

IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Base gravable. Valores que la integran / BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO DE INDUSTRIA Y COMERCIO – Está circunscrita al hecho generador: actividad industrial, comercial o de servicios / DIFERENCIA EN CAMBIO – No hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio / INGRESOS NETOS DEL CONTRIBUYENTE OBTENIDOS DURANTE EL PERÍODO – La diferencia en cambio no es un ingreso neto / AJUSTES POR INFLACION – No son gravados con el impuesto de industria y comercio / AJUSTES POR DIFERENCIA EN CAMBIO – Hacen parte de los ajustes por inflación

Si bien el artículo 42 del Decreto 352 de 2002 conforma la base gravable del ICA e incluye los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el bimestre, es perfectamente claro que no se trata de “todos” los ingresos percibidos por el declarante, ya que, la base gravable debe obtenerse como resultado del ejercicio de alguna de las actividades determinadas como “Hecho Generador” del citado tributo, es decir, devenir directa o indirectamente de una actividad industrial, comercial o de servicios, con la condición adicional de que la transacción se haya llevado a cabo dentro del perímetro territorial del Distrito Capital de Bogotá. La base gravable del ICA debe, ante todo, estar circunscrita al hecho generador, lo que hace que solo pueda comprender los ingresos resultantes del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, de los que no hace parte la diferencia en cambio, la cual no se origina en una transacción real proveniente de alguna de las citadas actividades sino que constituye el ajuste proveniente de la fluctuación de la moneda nacional frente a las divisas extranjeras en que se encuentran expresados algunos de los activos o pasivos de los declarantes. Luego, no es viable afirmar que si, como resultado de una transacción proveniente del ejercicio de una actividad gravada con ICA dentro del periodo 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 lo antedicho, si bien el artículo 42 transcrito conforma la base gravable del ICA con los ingresos netos del contribuyente “obtenidos durante el período”, ésta 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 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 (...)”, 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 periodo gravable. No existe entonces, contradicción alguna entre las normas fiscales y las contables, dado que tanto para efectos contables como tributarios, es taxativa la prohibición de aplicar los ajustes por inflación al impuesto de industria y comercio y a cualquier otro diferente del de renta y complementarios. La Sala ha reiterado en varias de sus sentencias que el “ajuste por diferencia en cambio” hacía parte de los “Ajustes Integrales por Inflación. Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, queda claro que, aún con posterioridad a la

derogatoria de los ajustes por inflación, no es procedente considerar el “ajuste por diferencia en cambio” como un ingreso gravado con el ICA.

NORMA DEMANDADA: CONCEPTO 554 DE 1997 (17 de marzo) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS DISTRITALES – (No anulado) / CONCEPTO 706 DE 1998 (31 de agosto) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS DISTRITALES – (No anulado) / CONCEPTO 966 DE 2002 (9 de diciembre) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS DISTRITALES – (Anulado) / CONCEPTO 987 DE 2003 (2 de julio) SECRETARÍA DE HACIENDA DE BOGOTÁ DIRECCIÓN DE IMPUESTOS DISTRITALES – (Anulado)

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Bogotá D.C, primero (1º) de septiembre de dos mil once (2011).

Radicación número: 25000-23-27-000-2007-00005-02(17558)

Actor: CATALINA HOYOS JIMENEZ Y JUAN PABLO GODOY FAJARDO

Demandado: SECRETARIA DE HACIENDA DISTRITAL

FALLO

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 23 de octubre de 2008, proferida por el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta, Sub-sección “B”, la cual declaró la nulidad de los Conceptos expedidos por la Subdirectora Jurídico Tributaria de la Dirección de Impuestos Distritales de la Secretaría de Hacienda de Bogotá N°s: 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, relacionados con la diferencia en cambio correspondiente al ajuste de activos y pasivos representados en moneda extranjera.

I - ANTECEDENTES

1. LOS ACTOS DEMANDADOS:

El siguiente es el texto de los apartes (subrayados) que se demandan:

“Concepto 554 de 1997

CONSULTA:

Debe incluirse dentro de la base gravable para liquidar el impuesto de Industria y comercio:

(...)

2. El ingreso por diferencia en cambio de la negociación de divisas por pago de facturas por compra de materias primas o productos importados?

3. Es posible considerar para efectos de industria y comercio los ajustes enumerados en los puntos 1 y 2 como parte del sistema general de ajustes por inflación?

RESPUESTA:

Los ingresos por diferencia en cambio se definen en el artículo 102 del Dcto 2649 de 1993 como:

“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo.”

Dicho ajuste se entiende como la oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa. Es decir, y sirva como ejemplo, que en la medida en que el peso se devalúe frente a una moneda extranjera como el dólar estadounidense, más pesos percibirá un exportador y si se revalúa nuestra moneda se generará el efecto contrario, percibirá menos pesos.

(...)

Caso contrario el de los importadores, pues estos son igualmente sujetos pasivos del mencionado gravamen, ya que la diferencia constituye un ingreso que forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, de conformidad con el artículo 102 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993 según el cual, la diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los pasivos y activos representados en moneda extranjera se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda.

En consecuencia al aplicar el artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1993, se observa que los ingresos por diferencia de cambio no poseen tratamiento preferencial alguno y forman parte de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravables del contribuyente.

Respecto a la segunda pregunta, los ingresos por diferencia en cambio cuando se cancelan compras tanto de materias primas como de bienes de capital por concepto de importación, dicho ingreso entendido como la diferencia de la menor cantidad de pesos que debo cancelar, se maneja conforme al artículo 102 del Decreto Reglamentario igualmente como ingreso.

Aunado a lo anterior, contablemente los Ajustes por Inflación que reflejan para los efectos del impuesto sobre la renta, no son aplicables para la determinación del impuesto de Industria y Comercio tal y como lo expresa categóricamente el párrafo primero del artículo 34 del Decreto Distrital 423 de 1996”.

“Concepto 706 de 1998

CONSULTA:

(...)

2. La diferencia en cambio, forma parte de la base gravable?, teniendo como referencia que es considerado un ajuste y los ajustes no forman parte de la base gravable, ahora bien, cuando la diferencia en cambio es a favor es un mayor ingreso, pero cuando es en contra es un gasto, esto es considerado una forma particular de ajuste.

RESPUESTA:

(...)

Respecto al segundo interrogante debemos referirnos a lo expuesto por esta oficina en el concepto No. 554 de marzo 17 de 1997 (anexo), en donde se manifiesta que la diferencia de cambio posee como tratamiento contable el establecido en el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993:

“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo.” (se subraya)

Es decir que para el impuesto de Industria y Comercio en la medida en que la diferencia se reconozca como un ingreso hará parte de la base gravable del mismo”.

“Concepto 966 del 2002

CONSULTA:

Están gravados con el impuesto de industria y comercio, los ingresos obtenidos por rendimientos financieros y diferencia en cambio producidos por depósitos en moneda extranjera en instituciones financieras del exterior?

RESPUESTA:

(...)

2. De otro lado y en cuanto tiene que ver con al diferencia en cambio, tenemos que dicho ajuste se entiende como la oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación, es decir que conforme a las políticas económicas de manutención del valor del peso que tenga el estado Colombiano, resultan menos o más pesos, para quien comercia en divisas extranjeras, (Dólares, Euros, Bolívares, etc).

(...)

Si revisamos las disposiciones del Estatuto Tributario Nacional, encontramos que los ajustes de activos expresados en moneda extranjera se encuentran determinados en el artículo 355 del Estatuto Tributario dentro del Título V del Libro I, del mismo (Ajuste integral por inflación a partir del año gravable de 1992), pero este hecho no significa que necesariamente el mismo deba ser considerado un ajuste integral por inflación, si recordamos que los ajustes integrales por inflación surgen como la necesidad de ajustar todos los activos **no monetarios** con las contadas excepciones que la norma trae, conforme al mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.¹

(...)

Por su parte los ajustes de activos representados en moneda extranjera, no están sujetos a la inflación, es decir a la pérdida del valor adquisitivo del peso, sino a una diferencia cambiaria como consecuencia de una variación en las tasas de cambio (devaluación o revaluación) del peso.

Por lo cual, a pesar de no dejar de ser un ajuste, no es un ajuste integral por inflación, y por lo tanto no está excluido de la base gravable del impuesto de industria y comercio por este hecho.

(...)

Tenemos entonces que las diferencias en cambio que se originan en la liquidación de partidas monetarias o en el informe de partidas monetarias de una empresa a tasas diferentes de aquellas a las que fueron registradas inicialmente durante el período, o informadas en estados financieros previos, deben ser reconocidas como ingresos o como gastos en el período en que se originan, por lo cual entrarían a integrar la base gravable del impuesto de Industria y Comercio, ya que la misma se encuentra conformada por la totalidad de ingreso ordinarios y extraordinarios que se perciban durante el período gravable menos las deducciones de ley².

Como corolario de lo anterior tenemos que la diferencia en cambio, debe ser considerada como ingreso y por lo tanto conformante de la base gravable del impuesto de industria y comercio, por lo cual se hace necesario resaltar, que la misma (diferencia en cambio) integra la base gravable, siempre y cuando ésta surja como consecuencia de la realización de una actividad gravada (industrial, comercial o de servicios) en jurisdicción del Distrito Capital, quedando entonces de lado la posibilidad de gravar con este impuesto los ingresos que se generen como consecuencia de diferencia en cambio que tengan como origen el ejercicio de actividades no sujetas como es el caso de las exportaciones o el de actividades como la de efectuar inversiones financieras en el exterior.

¹ Ley 488 de 1998, Art. 11.

² Decreto Distrital 352 de 2002, art. 42.

En el anterior sentido se ratifican los **conceptos 554 del 17 de marzo de 1997 y 706 de agosto 31 de 1998**".

"Concepto 987 del 2003
CONSULTA

En el impuesto de industria y comercio, la diferencia en cambio que se produce como consecuencia de la reexpresión de pasivos en moneda extranjera ¿Se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio?

RESPUESTA

(...)

Así las cosas, podemos concluir que la diferencia en cambio, generada como consecuencia de la reexpresión de pasivos en moneda extranjera, no conforma base gravable del impuesto de industria y comercio, sino hasta tanto, la misma se realice de forma efectiva, es decir, hasta tanto no se haga efectivo el pago de la acreencia en moneda extranjera, que permite realizar el ingreso, como un menor costo o gasto, conforme esté reflejado en la contabilidad del acreedor el pasivo a cancelar".

2. LA DEMANDA:

2.1. PRETENSIONES: Los actores solicitan, de acuerdo con lo establecido en el artículo 152 C.C.A, la suspensión provisional de los apartes demandados, y que se declare la nulidad de dichos apartes en la medida que éstos pretenden incluir dentro de la base gravable del ICA un rubro que ha sido expresamente excluido por las normas que regulan la materia.

2.2. NORMAS VIOLADAS Y CONCEPTO DE LA VIOLACIÓN: Los demandantes invocaron como normas violadas los artículos: 45 numeral 9°, 313 numeral 4° y 338 de la Constitución Política; artículos 32 numeral 1°, 330 y 335 del Estatuto Tributario Nacional; los Decretos Distritales: 807 de 1993 artículo 2°, 423 de 1996 artículo 34, 400 de 1999 artículo 38 y 352 de 2002 artículo 42; los artículos 12, 48, 102 y 136 del Decreto 2649 de 1993; el artículo 1° del Decreto 1744 de 1991 y los artículos 6, 7 y 8 de la Ley 31 de 1992.

Observa que la administración inaplica las normas citadas, al desconocer que el sistema de ajustes integrales por inflación comprende la aplicación de varios índices distintos del PAAG, como son la TRM, el UPAC (Hoy UVR) y los pactos de reajuste. Además ignora que el ajuste por diferencia en cambio no genera ingresos "realizados", en la medida en que no han sido "obtenidos" por el contribuyente y hace caso omiso de la orden perentoria impartida por el artículo 330 E.T. que expone que la diferencia en cambio "no puede ser tenida en cuenta para la determinación de tributos distintos al impuesto sobre la renta".

La administración tributaria esgrime como razón para gravar los ajustes por diferencia en cambio, el hecho de que si bien éstos se encuentran en el Título V del Libro Primero del Estatuto Tributario y, el mismo Estatuto de Bogotá prohíbe aplicar los ajustes por inflación, el ajuste de que se trata no tiene como causa la inflación, por lo que debe ser tenido en cuenta para el citado tributo.

Además, la administración confunde los conceptos de realización y pago, pues señala que la diferencia en cambio, generada como consecuencia de la

reexpresión de pasivos en moneda extranjera, no conforma la base gravable del ICA sino hasta que se haga efectivo el pago de la acreencia en moneda extranjera.

Aduce, que la posición de la Dirección Distrital de Impuestos quebranta los principios constitucionales y legales en que se fundamenta el impuesto, en cuanto que la base de éste, no incluye las sumas provenientes de la aplicación de los ajustes integrales por inflación, dentro de los cuales se encuentran las que tienen como causa la reexpresión de activos en moneda extranjera, ya que la tasa de devaluación es sólo un índice de los que se vale el sistema de ajustes por inflación, junto con el PAAG, la UVR y los pactos de reajuste, para reexpresar el valor de los activos y pasivos no monetarios.

Por otra parte, si bien es cierto que la diferencia en cambio constituye un ingreso o gasto, según el caso, para efectos contables y del impuesto de renta, no puede ser tenida en cuenta, por expresa disposición legal, para determinar el ICA. En caso de que se entiendan contradictorias las normas contables y las tributarias, en todo caso deberán prevalecer éstas últimas.

Además, el incremento de la base gravable del ICA por inclusión de la diferencia en cambio, implica una violación de los principios de legalidad del tributo y del deber de contribuir con las cargas del Estado, dentro de los conceptos de justicia y equidad, protegidos constitucionalmente.

Desde el punto de vista normativo, los ajustes por inflación son concebidos como un verdadero sistema establecido en un título del Estatuto Tributario cuyas normas (artículos 329 a 352) deben interpretarse como un todo. En consecuencia, no es procedente hacer extrapolaciones de unas y otras disposiciones, debido a que las mismas deben interpretarse de manera armónica, respetando los criterios de especialidad y las exclusiones legalmente contempladas.

Según el artículo 335 E.T. los bienes, derechos y obligaciones expresados en moneda extranjera, o poseídos en el exterior, deben ajustarse al tipo de cambio en pesos para la respectiva moneda a la fecha. En este caso, la legislación no parte del PAAG para hacer el ajuste porque éste no es un índice adecuado para ajustar activos representados en moneda extranjera, ya que los mismos resultan en menores y mayores valores dependiendo de las fluctuaciones de la tasa de cambio.

Que, de acuerdo con los artículos 330 y 331 E.T: *“El sistema de ajustes 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”.*

Y, *“La diferencia entre el valor en libros de los activos expresados en moneda extranjera y su valor reexpresado el último día del año, según la tasa de cambio en pesos para la respectiva moneda a esa fecha, **constituye el ajuste que se debe considerar como un mayor o menor valor del activo** y como ingreso o gasto financiero, según corresponda. Cuando una partida se haya reexpresado aplicando la tasa de cambio vigente, el valor de la UPAC o el pacto de reajuste, no puede ajustarse adicionalmente por el PAAG en el mismo período”.*

Es evidente que los ajustes integrales por inflación incluyen la diferencia en cambio, y solo operan para el impuesto sobre la renta y complementarios, es decir, no pueden ser tenidos en cuenta para determinar el impuesto de Industria y Comercio, ni los demás tributos o contribuciones.

Finalmente, dentro de la misma normativa Distrital, el parágrafo 1° del artículo 42 del Decreto 352 de 2002 dispone que *“Para la determinación del impuesto de industria y comercio no se aplicarán los ajustes integrales por inflación”.*

3- CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

La entidad demandada aduce que no se viola, con los conceptos demandados, el principio de legalidad del tributo, por cuanto, la Administración Distrital está autorizada para decantar la conformación de la base gravable del ICA en el

Distrito Capital, incluyendo dentro de esta los ingresos originados por la diferencia en cambio, con base en las siguientes premisas:

- 1) Que de acuerdo con el numeral 5° del artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, para determinar los ingresos netos de los contribuyentes obtenidos durante el periodo gravable, se restarán de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, los correspondientes a las actividades exentas y no sujetas, así como las devoluciones, rebajas, descuentos, exportaciones y la venta de activos fijos. La misma norma enfatiza en que ***“Hacen parte de la base gravable los ingresos obtenidos por rendimientos financieros, comisiones y en general todos los que no estén expresamente excluidos en ésta disposición”***.
- 2) Que los ingresos por diferencia en cambio no poseen tratamiento preferencial alguno de exención o exclusión y forman parte de los ingresos ordinarios y extraordinarios gravables del contribuyente.
- 3) Que el ingreso operacional denominado diferencia en cambio puede ser gravado en el respectivo periodo, si los bienes han sido efectivamente realizados, de conformidad con el Decreto Distrital 352 de 2002 que en su artículo 32 definió el hecho generador del ICA como *“...el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá...”*
- 4) Que para la determinación del ICA no se aplicarán los ajustes por inflación.
- 5) Que la diferencia en cambio es un ajuste que no tiene como causa la inflación, fenómeno económico de naturaleza interna que no afecta la moneda extranjera. Además los ajustes por inflación se practican sobre activos no monetarios.
- 6) Que como lo afirma el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993: *“La diferencia en cambio corresponde al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, **se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero**, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo”*
- 7) Que a los contribuyentes capitalinos, en cumplimiento del principio de justicia tributaria, no se les puede exigir más ni menos de aquello con lo que la misma ley ha querido que coadyuve a las cargas públicas del Distrito. (Art. 2° Decreto 807 de 1993).
- 8) Que como quiera que la diferencia en cambio no posee ningún tratamiento preferencial y que ella no constituye un ajuste por inflación que amerite su exclusión de la base gravable, no existe una contradicción entre la normativa tributaria y la contable, por lo que, no es necesario acudir al precepto integrador previsto en el artículo 16 del Decreto 2649 de 1993, según el cual *“cuando se presente incompatibilidad entre las disposiciones contables y las de carácter tributario, prevalecerán éstas últimas”*.

Transcribe a continuación apartes de varias sentencias del Tribunal de Cundinamarca sobre el tema y concluye solicitando que no se acceda a las pretensiones de la demanda.

II- LA SENTENCIA APELADA

El *a quo* declaró nulos los apartes demandados de los conceptos distritales en estudio³. Transcribió los artículos 32, 34, 35 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 que definen el Hecho Generador del impuesto de Industria y Comercio en el Distrito Capital, y la base gravable para su liquidación, y concluyó, que según lo estipulado por el artículo 41 del mismo Decreto, son sujetos pasivos de dicho tributo las personas naturales, jurídicas y sociedades de hecho que ejerzan actividades industriales, comerciales o de servicios en la jurisdicción de Bogotá D.C. y la base para liquidarlo la conforman los ingresos netos obtenidos durante el periodo gravable.

Centra posteriormente su estudio en los artículos 38, 96, 97 y 102 del Decreto 2649 de 1993, así como en los artículos 330 y 335 del Estatuto Tributario Nacional, análisis del que extrae las siguientes consideraciones:

- La diferencia en cambio es un producto de la oscilación a que está sometida una moneda nacional frente a otra moneda extranjera, bien sea por devaluación o revaluación, y como tal, es susceptible de incrementar o disminuir el patrimonio, una vez se haya devengado por efectos de la realización.
- Es claro que, bajo la previsión del artículo 330 E.T. los “*Ajustes integrales por inflación*” no hacen parte de la base gravable del impuesto de Industria y Comercio.
- La “*Diferencia en Cambio*” como resultado de la devaluación o revaluación de una divisa frente a la moneda nacional no es realmente un “*Ajuste por Inflación*”, pero tampoco se trata de un ingreso que debe hacer parte de la base gravable del impuesto en comento.
- El Consejo de Estado ha recalcado que para los contribuyentes obligados a llevar ajustes por inflación, los ajustes de los activos poseídos en moneda extranjera son “*un mayor valor del activo*”, o sea, que en vigencia de dichos ajustes por inflación, “*el ajuste por diferencia en cambio no constituye ingreso, sino un mayor o menor valor del activo (...)*”.

Observa de lo anterior, que la Administración Distrital, al emitir los conceptos demandados, consideró que la diferencia en cambio hace parte de la base gravable del ICA, sin tener en cuenta que si bien las operaciones contables que se expresan en moneda extranjera devienen del ejercicio de alguna actividad industrial, comercial o de servicio, no constituyen *per se* actividad alguna, ya que son resultado de un ajuste ordenado por la norma que comporta un mayor o menor valor del activo o pasivo, pero no genera un ingreso por la realización de dichas actividades que pueda ser gravado con el tributo, ya que el mayor valor se causa al reexpresar el valor de las operaciones por la exposición a las variaciones de la tasa de cambio de la moneda nacional, sin que se perciba efectivamente ingreso alguno, ni exista intervención del sujeto.

Puede suceder que la operación misma, llámese acreencia, rendimientos financieros o depósitos en moneda extranjera, se encuentre gravada con el ICA, pero su ajuste por diferencia en cambio no corre la misma suerte, atendiendo a que se trata de un ajuste ordenado por la norma que no se genera propiamente por la realización de una de las actividades gravadas.

³ Salvamento de Voto del Magistrado Fabio Castiblanco.

III- EL RECURSO DE APELACIÓN

3.1. SUSTENTACIÓN: Argumenta la apoderada del Distrito que es importante distinguir entre el hecho generador y la base gravable del tributo ya que el primero se define como el ejercicio de alguna actividad industrial, comercial o de servicios en el Distrito de Bogotá, en tanto la segunda está determinada por los ingresos netos de los contribuyentes, previos los descuentos por actividades exentas, no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y venta de activos fijos. Así pues, concluye, *“se puede establecer que el hecho generador califica y determina la base gravable del impuesto”*⁴.

El sistema de *“Ajustes por Inflación”* difiere de la reexpresión de la moneda extranjera, tal como lo señala el artículo 335 E.T., ya que los pasivos en moneda extranjera deben ser reexpresados en moneda nacional conforme con las variaciones en las tasas de cambio, lo cual no resulta ser simplemente un registro contable, sino 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, lo que en efecto real es un ingreso.

En este orden de ideas, se entiende que dentro de la depuración permitida por la norma se incluyen los ingresos ordinarios y extraordinarios, sin que exista la posibilidad legal de descontar de ellos el ingreso por diferencia en cambio, pues el mismo no acredita las condiciones para tipificarse como devolución, rebaja o descuento.

Por tanto, al ser la diferencia en cambio considerada como ingreso y por tanto hacer parte de la base gravable del ICA, se hace necesario resaltar que la misma integra la base gravable, *“siempre y cuando ésta surja como consecuencia de la realización de una actividad gravada (industrial, comercial o de servicios) en jurisdicción del Distrito Capital”*⁵.

Expresa que, conforme con lo establecido en el artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, contablemente la diferencia en cambio se debe reconocer como un ingreso o gasto financiero, según corresponda, o sea que cuando ésta se configure como un ingreso, se convierte en materia tributaria en un ingreso extraordinario que se encuentra gravado con ICA.

Concluye advirtiendo que no puede confundirse el hecho generador con la base gravable, pues si bien debe existir una relación causal entre los dos, la regulación fiscal del Distrito Capital no señala que la base gravable la constituyan exclusivamente los ingresos derivados directamente de una actividad industrial, comercial o de servicios, sino por todos los ingresos percibidos por el contribuyente, de los cuales solo es posible excluir las actividades exentas, dentro de las cuales no se encuentra la diferencia en cambio.

3.2. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN.

La parte **demandante** se refiere de nuevo a los argumentos expuestos, enfatizando que los ajustes por inflación fueron concebidos como un sistema constituido por varios índices de reexpresión y que únicamente tienen efecto sobre el impuesto sobre la renta y complementarios, pero no pueden afectar otro tributo.

⁴ Folio 320 inc. 1º. c.p.

⁵ Folio 321 inc. 4º c.p.

Además, advierte que las obligaciones en moneda extranjera son activos “no monetarios” y que el ajuste por diferencia en cambio no genera ingresos “realizados” en la medida en que no han sido obtenidos por el contribuyente”.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación a la demanda y en la apelación y hace hincapié en que el sistema de ajustes integrales por inflación difiere del concepto de reexpresión de moneda extranjera conforme con las variaciones en las tasas de cambio.

II - CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El Procurador Delegado solicita confirmar la sentencia apelada respecto de todos los apartes demandados, excepción hecha de los apartes primero y quinto del Concepto 554 de 1997 y segundo del concepto 706 de 1998, por las razones siguientes:

El artículo 330 E.T. al regular los “*Ajustes Integrales por Inflación*” respecto del impuesto sobre la renta para ajustar los activos, prohíbe aplicarlos al ICA y prevé como una de las formas de ajuste la “*Diferencia en Cambio*”.

Por su parte, el artículo 335 ib. ordena para los activos expresados en moneda extranjera, la reexpresión a la tasa de cambio en pesos y ordena que la diferencia del activo o pasivo así reexpresado y el registrado en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un menor o mayor valor del activo.

El hecho de realizar ese ajuste para el impuesto de renta y no para el ICA coincide con la naturaleza de dichos tributos, ya que el primero registra las rentas, ganancias ocasionales, transferencias de estas al exterior y las utilidades comerciales⁶, en tanto el segundo se compone de los ingresos obtenidos por la realización de actividades gravadas en el municipio, que constituyen el hecho generador de acuerdo con los artículos 32 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002.

La “diferencia en cambio” no configura un ingreso que provenga del ejercicio de una de las actividades gravadas, puesto que solo surge como ajuste de la reexpresión en pesos de los activos expresados en moneda extranjera.

La apelante se confunde al tomar la “diferencia en cambio” como la recuperación de un costo incurrido por el contribuyente, porque no es ese el carácter que le asignó la ley ni el que se desprende de la finalidad que cumple el ajuste. Además, las cuentas que se afectan con su contabilización, no tienen el alcance para determinar el carácter de ingreso que le otorga la demandada al ajuste, ya que, aunque se deba contabilizar como un ingreso, para efectos tributarios prevalece lo dispuesto en las normas que regulan esta materia, según las cuales es un ajuste.

III- CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la 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 expedidos por la Oficina Jurídico Tributaria de la Secretaría de Hacienda de Bogotá, Dirección de Impuestos Distritales, en los que se interpreta que la “*Diferencia en Cambio*” originada en la reexpresión a moneda nacional de activos y pasivos representados

⁶ Artículo 5 E.T.

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 los “*Ajustes Integrales por Inflación*” y el Estatuto Tributario Nacional la incluye dentro del Título V del Libro I destinado a los citados ajustes, en relación con el ingreso no tiene como causa la “*Inflación*”, motivo por el cual debe ser tenido como base para el citado tributo.

Se hace pertinente entonces, el análisis normativo de los elementos esenciales del impuesto de Industria y Comercio para el Distrito Capital de Bogotá, antes de ubicar o no dentro de ellos a la aludida “*Diferencia en Cambio*”, entendida ésta como “*La oscilación a que está sometida una moneda frente a otra divisa debido a la devaluación o revaluación de la misma*”⁷, lo que, dada la obligación legal de registrar todas las partidas en moneda nacional, lleva a la reexpresión contable y fiscal a pesos colombianos de todos los rubros expresados en moneda extranjera.

Los artículos 32 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, exponen el marco legal del Hecho Generador y la Base Gravable del ICA, como sigue:

Artículo 32. Hecho Generador. *El hecho generador del impuesto de industria y comercio está constituido por el ejercicio o realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial, comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital de Bogotá, ya sea que se cumplan de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con establecimientos de comercio o sin ellos.*

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.*

Si bien el artículo 42 transcrito conforma la base gravable del ICA e incluye los ingresos netos obtenidos por el contribuyente durante el bimestre, es perfectamente claro que no se trata de “*todos*” los ingresos percibidos por el declarante, ya que, la base gravable debe obtenerse como resultado del ejercicio de alguna de las actividades determinadas como “*Hecho Generador*” del citado tributo, es decir, devenir directa o indirectamente de una actividad industrial, comercial o de servicios, con la condición adicional de que la transacción se haya llevado a cabo dentro del perímetro territorial del Distrito Capital de Bogotá.

La posición de los apelantes al respecto es contradictoria, al argumentar que “*es importante distinguir entre el hecho generador y la base gravable del tributo*”, y

⁷ Monsalve Tejada Rodrigo, Diccionario Jurídico-Contable CIJUF 1999.

luego concluir que “se puede establecer que el hecho generador califica y determina la base gravable del impuesto”.

En efecto, la base gravable del ICA debe, ante todo, estar circunscrita al hecho generador, lo que hace que solo pueda comprender los ingresos resultantes del ejercicio de actividades industriales, comerciales o de servicios, de los que no hace parte la diferencia en cambio, la cual no se origina en una transacción real proveniente de alguna de las citadas actividades sino que constituye el ajuste proveniente de la fluctuación de la moneda nacional frente a las divisas extranjeras en que se encuentran expresados algunos de los activos o pasivos de los declarantes.

Lo anterior por cuanto los apartes de los conceptos demandados se refieren a los bienes, derechos y obligaciones (partidas de balance) expresados 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, lo 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 periodo 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 lo antedicho, si bien el artículo 42 transcrito conforma la base gravable del ICA con los ingresos netos del contribuyente “**obtenidos durante el período**”, ésta 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 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 (...)*”, 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 periodo gravable.

Es evidente, además, que la normativa tanto distrital como nacional prohíbe taxativamente gravar los “Ajustes por Inflación”, no solo con ICA sino con cualquier tributo diferente al de renta y complementarios.

Es así como, el artículo 330 E.T⁸. 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. (...)*

⁸ Derogado por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.

En idéntico sentido es acogida en las normas distritales contenidas en los artículos 34 del Decreto 423 de 1996, 38 del Decreto 400 de 1999 y 42 del Decreto 352 de 2002.

No existe entonces, contradicción alguna entre las normas fiscales y las contables, dado que tanto para efectos contables como tributarios, es taxativa la prohibición de aplicar los ajustes por inflación al impuesto de industria y comercio y a cualquier otro diferente del de renta y complementarios.

Ahora, 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 ajustes⁹, evidencia que éstos no solo eran resultado de la aplicación del PAAG, sino de diferentes índices como la reexpresión de las divisas, la UPAC (Hoy UVR) y los pactos de reajuste, cuando ordenaban:

“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 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. (...)”

“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.”

Vemos como, los mismos artículos transcritos le otorgan a los bienes sujetos a estos sistemas especiales de ajuste, la calidad de “Activos no Monetarios”, pues como se observa claramente, el primero de ellos se refiere a la reexpresión de la moneda extranjera por aplicación de otros índices, y el segundo concluye que se ajustarán con el PAAG “**todos los demás activos no monetarios**”, o sea, los que no hubieran sido ajustados con un índice especial de los indicados en el artículo precedente, 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, la cual sustenta su posición con el texto del artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, que expresa:

“La diferencia en cambio correspondiente al ajuste de los activos y pasivos representados en moneda extranjera, se debe reconocer como un ingreso o un gasto financiero, según corresponda, salvo cuando se deba contabilizar en el activo”

⁹ Antes de ser derogados por la Ley 1111 de 2006.

Ahora, como ya se analizó, el artículo 335 E.T. ordenaba que el ajuste se debe registrar **“como un mayor o menor valor del activo...”**, es decir, hace parte de la excepción, no de la regla general, contenida en el artículo anterior.

La Sala¹⁰ ha reiterado en varias de sus sentencias que el *“ajuste por diferencia en cambio”* hacía parte de los *“Ajustes Integrales por Inflación”*. Al respecto ha dicho el alto Tribunal:

“De acuerdo con el artículo 335 del E.T. ibídem , 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 colombianos, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre. 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.

Recientemente la Sala reiteró el criterio que ha adoptado en casos similares frente a la interpretación del artículo 335 del Estatuto Tributario. En las sentencias del 26 de marzo de 2009, expedientes 16584 y 16782, precisó que la intención del Legislador al incorporar el artículo 335 ibídem dentro del capítulo de los ajustes por inflación de los activos en el Estatuto Tributario Nacional, era la de otorgar al ajuste por diferencia en cambio, la misma connotación de los ajustes integrales por inflación.¹¹

*Por lo tanto, si los ajustes por diferencia en cambio se asimilan a los efectos del sistema de ajuste integrales por inflación consagrado en el Estatuto Tributario Nacional, **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, como es el caso de las resultantes del ingreso por diferencia en cambio”**.*

Teniendo en cuenta las consideraciones precedentes, queda claro que, aún con posterioridad a la derogatoria de los ajustes por inflación, no es procedente considerar el *“ajuste por diferencia en cambio”* como un ingreso gravado con el ICA.

Por último, como acertadamente lo advierte el Ministerio Público, no es viable declarar la nulidad del primer aparte demandado del Concepto 554 de 1997, ni el segundo aparte del Concepto 706 de 1998, por cuanto en los dos casos, dicho texto corresponde a la transcripción del artículo 102 del Decreto 2649 de 1993 y no a una interpretación propia de la Administración Distrital.

Tampoco puede ser objeto de nulidad el quinto aparte demandado del Concepto 554 de 1997, el cual contiene una interpretación acertada, consistente en que los ajustes integrales por inflación no se aplican en la determinación del ICA, premisa contenida en los artículos 34 del Decreto 423 de 1996 y 330 del Estatuto Tributario.

¹⁰ Consejo de Estado Sentencias N°s: 16782 de 26 de marzo de 2009, M.P. Ligia López Díaz; 16584 del 26 de marzo de 2009, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia y 16449 del 29 de octubre de 2009, M.P. Hugo Fernando Bastidas Bárcenas.

¹¹ También puede consultarse la sentencia del 14 de abril de 1994, expediente 4950, CP. Consuelo Sarria Olcos.

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

F A L L A:

PRIMERO: **REVÓCASE** parcialmente la sentencia apelada.

SEGUNDO: **NIÉGANSE** las pretensiones de la demanda respecto de los apartes demandados (subrayados) 1° y 5° del Concepto 554 de 1997 y 2° del Concepto 706 de 1998 emitidos por la Secretaría de Hacienda Distrital.

TERCERO: **CONFÍRMASE** en lo restante, la decisión de primera instancia.

CÓPIESE, NOTIFÍQUESE, COMUNÍQUESE Y DEVUÉLVASE AL TRIBUNAL DE ORIGEN. CÚMPLASE.

La anterior providencia fue estudiada y aprobada en sesión de la fecha.

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA
Presidenta de la Sección

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ