000-23-27-000-2005-01033-01(16584), M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; 29 de marzo de 2009, Exp. 25000-23-27-000-2005-00392-01(16782), M.P.: Ligia López Díaz; 25 de marzo de 2011, Exp. 25000-23-27-000-2007-00144-01(17205), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas; 31 de mayo de 2002, Exp. 25000-23-27-000-2008-00287(18277), M.P. William Giraldo Giraldo; 25 de junio del 2012, Exp. 76001-23-31-000-2006-02559-01(17761), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas y 29 de noviembre de 2012, Radicación 25000-2327-000-2009-00118-01(18235), M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejero ponente: HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

Bogotá D.C., diez (10) de julio de dos mil catorce (2014)

Radicación número: 25000-23-27-000-2009-00142-01(18850)

Actor: HEWLETT PACKARD COLOMBIA LTDA.

Demandado: DISTRITO CAPITAL

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá contra la sentencia del 29 de marzo de 2011, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, que decidió lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 174 DDI 007447 del 17 de marzo de 2009 proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, conforme la parte motiva de este fallo.

SEGUNDO. A título de restablecimiento del derecho se **DECLARA** la firmeza de la declaración privada del impuesto de industria y comercio, avisos y tableros correspondiente al segundo período (2º) del año gravable 2006, presentada por la sociedad HEWLETT PACKARD DE COLOMBIA Ltda.

(...)

1. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 19 de mayo de 2006, Hewlett Packard Colombia Ltda. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al segundo bimestre del año 2006.
- El 17 de marzo de 2009, previa formulación del requerimiento especial y de su respuesta, mediante la Liquidación Oficial de Revisión 174 DDI 007447, la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por la demandante por el segundo bimestre del año 2006.
- La demandante prescindió del recurso de reconsideración y acudió de manera directa a la jurisdicción de lo contencioso administrativo, de conformidad con lo establecido en el artículo 720 del E.T.

2. ANTECEDENTES PROCESALES

2.1. LA DEMANDA

Hewlett Packard Colombia Ltda., mediante apoderado judicial, formuló las siguientes pretensiones:

***PRIMERA.-** Que se declare nula la Liquidación Oficial de Revisión Liquidación Oficial de Revisión No. 174 DDI 007447 del 17 de marzo de 2009, proferida por la Oficina de Liquidación de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá.*

***SEGUNDA.-** Que como consecuencia de la declaración anterior, se restablezca en su derecho a la sociedad HEWLETT PACKARD, declarando en firme las declaraciones de ICA, correspondientes al segundo bimestre del año 2006.*

***TERCERA.-** En forma subsidiaria y únicamente en caso de no prosperar las anteriores peticiones, que se ajuste el monto de las correspondientes al ingreso por diferencia en cambio y que levante la sanción por inexactitud impuesta contra mi representada por presentarse una diferencia de criterios entre las Oficinas de Impuestos de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá y HEWLETT PACKARD, relativas a la interpretación del derecho aplicable.*

2.1.1. Normas violadas:

Invocó como normas violadas las siguientes:

- Constitución Política: artículos 13, 95 numeral 9º y 228.
- Ley 14 de 1983: artículos 32 y 35.
- Estatuto Tributario: artículos 32-12.

- Código Contencioso Administrativo: artículo 3.
- Decreto 2649 de 1993: artículos 51, 58 y 102.

2.1.1. Concepto de la violación

a. Improcedencia de la adición de ingresos por concepto de diferencia en cambio.

Dijo que a juicio del Distrito, la diferencia en cambio debe ser reconocida como un ingreso y que como tal forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sostuvo que solo los ingresos provenientes de la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Que la diferencia en cambio consiste en el ajuste de carácter contable que surge de la oscilación a que se somete la moneda frente a una divisa, bien sea por revaluación o devaluación, es decir que no se origina en una actividad gravada.

Añadió que cuando se hace el cierre del ejercicio, los valores de los activos o pasivos en moneda extranjera se deben expresar en pesos, y que de allí surge una diferencia entre el valor en libras y el valor resultante al hacer la conversión.

Sostuvo que, conforme con la jurisprudencia del Consejo de Estado, el ajuste por diferencia en cambio hace parte del sistema de ajustes por inflación. Que, en el caso de los activos expresados en moneda extranjera, el ajuste debe aplicarse por la variación de la tasa de cambio, es decir, con base en un índice especial.

Insistió en que el valor que resulta de la diferencia en cambio, producto de las variaciones económicas, no es un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio según el artículo 330 del E.T., vigente para el año 2006, que disponía

que el sistema de ajustes integrales por inflación no se tenía en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio.

Precisó que si bien era cierto que la diferencia en cambio podía generar ingresos, estos no debían formar parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio puesto que, según las normas que regulan los ajustes integrales por inflación, no se consideran como tal para efectos tributarios.

Advirtió que los ingresos cuestionados por el distrito se generaron en operaciones derivadas del movimiento de las cuentas 42102001 y 5052501, y no en actividades gravadas con el impuesto de industria y comercio.

b. Registro contable de la diferencia en cambio

Dijo que el Distrito calificó como ingreso por diferencia en cambio la totalidad de los valores registrados en la cuenta 421020.

Sostuvo que durante el segundo bimestre del año 2006, la cuenta 421020 fue objeto de reclasificaciones y ajustes que llevaron a que al final de ese periodo su saldo final fuera cero.

Que si en gracia de discusión se admitiera que el ingreso por diferencia en cambio estaba gravado con el impuesto de industria comercio, el impuesto recaía únicamente sobre el valor de las partidas que por efecto de la reexpresión generaron ingreso y no sobre el total de crédito como lo pretende el Distrito.

Explicó que por el sistema de contabilización de la diferencia en cambio adoptado por la compañía, al final del segundo bimestre de año 2006 la cuenta 42102001 – ingreso – registró un saldo contrario – gasto – de \$1.454.345.481, que fue reclasificado en la cuenta 53052501.

Que, una vez la compañía efectuó el análisis de cada una de las partidas de las cuentas en moneda extranjera y su correspondiente contrapartida en el balance, se totalizó el efecto de la diferencia en cambio que afectó cada una de las cuentas, y con base en dicho efecto, se separaron los valores que generaron el pretendido ingreso.

Advirtió que con el anterior procedimiento se determinó que para el periodo en cuestión el ingreso por diferencia en cambio fue de \$559.588.495, que sería el valor gravado con el impuesto de industria y comercio.

Resaltó que los ingresos que tomó el distrito para calcular el impuesto eran errados y que no se generaron por ninguna actividad comercial, industrial o de servicios prestada por la compañía. Que, luego, no podían ser considerados como parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

c. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Sostuvo que la sanción por inexactitud era improcedente pues no se cumplieron los presupuestos previstos en el artículo 64 del Decreto 807 de 1993.

Que la sanción por inexactitud presupone la realización de un hecho sancionable que se configura por la omisión de ingresos o el uso de medios fraudulentos del cual se derive un menor impuesto a pagar, condición que no se cumplió en su caso.

Agregó que en el evento en que se concluyera que la demandante omitió ingresos, se debía considerar que esto obedeció a una diferencia de criterios con el Distrito en torno al derecho aplicable, mas no a una omisión fraudulenta y malintencionada.

2.2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

El Distrito Capital de Bogotá se opuso a las pretensiones de la demanda.

Dijo que en desarrollo de la investigación adelantada se estableció que la demandante desarrolló actividades calificadas en el artículo 20 del Código de Comercio como mercantiles, de las que obtuvo ingresos extraordinarios por diferencia en cambio.

Manifestó que los ingresos por diferencia en cambio hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio cuando estos se originan en la realización de actividades industriales, comerciales o de servicios, gravadas en el Distrito.

Explicó que de conformidad con lo establecido en el artículo 335 del E.T., el último día del año, los activos expresados en moneda extranjera deben ser reexpresados en moneda nacional a la tasa de cambio vigente a esa fecha. Que, sin embargo, la reexpresión a la que se refiere la norma en cuestión no hace parte de los ajustes integrales por inflación de que trata el Título V del Libro 1 del Estatuto Tributario.

Sostuvo que los ajustes por inflación surgen de la necesidad de ajustar el valor nominal de los activos no monetarios frente al demérito del valor adquisitivo de la moneda. Que para tales efectos, la DIAN, según la variación del índice de precios al consumidor elaborado por el DANE, publica el porcentaje de ajuste del periodo gravable – PAAG– con el que los contribuyentes efectúan el ajuste de los activos.

Que, por su parte, la reexpresión de los activos expresados en moneda extranjera no representa un reconocimiento de la pérdida del valor adquisitivo del peso sino una diferencia originada por la variación de la tasa de cambio.

Advirtió que lo anterior estaba en concordancia con lo estipulado en el artículo 32-1 del E.T., según el cual, el ajuste por diferencia en cambio constituye un ingreso para los efectos del impuesto sobre la renta.

De otra parte, luego de describir la dinámica de la cuenta 41020, según lo establecido el artículo 2º del Decreto 2349 de 1993, dijo que los movimientos débito registrados por la demandante en dicha cuenta no se ajustaron a lo dispuesto en la norma.

Advirtió que el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 prevé que la base gravable del impuesto de industria y comercio está conformada por los ingresos brutos obtenidos en el periodo. Que, de esa manera, no se entendía cómo la demandante pretende mostrar un valor negativo por diferencia en cambio cuando lo que registra esa cuenta son saldos crédito por el valor del ingreso.

Por último, dijo que la sanción por inexactitud era procedente en razón a que el hecho sancionable no se configura únicamente por la inclusión de datos incompletos, falsos o desfigurados en la declaración, sino también cuando se omiten valores correspondientes a ingresos, impuestos generados por

operaciones gravadas y por la inclusión de deducciones, descuentos y exenciones inexistentes, de las que se derive un menor valor a pagar.

Dijo que no se configuró la diferencia de criterios alegada por la demandante por cuanto la exoneración de la sanción por inexactitud presupone una disparidad entre la administración y el contribuyente en torno a la interpretación del derecho aplicable y no un simple desconocimiento del mismo, como ocurrió en el presente caso.

2.3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Cundinamarca accedió a las pretensiones de la demanda.

Dijo que de conformidad con el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, los ajustes integrales por inflación no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio. Que, así mismo, el artículo 330 del E.T. establece que el sistema de ajustes integrales por inflación no se tiene en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio.

Sostuvo que, por su parte, el artículo 335 del E.T. dispone que el último día del año, los activos expresados en moneda extranjera o poseídos en el exterior deben reexpresarse en pesos a la tasa de cambio de esa fecha.

Con fundamento en lo señalado por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en sentencia del 18 de marzo de 2010, dictada en el expediente 17270, dijo que los ajustes por diferencia en cambio, resultado de la reexpresión que ordena el artículo 335 del E.T., son una modalidad de los ajustes integrales por inflación y, por consiguiente, no integran la base gravable del impuesto de industria y comercio.

2.4. EL RECURSO DE APELACIÓN

El Distrito Capital de Bogotá apeló la sentencia del Tribunal.

Dijo que el ajuste por diferencia en cambio debe ser reconocido como ingreso o un gasto en el periodo en que se origina. Que cuando se trata de un ingreso forma

parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio que, como lo establece el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, está conformada por la totalidad de los ingresos ordinarios o extraordinarios que se perciba durante el periodo.

Señaló que Tribunal Administrativo de Cundinamarca se ha pronunciado en varias oportunidades en el sentido de que el ingreso por diferencia en cambio forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, cuando se origina en actividades gravadas.

De las providencias citadas resaltó que el Tribunal ha precisado que *«los activos representados en moneda extranjera no están sujetos directamente al proceso inflacionario interno, sino que por el contrario, se encuentran sometidas a un diferencial cambiario, como consecuencia de las tasas de cambio de la moneda nacional»*.

De igual forma que, *«el valor resultante por la diferencia en cambio de partidas monetarias a tasas diferentes a aquellas a las que fueron registradas inicialmente durante el periodo, deben ser reconocidas como ingreso o como gasto, por lo cual entraría a ser parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.»*

Sostuvo que los ajustes por inflación al valor de los activos no monetarios buscan reflejar la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, mientras que la diferencia en cambio no está relacionada con dicha pérdida sino que se genera a partir de la relación de cambio entre dos monedas.

Que, en consecuencia, el ingreso por diferencia en cambio, al no estar excluido en forma expresa, está gravado con el impuesto de industria y comercio cuando es percibido concomitantemente con los originados por el desarrollo de actividades gravadas.

Concluyó que en el proceso estaba acreditado que, durante el periodo en discusión, la demandante omitió incluir en la base gravable del impuesto de industria y comercio ingresos generados por ajustes por diferencia en cambio que, a su turno, estaban relacionados con actividades gravadas. Que, en esas circunstancias, la decisión de primera instancia debía ser revocada.

2.5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** insistió en que el ingreso por la diferencia en cambio no está gravado con el impuesto de industria y comercio.

Reiteró que el artículo 42 del Decreto 352 de 2003 establece que para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplican los ajustes integrales por inflación y que el artículo 330 del E.T. estipula que el sistema de ajustes por inflación no se tiene en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio.

Que de las anteriores normas se infería que *i)* el sistema integral de ajustes por inflación tenía aplicación exclusiva para los efectos del impuesto sobre la renta y *ii)* que en aras de defender el carácter especial con el que se concibió dicho sistema, su aplicación no era extensiva a otros tributos.

Dijo que de conformidad con lo precedentes judiciales de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, si como consecuencia de la reexpresión de los activos o de pasivos expresados en moneda extranjera resulta un ingreso por diferencia en cambio, este no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, pues es el resultado de la aplicación de los ajustes contables, que no inciden en el cálculo del impuesto.

El **Distrito Capital de Bogotá** reiteró los alegatos del recurso de apelación. Insistió en que la diferencia en cambio debe ser considerada como un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio.

El **Ministerio Público** solicitó confirmar la sentencia apelada.

Dijo que la diferencia en cambio es un ingreso que surge de la reexpresión en moneda nacional de un activo expresado en moneda extranjera, y no de la realización de alguna actividad gravada con el impuesto de industria y comercio, como equivocadamente lo sostuvo el Distrito capital demandado, razón por la cual el ingreso que se genera por ese concepto no está gravado con el tributo en cuestión.

3. CONSIDERACIONES DE LA SALA

En los términos del recurso de apelación interpuesto por el Distrito Capital de Bogotá, a la Sala le corresponde decidir si es nula la Liquidación Oficial de Revisión No. 174 DDI 007447 del 17 de marzo de 2009, con la que la Secretaría de Hacienda de Bogotá modificó la declaración del impuesto de industria y comercio presentada por Hewlett Packard Colombia Ltda. por el segundo bimestre del año 2006.

De manera concreta, debe decidir si el ingreso generado por el ajuste por diferencia en cambio forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio y si era procedente la sanción por inexactitud.

La Sala anticipa que confirmará la sentencia apelada en consideración a que, como reiteradamente lo ha señalado, la diferencia en cambio es una modalidad del sistema de ajustes integrales por inflación y, por consiguiente, el ingreso generado por ese concepto no forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

La Sala considera:

El artículo 42 del Decreto 352 del 2002¹ *«Por el cual se compila y actualiza la normativa sustantiva tributaria vigente, incluyendo las modificaciones generadas por la aplicación de nuevas normas nacionales que se deban aplicar a los tributos del Distrito Capital, y las generadas por acuerdos del orden distrital»*, establece que la base gravable del impuesto de industria y comercio está constituida por los

¹ **Artículo 42. Base gravable.** El impuesto de industria y comercio correspondiente a cada bimestre, se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente obtenidos durante el período. Para determinarlos, se restará de la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuentos, las exportaciones y la venta de activos fijos.

Hacen parte de la base gravable, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en este artículo.

Parágrafo primero. Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación

Parágrafo segundo. Los contribuyentes que desarrollen actividades parcialmente exentas o no sujetas, deducirán de la base gravable de sus declaraciones, el monto de sus ingresos correspondiente con la parte exenta o no sujeta.

ingresos netos obtenidos durante el período, incluidos los rendimientos financieros, las comisiones y, en general, los que no estén expresamente excluidos.

De igual forma, la norma en cuestión establece que «*Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación*».

En idéntico sentido, el artículo 330 del E.T.², derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006, establecía que los ajustes integrales por inflación no se tenían en cuenta para la determinar la base gravable del impuesto de industria y comercio, en los siguientes términos:

Artículo 330. 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.

Para efectos de la contabilidad comercial, también se utilizará a partir de 1992 el sistema de ajustes integrales por inflación, de acuerdo con lo previsto en este Título. (Se resalta).

El sistema de ajustes integrales por inflación³ era el mecanismo legal a través del cual se reconocían los efectos de la inflación en los estados financieros de los contribuyentes del impuesto de renta.

Dicho sistema, según lo ha advertido la Sala, fue creado por la necesidad de ajustar el valor de los activos no monetarios, con el fin de mantener actualizado su valor, respecto del fenómeno de la inflación⁴.

Los artículos 335 y 338 del E.T., que hacían parte del Título V del Estatuto Tributario, disponían que sobre los activos no monetarios expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, debían efectuarse ajustes así:

ART. 335.- Ajuste de activos expresados en moneda extranjera en UPAC (hoy UVR) o con pacto de reajuste. Las divisas, créditos a favor, títulos, derechos, depósitos y demás

² Texto adicionado por el artículo 1º del DECRETO 1744 DE 1991 «*Por el cual se reforma el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario referente al sistema de ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992*».

³ Derogado por la Ley 1111 del 2006,

⁴ CONSEJO DE ESTADO, SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, SECCIÓN CUARTA. C.P.: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas. Bogotá, D.C., 29 de noviembre de 2012. Radicación: 25002327000200900118-01. Número interno: 18235. Demandante: Hewlett Packard Colombia Ltda. Demandado: Distrito Capital.

activos expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, el último día del año, se deben reexpresar a la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a tal fecha. La diferencia entre el activo así reexpresado y su valor en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo.

Las cuentas por cobrar, los depósitos en UPAC y en general cualquier crédito activo sobre el cual se haya pactado algún reajuste de su valor, deben ajustarse con base en el respectivo pacto de ajuste, registrando el ajuste como mayor valor del activo.

ART. 338.- Ajuste de los demás activos no monetarios. En general, deben ajustarse de acuerdo con el PAAG, todos los demás activos no monetarios que no tengan un procedimiento de ajuste especial, entendidos por tales aquellos bienes o derechos que adquieren un mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.

De acuerdo con las normas transcritas, y como lo advirtió la Sala en la sentencia que se reitera, existían cuatro formas para efectuar los ajustes de los activos no monetarios⁵:

1. Si el activo no monetario estaba expresado en moneda extranjera, la forma de reconocer el efecto inflacionario se logra a través de la reexpresión de ese monto a su valor en pesos, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre.
2. Si el activo o pasivo no monetario estaba pactado o expresado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconocía a través de la reexpresión de ese monto en UVR a su valor en pesos colombianos, utilizando el valor de cotización de la unidad UVR en la fecha de cierre.
3. Si el activo o pasivo no monetario estaba expresado en un término especial o «*pacto de reajuste*», el efecto inflacionario se reconocía a través de la actualización de ese término de referencia especial utilizado para pactarlo.
4. Por último, si el activo o pasivo no monetario no estaba expresado en moneda extranjera, ni tampoco estaba pactado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconoce a través de la aplicación del Porcentaje de Ajuste Año Gravable – PAAG –.

La diferencia en cambio es un ajuste que refleja la oscilación a la que se encuentra sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación. Contablemente, según lo estipulado en el artículo 102 del Decreto

⁵ Op. Cit. sentencia del 29 de noviembre de 2012.

2649 de 1993, «se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo».

La Sala ha precisado que los activos representados en moneda extranjera no están expuestos propiamente a la inflación, es decir, a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de la variación de las tasas de cambio de la moneda nacional⁶.

Que pese a lo anterior, del artículo 335 del E.T. se desprende que el ajuste por diferencia en cambio es una forma de reconocer el efecto inflacionario a través de la reexpresión del activo no monetario, representado en moneda extranjera, a su valor en pesos, a la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre. Que dicho ajuste comporta un mayor o menor valor del activo, que en ningún momento genera un ingreso por el ejercicio de actividades comerciales, industriales o de servicios, sino por el fenómeno económico de oscilación de la moneda.

Los precedentes judiciales de la Sala⁷ son reiterativos en advertir que la intención del Legislador al incorporar el artículo 335 del E.T. en el capítulo de los ajustes por inflación de los activos en el Estatuto Tributario, era la de otorgar al ajuste por diferencia en cambio, la misma connotación de los ajustes integrales por inflación.

Por lo tanto, si el ajuste por diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario consagraba como ajuste integral por inflación, las partidas reflejadas en el estado de resultados como un ingreso, provenientes de la aplicación de dicho sistema, no pueden estar gravadas con el impuesto de industria y comercio.

Las anteriores consideraciones son suficientes para confirmar la sentencia apelada.

En mérito de lo expuesto, el Consejo de Estado, Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta, administrando justicia en nombre de la República de Colombia y por autoridad de la ley,

⁶ *Ibídem*.

⁷ Sobre el particular ver, entre otras, las siguientes sentencias: *i*) 29 de marzo de 2009. M.P.: LIGIA LÓPEZ DÍAZ. Número interno: 16782; *ii*) 26 de marzo de 2009: M.P.: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA. Número interno: 16584; *iii*) 25 de junio del 2012. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Número interno: 17761; *iv*) 25 de marzo de 2011. M.P.: HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS. Número interno: 17205 y *v*) 31 de mayo de 2002. M.P.: WILLIAM GIRALDO GIRALDO. Número interno: 18277.

F A L L A:

PRIMERO: CONFÍRMASE la sentencia apelada.

SEGUNDO: RECONÓZCASE personería jurídica a la abogada Gloria Marcela Cortés Jaramillo como apoderada del Distrito Capital de Bogotá.

Cópiese, notifíquese, comuníquese. Devuélvase al Tribunal de origen. Cúmplase.

La anterior providencia se estudió y aprobó en la sesión de la fecha.

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Presidente
Ausente con permiso

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ