



**TRIBUNAL ADMINISTRATIVO DE CUNDINAMARCA  
SECCIÓN CUARTA  
SUBSECCIÓN "A"**

**Bogotá, D.C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil once (2011)  
Magistrada Ponente: Doctora STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO  
Expediente No.: 110013331039200900061-01  
Demandante: AEROREPÚBLICA S.A.  
IMPUESTOS DISTRITALES**

Decide la Sala el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia de 22 de octubre de 2010, proferida por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá, la cual declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y accedió a las pretensiones de la demanda, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra las Resoluciones Nos. 199 DDI 019214 de 17 de mayo de 2007 y DDI0184543 2008 EE 426788 de 20 de octubre de 2008, por medio de las cuales la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos, liquida oficialmente el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 2, 4 y 6 del año gravable 2004.

**ANTECEDENTES**

El 19 de mayo de 2004, la hoy accionante presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$67.106.000 (fl. 29 c.a. 2).

El 21 de septiembre de 2004, presentó la declaración al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al cuarto bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$89.448.000 (fl. 31 c.a. 2).

El 13 de enero de 2004, la sociedad presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$73.953.000 (fl. 33 c.a. 2)

El 10 de febrero de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante Auto de Inspección Tributaria No. 2006EE15428, ordenó practicar inspección tributaria respecto al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros y retenciones correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2006 (fl. 60 vlto).

El 8 de agosto de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, profirió el Emplazamiento para Corregir No. 2006EE219486, por medio del cual invita a la sociedad a presentar corrección a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente a los bimestres 2, 4, y 6 del año gravable 2004 (fl. 328 c.a. 2).

El 19 de septiembre de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante Requerimiento Especial No. 2006EE243100, propuso modificar las declaraciones privadas correspondientes al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, de los bimestres 2, 4 y 6 del año gravable 2004 (fls. 332-349 c.a. 2).



El 21 de diciembre de 2006, la sociedad demandante responde el citado requerimiento especial, y solicita a la Administración confirmar las liquidaciones privadas de los bimestres fiscalizados (fls. 351-360 c.a. 2).

El 17 de mayo de 2007, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo, mediante la Resolución No. 199DDI019214, liquida oficialmente el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente a los bimestres 2,4 y 6 del año gravable 2004 (fls. 365-373 vlto c.a. 2).

El 8 de agosto de 2007, la sociedad interpone recurso de reconsideración contra la citada resolución, el cual fue decidido el 20 de octubre de 2008, por la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante la Resolución No. DDI0184543 2008EE 426788, modificando el artículo segundo de aquella, en el sentido de establecer como saldo a cargo los siguientes rubros: para el segundo bimestre la suma de \$78.166.000; para el cuarto bimestre \$114.272.000 y, para el sexto bimestre la suma de \$109.275.000 (fls. 33-47).

#### **LA DEMANDA**

La sociedad AEROREPÚBLICA S.A. a través de apoderada, formuló la siguiente pretensión:

Declarar la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión Resolución No. 199DDI019214 (CORDIS2007EE888333) de mayo 17 de 2007 expedida por la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, y de la Resolución del Recurso de Reconsideración No. DDI0184543 (2008EE426788) DE OCTUBRE 20 DE 2008 emitida por la Oficina de Recursos Tributarios, pertenecientes a la Dirección Distrital de Impuestos de Bogotá D.C.; y en su lugar, a título de restablecimiento del derecho, declare la firmeza de las declaraciones privadas del Impuesto de Industria y Comercio, Avisos y Tableros, correspondientes al segundo, cuarto y sexto bimestre del año 2004, las dos primeras, corregidas el 8 de septiembre de 2006 (fl. 2)

#### **NORMAS VIOLADAS**

Cita como disposiciones violadas las siguientes:

- Artículos 95 numeral 9 y 338 de la Constitución Política.
- Artículos 32-1, 330 y 335 del Estatuto Tributario Nacional.
- Artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983.
- Artículos 51 y 102 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993.
- Artículos 32 y 42 Decreto Distrital 352 de 2002.

Concreta el concepto de la violación así:

#### **1. Violación del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y del artículo 330 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 1o del Decreto 1744 de 1991. La diferencia en cambio es un ajuste integral por inflación no sujeto al Impuesto de Industria y Comercio**

Indica que de acuerdo con el artículo 32 del Decreto 352 de 2002, el hecho generador del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, lo constituye el ejercicio o la realización directa o indirecta de cualquier actividad industrial comercial o de servicios en la jurisdicción del Distrito Capital.

Afirma que tal como lo establece el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, los ajustes por inflación no constituyen un ingreso gravado con el impuesto de industria,



comercio, avisos y tableros por lo que, la diferencia en cambio al ser considerada como un ajuste integral por inflación, no es un ingreso gravado con este tributo.

Explica por un lado, que la inflación es un fenómeno económico que consiste en el aumento generalizado y sostenido del nivel de precios de los bienes y servicios, que genera una drástica pérdida del poder adquisitivo de la moneda circulante de un país, causando graves trastornos sociales; y que los ajustes integrales por inflación se conciben como un sistema de índices legales de valoración que permiten calcular los efectos inflacionarios sobre la tributación y proporciona una correcta tasación del impuesto sobre la renta y complementarios.

Aduce que la tasa de cambio es el precio de la moneda de un país expresado en términos de la moneda de otro país, y explica la relación que existe entre la inflación y la tasa de cambio, la cual de acuerdo con la escuela neoclásica, indica que el constante aumento del nivel de precios internos de un país se traslada a la tasa de cambio reflejando en el precio de intercambio de las divisas el efecto inflacionario de los precios.

Argumenta que de acuerdo con lo anterior, el artículo 335 del Estatuto Tributario, antes de la entrada en vigencia de la Ley 1111 de 2006, imponía la obligación de ajustar los activos expresados en moneda extranjera, y en el mismo sentido el artículo 51 del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, establecía que los activos y pasivos representados en otras monedas, debían ser reexpresados en la moneda funcional, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre.

Afirma que la Dirección de Impuestos Distrital abstrae la diferencia en cambio de su contexto normativo, ya que a pesar de su ubicación considera que hace parte de la base para liquidar el impuesto de industria y comercio.

Sostiene que la diferencia en cambio es un ajuste integral por inflación, por lo que de acuerdo con lo preceptuado en el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, y el artículo 330 del Estatuto Tributario modificado por el artículo 10 del Decreto 1744 de 1991, se debe reconocer que dicho ajuste integral por inflación, es decir, la diferencia en cambio, no puede incluirse dentro de la base para la determinación del impuesto de industria y comercio.

## **2. Los actos acusados desconocen la jurisprudencia expedida por el Consejo de Estado en relación con la prohibición de gravar la diferencia en cambio con el impuesto de industria y comercio, la cual se reconoció expresamente como ajuste integral por inflación**

Dice que la Administración Tributaria desconoce por completo la jurisprudencia proferida por el Consejo de Estado, en la que se determina que la reexpresión de los bienes representados en divisas afecta el ingreso bruto de los contribuyentes y por lo tanto, no puede tenerse en cuenta en materia del impuesto de industria y comercio, toda vez que, el artículo 42 del Decreto 352 de 2002, dispone que la base gravable del impuesto se liquidará con base en los ingresos netos del contribuyente.

Hace referencia a la sentencia de 23 de septiembre de 1994, expediente No. 4919, proferida por el H. Consejo de Estado, y concluye que los valores registrados en la cuenta de diferencia en cambio no pueden hacer parte de los ingresos gravados con el impuesto de industria y comercio, porque se estaría estableciendo como hecho generador el ajuste por inflación, contrariando el artículo 330 del Estatuto Tributario y el inciso 3o del artículo 1o del Decreto Reglamentario 2075 de 1992.



### **3. Violación del artículo 32-1 del Estatuto Tributario. La diferencia en cambio únicamente constituye ingreso para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios**

Manifiesta que de acuerdo con los artículos 32-1 y 330 del Estatuto Tributario, el ajuste por diferencia en cambio se cataloga como un ingreso que solo produce efectos para determinar el impuesto sobre la renta y a su vez expresa que no debe tenerse en cuenta para el impuesto de industria y comercio.

Señala que debe hacerse una interpretación integral del artículo 32-1 del Estatuto Tributario, analizando el contenido completo de la ley, para así extraer la voluntad del legislador, lo que en el presente caso implica que la diferencia en cambio sólo puede tratarse como un ingreso para efectos del impuesto sobre la renta.

### **4. Violación de los artículos 32 y 33 de la Ley 14 de 1983 y 32 y 42 del Decreto Distrital 352 de 2002. La diferencia en cambio no se encuentra gravada con el Impuesto de Industria y Comercio**

Reitera que el artículo 32 del Decreto Distrital 352 de 2002, establece como hecho generador del impuesto de industria y comercio la realización directa o indirecta de actividades industriales, comerciales o de servicios.

Explica que la diferencia en cambio no es un proceso de transformación de bienes, no es el expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías, no está definida como una actividad de comercio en el Código de Comercio, ni es una tarea, labor o trabajo ejecutado por una persona natural o jurídica.

Argumenta que la diferencia en cambio que registra la contabilidad de la sociedad provino de la realización de un ajuste ordenado por mandato legal, que a su vez sustentó en la fluctuación de la moneda nacional frente a la moneda de países extranjeros, sobre la que el contribuyente no tiene poder de decisión.

### **5. Antecedente jurisprudencial**

Indica que sin perjuicio de que se acepte o no que la diferencia en cambio es un ajuste integral por inflación, solicita se tenga presente que la diferencia en cambio no es un ingreso originado en una actividad industrial, tal como lo ha determinado esta Corporación en diferentes providencias, al señalar que la diferencia en cambio independientemente de que sea o no un ajuste integral por inflación, no debe ser tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio, ya que la misma no se genera por la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios.

### **6. Violación al artículo 95 numeral 9o de la Constitución Política de Colombia. Los actos demandados violan los principios de Justicia y Equidad**

Expresa que en el evento que se considere como gravada la diferencia en cambio con el impuesto de industria y comercio, se vulneraría el principio de justicia y equidad, toda vez que *si se acepta tomar como gravados los ingresos por diferencia en cambio que por técnica contable se registran en el ingreso sin deducir la pérdida por diferencia en cambio que por técnica contable se registra como gasto, se generaría un efecto inequitativo en contra de la sociedad* (fl. 16).

Afirma que si la Administración reconoce únicamente el ingreso y desconoce el gasto, vulnera el principio de equidad o de justicia, ya que sólo afectaría el efecto bruto de la devaluación y no el neto de la misma, originando que la base gravable sea parcialmente analizada y afectando la tributación.

### **7. Sanción por inexactitud**



Indica que en el presente caso no procede la sanción por inexactitud, ya que se demostró que los ajustes por diferencia en cambio no podían considerarse como un ingreso gravado con el impuesto de industria y comercio, lo que vicia de nulidad los actos demandados.

Comenta que en el evento que no se acoja la tesis planteada, tampoco procede la sanción mencionada, ya que en el presente caso existieron claras diferencias de criterio entre el contribuyente y la Administración, pues la decisión de la sociedad de no declarar los ajustes por diferencia en cambio como un ingreso del impuesto de industria y comercio, se fundamentó en razones de índole económicas, jurídicas, precedentes jurisprudenciales y doctrina.

Añade que las liquidaciones privadas no contenían datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, y las cifras que se reportaron están debidamente respaldadas.

#### **8. Violación a los artículos 85 y 97 del Decreto 807 de 1993, 588 y 685 del Estatuto Tributario. Extemporaneidad del Requerimiento Especial respecto del 2o bimestre de 2004**

Aduce que en el presente caso la declaración privada del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al segundo bimestre de 2004, se presentó el 19 de mayo de 2004, teniendo en cuenta que el plazo para declarar por este bimestre vencía el 21 de mayo de 2004, según lo estableció la Resolución No. 1352 de 2003 de la Secretaría de Hacienda Distrital; por lo que, el término para proferir el correspondiente requerimiento especial, inicialmente vencería el 22 de mayo de 2006, sin embargo, se suspendieron los términos por tres meses con ocasión a la inspección tributaria decretada mediante auto de 10 de febrero de 2006 y practicada el 24 de abril siguiente, por lo que el término para proferir y notificar el correspondiente requerimiento especial, venció el 22 de agosto de 2006.

Afirma que la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo, pretendió ampliar nuevamente el plazo para la notificación del Requerimiento Especial mediante la expedición del Emplazamiento para Corregir No. 2006EE219486, notificado el 10 de agosto de 2006, emplazamiento que se notificó extemporáneamente, toda vez que debió notificarse dentro del término de los dos años, sin contar la suspensión del término por la inspección tributaria, ya que la inspección tributaria únicamente suspende el término para proferir el requerimiento especial, y no para proferir el emplazamiento para corregir, debido a que el artículo 706 del Estatuto Tributario, establece tres causas diferentes e incompatibles de suspensión del término que tiene la Administración para la notificación del requerimiento especial.

Reitera que no es legal un emplazamiento para corregir que fue expedido sin objeto alguno y extemporáneamente, ya que para que el 10 de agosto de 2006, fecha en que se notificó, habían transcurrido los dos años siguientes al vencimiento del plazo para declarar correspondiente al segundo período de 2004, dentro de los cuales se hubiera podido corregir la respectiva declaración, según lo determina el primer inciso del artículo 588 Estatuto Tributario, y por lo tanto, no fue oportuna la expedición de dicho emplazamiento, ni existió la oportunidad para efectuar la corrección voluntaria por parte de la sociedad, respecto de dicho período.

### **LA OPOSICIÓN**



La apoderada de la entidad demandada, en escrito de contestación a la demanda, propone excepciones y solicita se desestimen las pretensiones de la demanda (fls. 64 a 82 y 105-109):

### **EXCEPCIÓN DE INEPTA DEMANDA POR INDEBIDO AGOTAMIENTO DE LA VÍA GUBERNATIVA**

Aduce que existe falta de agotamiento de la vía gubernativa en relación con el cargo de extemporaneidad del Requerimiento Especial respecto del 2o bimestre de 2004, ya que la sociedad pese a que tuvo la oportunidad de ejercer el derecho de defensa con ocasión del requerimiento especial, la liquidación oficial y la resolución que resuelve el recurso de reconsideración, no alegó el requisito de publicidad de los actos.

### **PRIMER CAPÍTULO**

En este capítulo agrupa los siguientes cargos:

- a) Violación del artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002 y del artículo 330 del Estatuto Tributario, la diferencia en cambio es un ajuste integral por inflación no sujeto al impuesto de industria y comercio;
- b) La diferencia en cambio únicamente constituye ingreso para efectos del impuesto sobre la renta y complementarios; y,
- c) La diferencia en cambio no se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio.

Manifiesta que la diferencia en cambio, es 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, resulta menos o más pesos, para quien compre en divisas extranjeras (Dólares, Euros, Bolívares etc.), por lo que, este ingreso extraordinario denominado diferencia en cambio, producto del ajuste por la cancelación de pasivos en moneda extranjera puede efectivamente ser gravado con el impuesto de industria y comercio en el respectivo período, dado que la diferencia fue realmente realizada al consolidarse la operación comercial.

Alega que los ajustes de activos expresados en moneda extranjera se encuentran regulados en el artículo 335 del Estatuto Tributario, dentro del Título V del Libro I, del mismo (ajuste integral por inflación a partir del año gravable 1992), pero este hecho no significa que necesariamente el mismo deba ser considerado un ajuste integral por inflación, ya que los ajustes integrales por inflación surgen como la necesidad de ajustar todos los activos no monetarios, conforme al mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.

Expresa que 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.

Aduce que de acuerdo con el artículo 32-1 del Estatuto Tributario, los ajustes por diferencia en cambio se constituyen en ingresos.

Explica 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 que, entran a integrar la base gravable del impuesto de industria y comercio, ya que la misma se encuentra conformada por la



totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios que se perciban durante el período gravable menos las deducciones de ley.

Indica que la diferencia en cambio, debe ser considerada como ingreso y por lo tanto forma parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio, 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 exportaciones o el de actividades como la de efectuar inversiones financieras en el exterior.

Afirma que la sociedad no incluyó en sus declaraciones tributarias del impuesto industria y comercio los ingresos por concepto de diferencia en cambio realizada, incurriendo en inexactitud sancionable según lo estipulado en el artículo 101 del Decreto Distrital 807 de 1993.

## **SEGUNDO CAPÍTULO**

En este capítulo agrupa los siguientes cargos:

a) Los actos desconocen la jurisprudencia expedida por el Consejo de Estado en relación con la prohibición de gravar la diferencia en cambio con el impuesto de industria y comercio, la cual se reconoció expresamente como un ajuste integral por inflación.

b) Antecedente jurisprudencial

Dice que existen múltiples sentencias en donde se especifica que la diferencia en cambio hace parte de la base gravable del Impuesto de ICA, donde esta Corporación deja claro que el valor resultante por la diferencia en cambio de partidas monetarias, a tasas diferentes de aquellas a las que fueron registradas inicialmente durante el período, deben ser reconocidas como ingreso o como gasto, por lo cual entrarían a ser parte de la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio.

Hace la transcripción de algunos apartes de las sentencias de esta Corporación de 23 de abril de 2008, magistrada Ponente Dra. Luz Mary Cárdenas, y la de 21 de junio de 2002, proferida por el H. Consejo de Estado, C.P. Dr. Juan Ángel Palacio, y afirma que de acuerdo con las providencias citadas, el ajuste por inflación se da por la variación del índice de precios al consumidor registrado en la anualidad, como consecuencia de los movimientos inflacionarios de la economía y no a una ganancia derivada del ejercicio de la actividad comercial, en consecuencia los valores correspondientes a los ajustes por inflación se encuentran excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Reitera que la diferencia en cambio, se entiende como la oscilación a que se encuentra sujeta una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación y que si bien el artículo 335 del Estatuto Tributario que regula el sistema integral de ajustes por inflación, y las normas tributarias distritales excluyen dichos ajustes de la base gravable para liquidar el impuesto de industria y comercio, ello no significa que la diferencia en cambio sea producto de un ajuste por inflación.

## **TERCER CAPÍTULO**

En cuanto a la diferencia de criterios.

Aduce que el artículo 101 del Estatuto Tributario, no puede convertirse en una disposición que utilicen los contribuyentes para eludir el cumplimiento de sus



obligaciones para con el fisco distrital, so pretexto de una diferencia de criterios, pues permitirlo sería violatorio de los principios de equidad y justicia del sistema tributario. Indica que la interpretación diferente que de la Ley haga el contribuyente, debe encontrarse cimentada en razones serias de hecho y derecho, es decir, debe ser el resultado de un proceso hermenéutico realizado por el declarante a la luz del derecho existente para la época en que presentó su declaración, de tal forma que, al momento de presentar la solicitud de corrección, esté en condiciones de aportar las pruebas que sean pertinentes para corroborar su planteamiento; en otras palabras, la carga de la prueba para demostrar que la Administración está en una posición equivocada respecto de la interpretación de una norma, recae en cabeza del contribuyente que pretenda controvertirla, así mismo, advierte que en ningún evento prospera esta figura cuando el obligado se abstiene de aplicar la norma que es clara, o la aplica en indebida forma, descuidada o arbitrariamente.

Concluye que el contribuyente en sus declaraciones, no dio cumplimiento a lo señalado en las normas estudiadas, ocasionando que la declaración privada presentará inexactitud sancionable establecida en el artículo 101 del Decreto 807 de 1.993, norma compilada en el Estatuto Tributario de Bogotá.

#### **LA SENTENCIA APELADA**

El Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá, en sentencia de 22 de octubre de 2010, declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y declaró la nulidad de los actos demandados. Las razones que motivaron su decisión se resumen así:

Manifiesta que no se encuentra probada la excepción de inepta demanda por falta de agotamiento de la vía gubernativa, toda vez que de acuerdo con la jurisprudencia debe existir identidad en la pretensión puesta a consideración de los funcionarios administrativos y la que se somete a juzgamiento ante los Juzgados Administrativos, sin perjuicio de que el actor pueda traer nuevos o mejores argumentos de derecho.

Indica que no existe limitación para que ante la jurisdicción puedan aducirse nuevos y mejores argumentos a los expuestos en vía gubernativa, como causal de nulidad de los actos administrativos cuya legalidad se impugna.

Explica que de acuerdo con la Ley 167 de 1941 que sustituyó el juicio de revisión de impuestos por la acción de nulidad y restablecimiento del derecho el contencioso se torna de anulación y las causales de nulidad son las consagradas en el artículo 84 del Código Contencioso Administrativo y su invocación no está condicionada a que se hubieren alegado en la vía gubernativa, de donde se deduce la posibilidad de alegar causales nuevas no planteadas inicialmente.

Explica que de acuerdo el artículo 2o de la Resolución No. 1352 de 2003 proferida por la Agencia Fiscal, la sociedad accionante tenía plazo para presentar su declaración del Impuesto de Industria y Comercio correspondiente al segundo bimestre (marzo- abril) del año 2004, hasta el 21 de mayo de ese año, la cual fue presentada de forma oportuna el 19 de mayo anterior, por lo que de conformidad con el artículo 705 del Estatuto Tributario, el término para expedir y notificar el requerimiento especial vencía el 22 de mayo de 2006.

Afirma que la Administración decretó mediante auto de fecha 10 de febrero de 2006, la práctica de una inspección tributaria, la cual se llevó a cabo el 24 de abril siguiente, lo que se traduce en la suspensión del término por tres (3) meses para notificar el requerimiento especial, esto es que la Administración Distrital tenía hasta el 22 de



agosto de 2006, por lo que, al haberse proferido el Requerimiento Especial No. 2006EE243100 el 19 de septiembre de 2006, y notificado el 20 del mismo mes y año, dicho acto resulta ser extemporáneo al no existir otra causal de suspensión del término, operando la firmeza de la declaración privada correspondiente al segundo bimestre del año 2004.

Expresa que de acuerdo con lo establecido en el artículo 33 del Estatuto Tributario y en el artículo 1o del Decreto 2075 de 1992, ninguna partida que se halle reflejada en el estado de resultados como un ingreso y que provenga específicamente de la aplicación del sistema de ajustes integrales por inflación, puede llegar a estar gravada con el impuesto de industria y comercio.

Hace una reseña de la línea jurisprudencial en relación con los ajustes de la diferencia en cambio en la que se determina que dicha reexpresión afecta el ingreso bruto y por lo tanto, no debe tenerse en cuenta para efectos del impuesto de industria y comercio, y concluye que los ingresos obtenidos por concepto de diferencia en cambio no hacen parte de la base gravable para efectos de la liquidación del impuesto de industria y comercio, por lo que anula los actos demandados.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

La parte demandada interpone recurso de apelación contra la sentencia del Juzgado y manifiesta que difiere de la decisión de primera instancia, bajo los siguientes argumentos:

Sostiene que el emplazamiento para corregir se notificó en término, toda vez que su notificación se realizó el 10 de agosto de 2006, es decir, doce días antes de que quedara en firme la declaración.

Explica que la declaración se presentó el 19 de mayo de 2004, pero teniendo en cuenta que el plazo para declarar vencía el 21 de mayo de 2004, la declaración quedaba en firme el 22 de mayo de 2006; el 10 de febrero de 2006 se suspendió el término de la firmeza de la declaración hasta el 22 de agosto de 2006, al ser notificado el auto de inspección tributaria, la cual se practicó el 24 de abril de 2006, el 10 de agosto de 2006, esto es, doce días antes de que quedara en firme la declaración, se notificó emplazamiento para declarar, que suspende el término por un mes, es decir, hasta el 22 de septiembre de 2006, fecha esta en la que efectivamente se notificó el Requerimiento.

Indica que la jurisprudencia ha concluido en varias oportunidades que la diferencia en cambio se encuentra gravada, otras veces ha asegurado que aunque se deriva de operaciones gravadas y constituyen incremento del patrimonio, se trata de ajustes que generan ingreso pero no obedecen al ejercicio de una actividad propiamente dicha, y en otras ha sostenido que la diferencia en cambio constituye una de las modalidades de ajustes integrales por inflación, lo que implica que de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario Nacional, los ingresos por este concepto no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Sostiene que en las últimas providencias se ha indicado que la diferencia en cambio no está gravada aduciendo: a) Los ingresos por diferencia en cambio no son percibidos en ejercicio de actividades gravadas o en relación con las mismas, sino que constituyen un ajuste o actualización de los activos monetarios para cuya obtención o realización no se realiza ninguna actividad gravada; y b) la diferencia en cambio es una de las especies del género de los ajustes por inflación y por tanto, no está gravada con ICA.



Señala que cuando se analiza la diferencia en cambio generada por la expresión en pesos de activos o pasivos negociados en moneda extranjera constituye un ingreso o una expensa generada con motivo del negocio jurídico traducido en una operación comercial o de servicios, esto es, una operación gravada, de tal forma que si dicho ingreso proviene de manera indirecta de una operación gravada, guarda conexidad con dicha operación y por lo mismo, también se encuentra gravada con el impuesto de industria y comercio que grava la totalidad de los ingresos producto de actividades gravadas salvo unas deducciones.

Expresa en relación con el argumento de que la diferencia en cambio en realidad es una de las especies de lo que constituyen los ajustes por inflación, que dichos ajustes corresponden al valor de activos no monetarios tratando de que en ellos se refleje la pérdida del poder adquisitivo de la moneda, mientras la diferencia en cambio no está relacionada con la pérdida de este valor adquisitivo de la moneda en el ámbito interno de un país en virtud de la inflación o variación de sus precios internos, sino que la diferencia en cambio se genera a partir de la relación de cambio entre dos monedas de distintos países y que determina la variación de los precios de las mercancías, obligaciones o créditos, pero establecida a partir de relaciones económicas de un país a otro, lo cual es muy diferente de la variación de precios interna que es lo que se denomina inflación o deflación.

Explica que existen diferencias entre los ajustes por diferencia en cambio y los ajustes por inflación, ya que la diferencia en cambio se entiende como la diferencia en pesos entre el valor de un activo o un pasivo en dos momentos de expresión o convertibilidad diversos, cuando su valor estuviere estipulado en una moneda extranjera; en tanto que, la inflación es aumento sustancial, persistente y sostenido del nivel general de precios de una economía a través del tiempo, por lo que, la primera no es especie de la segunda, ya que la primera surge de la comparación del valor de unos activos o pasivos tomando como parámetro la tasa de cambio o el valor del peso colombiano frente a otra divisa, mientras la segunda, esto es, la inflación es la diferencia en pesos en el precio interno de unos objetos o bienes, lo cual lo determina el nivel de precios fijado con el índice de precios establecido a partir de una canasta de bienes definida como básica para consumo.

Dice que aunque el ajuste por diferencia en cambio está contenido en el capítulo de ajustes por inflación del Estatuto Tributario Nacional, no puede ser considerado como un ajuste por inflación, ya que al realizarse el ingreso por concepto de la diferencia en cambio se presenta un incremento en el patrimonio, situación que se hace más evidente con el desmonte de los ajustes por inflación.

Aclara que hay dos tipos de diferencia en cambio: una que es la contabilizada o de reexpresión y otra la realizada; la contabilizada no representa ingreso real sino un ajuste o actualización de valores de los cuales no hay disponibilidad ni constituyen conversión definitiva que no pueda ser modificada por las variaciones sucesivas del valor de las divisas; y por el otro, la realizada que representa para el que hace la conversión monetaria efectiva al momento de realizarse el pago, un ingreso efectivo y disponible que incrementa su patrimonio y que no será afectado por la oscilación futura en el precio de las monedas.

Afirma que sin importar en donde se registre la diferencia en cambio, es decir, que se registre en el patrimonio o se lleve al estado de resultados, el ingreso que hace parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio es el ingreso realizado, es decir, el efectivamente recibido por el contribuyente.



Expresa que hay operaciones comerciales y financieras que aunque generan diferencia en cambio, las mismas no están gravadas con el impuesto de industria y comercio por ser accesorias a una actividad no gravada, como es el caso de la diferencia en cambio realizada en la percepción de ingresos por exportaciones, pues el mayor valor al momento de la conversión hace parte del ingreso por exportaciones, así como la realizada en la financiación obtenida en la compra de mercancías en moneda extranjera, pues el resultado de la conversión se traducirá en un menor o mayor costo para quien compra, que bajo la concepción del impuesto de industria y comercio no está gravado.

### **TRÁMITE PROCESAL**

El 18 de marzo de 2011, se admitió el recurso de apelación (fls. 257-258), y el 8 de abril de 2011, se corrió traslado a las partes para que alegaran de conclusión (fl. 260).

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

Corrido el traslado para alegar de conclusión, hicieron uso de esta oportunidad legal la parte demandante y la parte demandada quienes reiteran, en síntesis, los argumentos expuestos en la demanda y en la contestación de la demanda, respectivamente (fls. 261 y 271).

### **CONSIDERACIONES**

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia de 22 de octubre de 2010, proferida por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá, en la que declaró no probada la excepción de falta de agotamiento de la vía gubernativa y declaró la nulidad de los actos demandados, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra las Resoluciones Nos. 199 DDI 019214 de 17 de mayo de 2007 y DDI 0184543 2008 EE 426788 de 20 de octubre de 2008, por medio de las cuales la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo y la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos, liquida oficialmente a la hoy actora, el impuesto de Industria, Comercio, Avisos y Tableros, correspondiente a los bimestres 2, 4 y 6 del año gravable 2004. (24-33).

### **PROBLEMA JURÍDICO**

De acuerdo con lo expuesto y atendiendo los términos del recurso de apelación, la Sala debe determinar en primer lugar, si fue extemporáneo el Requerimiento Especial en relación con el segundo bimestre del año gravable 2004, al haberse proferido el emplazamiento para corregir por fuera del término concedido por la normativa tributaria; así como establecer si los ajustes por diferencia en cambio constituyen o no ajustes integrales por inflación y por tanto deben o no hacer parte de la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros; y si procede la sanción por inexactitud.

Al respecto, la Sala advierte que se encuentra **probado** en el expediente, lo siguiente: El 19 de mayo de 2004, la hoy accionante presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al segundo bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$67.106.000 (fl. 29 c.a. 2).

El 21 de septiembre de 2004, presentó la declaración al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al cuarto bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$89.448.000 (fl. 31 c.a. 2).



El 13 de enero de 2004, la sociedad presentó la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2004, en la que se determinó como saldo a cargo la suma de \$73.953.000 (fl. 33 c.a. 2).

El 10 de febrero de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante Auto de Inspección Tributaria No. 2006EE15428, ordenó practicar inspección tributaria respecto al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, y retenciones correspondiente al sexto bimestre del año gravable 2006 (fl. 60 vlto).

El 8 de agosto de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, profirió el Emplazamiento para Corregir No. 2006EE219486, por medio del cual se invita a la sociedad a presentar corrección a las declaraciones del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente a los bimestres 2, 4, y 6 del año gravable 2004 (fl. 328 c.a. 2).

El 19 de septiembre de 2006, el Grupo de Fiscalización de Impuestos a la Producción y al Consumo, mediante Requerimiento Especial No. 2006EE243100, propone modificar las declaraciones privadas correspondientes al impuesto de industria, comercio, avisos y tableros de los bimestres 2, 4 y 6 del año gravable 2004 (fls. 332-349 c.a. 2).

El 21 de diciembre de 2006, la sociedad demandante responde el citado requerimiento especial, y solicita a la Administración confirmar las liquidaciones privadas de los bimestres fiscalizados (fls. 351-360 c.a. 2).

El 17 de mayo de 2007, la Subdirección de Impuestos a la Propiedad y al Consumo, mediante la Resolución No. 199DDI019214, liquida oficialmente el impuesto de industria, comercio, avisos y tableros, correspondiente a los bimestres 2,4 y 6 del año gravable 2004 (fls. 365-373 vlto c.a. 2).

El 8 de agosto de 2007, la sociedad interpone recurso de reconsideración contra la citada resolución, el cual fue decidido el 20 de octubre de 2008, por la Oficina de Recursos Tributarios de la Dirección Distrital de Impuestos, mediante la Resolución No. DDI0184543 2008EE 426788, modificando el artículo segundo de aquella, en el sentido de establecer como saldo a cargo los siguientes rubros: para el segundo bimestre la suma de \$78.166.000; para el cuarto bimestre \$114.272.000 y, para el sexto bimestre la suma de \$109.275.000 (fls. 33-47).

El artículo 97 del Decreto Distrital No. 807 de 1993, indica que el término para notificar el requerimiento especial, es el establecido en los artículos 705 y 706 del Estatuto Tributario, es decir, dentro de los dos años siguientes a la fecha de vencimiento para declarar o cuando la declaración se hay presentado de manera extemporánea a partir de la fecha de su presentación.

Por su lado, el artículo 706 del Estatuto Tributario, norma a la que remite el artículo 97 citado, determina tres eventos en los que se suspende el término para notificar el requerimiento especial: a) cuando se practique inspección tributaria de oficio, por el término de tres meses contados a partir de la notificación del auto que la decrete; b) Cuando se practique inspección tributaria a solicitud del contribuyente, responsable, agente retenedor o declarante, mientras dure la inspección; y, c) También se suspenderá el término para la notificación del requerimiento especial, durante el mes siguiente a la notificación del emplazamiento para corregir.

En autos consta que la declaración del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros correspondiente al 2o bimestre del año gravable 2004, se presentó el 19 de mayo de 2004 (fl. 29 c.a. 2), sin embargo, la Resolución No. 1352 del 2003 por medio de la cual se establecen los lugares, plazos y descuentos para la presentación de las declaraciones tributarias y el pago de los Impuestos administrados por la Dirección



Distrital de Impuestos para el año 2004, indicó que la fecha en la que se vencía el plazo para declarar el impuesto de industria y comercio correspondiente al 2o bimestre del año gravable 2004, era el 21 de mayo del mismo año.

De esta manera, la Agencia Fiscal tenía como plazo para proferir el requerimiento especial hasta el 22 de mayo de mayo de 2006. Sin embargo, en autos consta que el 10 de febrero de 2006, el Grupo de Fiscalización de la Subdirección de Impuestos a la Producción y al Consumo profirió el Auto de Inspección No. 2006EE15428 (fls. 193 c.a. 2), con lo que, de acuerdo con lo expuesto en el artículo 706 del Estatuto Tributario, se suspendió el término para proferir el requerimiento especial por tres meses, teniendo la Administración como término para notificar el requerimiento especial hasta el 22 de agosto de 2006.

Así las cosas, dada la suspensión que se presentó en razón al Auto de Inspección Tributaria, la Administración tenía como término para proferir el Emplazamiento para Corregir hasta el 22 de agosto de 2006, lo que en el caso objeto de estudio acaeció el 8 de agosto de 2006, y fue notificado el 10 de agosto de 2006 (fl. 328 c.a. 2), acto administrativo que a su vez conllevó a la suspensión por un (1) mes más para la notificación del requerimiento especial, es decir, hasta el 10 de septiembre de 2006.

En este punto es necesario aclarar, que contrario a lo que indica la Administración, la suspensión de un mes para proferir el Requerimiento Especial en razón a la expedición del emplazamiento para corregir comienza el 10 de agosto de 2006 y se prorroga hasta el 10 de septiembre 2006, mas no hasta el 22 de septiembre de dicho año.

Y como quiera que el Requerimiento Especial No. 2006EE243100 de 19 de septiembre de 2006, fue notificado a la sociedad demandante el 20 de septiembre de 2006 (fl. 332 c.a. 2), es evidente la extemporaneidad del mismo.

Por lo anteriormente expuesto, prospera el cargo.

Ahora bien, entra a estudiar la Sala si los ajustes por diferencia en cambio constituyen o no ajustes integrales por inflación y por tanto deben o no hacer parte de la base gravable del impuesto de industria, comercio, avisos y tableros.

La base gravable del impuesto de industria y comercio se encontraba establecida en el artículo 154 del Decreto Ley 1421 de 1993, recogida por el artículo 42 del Decreto Distrital 352 de 2002, el cual dispone:

**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. (Subraya y negrilla fuera de texto)

De la norma transcrita se desprende que la base gravable del tributo la conforman la totalidad de ingresos ordinarios y extraordinarios, menos las actividades exentas y no

sujetas, así como las devoluciones, rebajas y descuento, las exportaciones y la venta de activos fijos, que perciba un contribuyente por el ejercicio de una actividad gravada en jurisdicción de Bogotá, y no hay lugar a incluir dentro de los ingresos los valores correspondientes a los ajustes integrales por inflación.

Por su parte, el artículo 330 del Estatuto Tributario dispuso que el sistema de ajustes integrales por inflación no será tenido en cuenta para la determinación del impuesto de industria y comercio, así:

**Artículo 330 Reformado D.E. 1744/91, art. 1. 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 (Subrayas de la Sala).

Por consiguiente, corresponde a la Sala establecer si la diferencia en cambio es un ajuste integral por inflación.

El sistema integral de ajustes integrales por inflación surge de la necesidad de ajustar todos los activos no monetarios, conforme al mayor valor nominal por efecto del demérito del valor adquisitivo de la moneda.

La diferencia en cambio, es la diferencia resultante de ajustar el mismo número de unidades de una moneda extranjera en la moneda en que se informa, a diferentes tasas de cambio.

El artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, se refiere a cómo debe registrarse en la contabilidad esa diferencia, en los siguientes términos:

**Artículo 102. Diferencia en Cambio.** 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 deba contabilizarse en el activo.

Tratándose del ajuste de activos expresados en moneda extranjera, en UPAC (UVR), el artículo 335 1[1] del Estatuto Tributario preceptúa:

**Artículo 335. Reformado. D.E. 1744/91, art 8. 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 expresado y su valor en libros, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo.

De tal disposición se desprende que el ajuste por diferencia en cambio era 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. Tal 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 servicio, sino por la oscilación de la moneda.

Así las cosas, si los ajustes por diferencia en cambio se asimilan a los efectos del sistema de ajustes integrales por inflación consagrado en el Estatuto Tributario, las partidas reflejadas en el estado de resultados como un ingreso, provenientes de la aplicación del mencionado sistema, no pueden estar gravados con el impuesto de

---

1[1] Este artículo fue derogado por el Artículo 78 de la Ley 1111 de 2006.



industria y comercio, como es el caso de las resultantes del ingreso por diferencia en cambio.

Al respecto, la Sección Cuarta del H. Consejo de Estado, ha indicado:

De lo anterior se advierte que el artículo 330 E.T. expresamente excluye la aplicación del sistema de ajustes por inflación en la determinación del impuesto de industria y comercio. Además se observa que el ajuste en diferencia en cambio y el pacto de reajuste están consagrados en el artículo 335 del E.T.N., disposición que se encuentra incluida en el mismo capítulo de los ajustes a los activos en el Estatuto Tributario Nacional, por lo que se puede concluir que el Legislador otorga tanto al ajuste por diferencia en cambio y al pacto de reajuste el tratamiento de ajustes integrales por inflación.

Esta Corporación en sentencia de 14 de abril de 1994, al referirse al tema planteado expresó:

*"Si bien es cierto que, como lo afirma la Superintendencia Bancaria, el ajuste de los bienes expresados 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 empleados elaborado por el Departamento Administrativo Nacional de Estadística -DAÑE-, 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, ubicado en el Capítulo II del mismo Título V. Libro 1 correspondiente al ajuste integral por inflación".* (Subrayas fuera de texto).

Así las cosas la Sala advierte que los ajustes por diferencia en cambio y el pacto de reajuste hacen parte del sistema de ajustes integrales por inflación el cual como lo señala el artículo 330 E.T.N. antes transcrito, no es aplicable al tributo territorial en cuestión y además tal disposición es clara en indicar que las disposiciones previstas en el título producen efectos para determinar el impuesto de renta y complementarios y el patrimonio de los contribuyentes.

En consecuencia no procede la adición de ingresos por concepto de ajuste por diferencia en cambio ni por pacto de reajuste como se plantea en el acto liquidatorio demandado. Por lo anterior prospera en este punto el recurso de apelación interpuesto.<sup>2[2]</sup>

(...)"

En otra oportunidad, expresó:

"(...)

### **Ajustes integrales por inflación**

Los ajustes integrales por inflación, según el artículo 330 del Estatuto Tributario y el parágrafo 1o del artículo 38 del Decreto Distrital 400 de 1993<sup>3[3]</sup>, no se tienen en cuenta para la liquidación de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

---

<sup>2[2]</sup> Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejera Ponente Doctora Martha Teresa Briceño de Valencia, de 26 de marzo de 2009, expediente No. 16584.

<sup>3[3]</sup> **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. (...)"

**ART. 38. - 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



La figura de los ajustes integrales por inflación desarrollada en el Título V del Estatuto Tributario Nacional, hoy en día derogado por la Ley 1111 del 2006, consiste en aquel *mecanismo legal, a través del cual se reconocen los efectos de la inflación en los estados financieros de los contribuyentes del impuesto de renta*. Básicamente, 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.<sup>4[4]</sup>

De otra parte, tratándose del ajuste de activos no monetarios expresados en moneda extranjera, en UPAC o con pacto de reajuste, los artículos 335 y 336 del E.T. disponen: "(...)

De acuerdo con los anteriores artículos, se extrae que existen cuatro formas para efectuar los ajustes de los activos no monetarios:

1. Si el activo no monetario está 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 colombianos, utilizando la tasa de cambio vigente en la fecha de cierre.
2. Si el activo o pasivo no monetario está pactado o expresado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconoce a través de la reexpresión de ese monto en UVRs a su

---

*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". (Subraya fuera de texto)

<sup>4[4]</sup> Las causas de la inflación son muy variadas; de acuerdo con la teoría económica y por vía de ilustración se pueden mencionar las siguientes:

- El exceso de la demanda global: Un aumento en la demanda, permaneciendo constantes los otros factores, determina un aumento en el precio.
- El déficit fiscal, que puede actuar por medio de su influencia en la demanda agregada y por la necesidad de emitir moneda.
- El aumento en el medio circulante sin corresponder a igual crecimiento en los bienes y servicios, aspecto que comprende naturalmente la política crediticia.
- El manejo de los recursos del exterior, especialmente la forma de tratar el ingreso de divisas y su efecto en la demanda y el medio circulante.
- La política sobre tasa de interés, que afecta la preferencia por la liquidez en forma positiva o negativa según el caso, y en forma diferente por la influencia en los costos de las empresas y el margen de rentabilidad.
- La política fiscal gubernamental que, en materia de impuestos indirectos como el de venta, puede provocar elevaciones del nivel de precios o en la fijación de precios de servicios, que obedecen en muchas ocasiones al déficit causado por ineficiencia e inmoralidad y no a la realidad económica.
- Las presiones laborales para elevar salarios, lo cual puede conducir a una espiral inflacionaria. También debe observarse el efecto de las tasas de desempleo, que obran en sentido contrario.
- Las expectativas de aumentos de precios, que obran en forma psicológica e inducen a los empresarios a elevarlos por encima de lo normal. Es importante distinguir entre inflación anticipada y no anticipada, pues las expectativas son diferentes en una u otra y la actitud de los empresarios y del sector consumidor pueden ser determinantes del nivel de inflación.

Es obvio que una inflación anticipada por el lado de la oferta se toman las medidas para tener la posibilidad de reponer los activos y conservar un margen adecuado de rentabilidad; por el lado de la demanda, en asegurar bienes a precios actuales o en mantener liquidez, según las circunstancias.

- Para otros, el problema no proviene de la demanda sino de la oferta global, según la estructura de costos, cuando, por ejemplo, se produce un aumento exagerado en algún insumo o factor de producción.

Influye en esta consideración también la estructura monopolística, pues permite elevar los precios sin el freno de la competencia. (Planeación Tributaria y Organización Empresarial. Quinta Edición).



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 está expresado en un término especial o "pacto de reajuste", el efecto inflacionario se reconoce 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 está expresado en moneda extranjera, ni tampoco está pactado en términos de UVR, el efecto inflacionario se reconoce a través de la aplicación del PAAG (Porcentaje de Ajuste Año Gravable, el cual es publicado en forma mensual, y luego anual, por el DANE)

#### **Ajuste por diferencia en cambio**

La diferencia en cambio es una especie de ajuste que implica la oscilación a que se encuentra sometida una moneda frente a otra divisa, bien sea por devaluación o revaluación.

El artículo 102 del Decreto 2649 de 1993, al señalar cómo debe registrarse en la contabilidad ésta diferencia, dispone lo siguiente:

(...)

Los ajustes representados en moneda extranjera no están propiamente sujetos 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.

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 167825[5], 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.6[6]

Por lo tanto, si los ajustes por diferencia en cambio se asimilan a los efectos del sistema de ajustes 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.7[7]

De acuerdo con lo expuesto, la Sala precisa que la diferencia en cambio constituye una de las modalidades que el Estatuto Tributario consagraba como ajuste integral por inflación, lo que implica que de conformidad con el artículo 330 del Estatuto Tributario,

---

5[5] CP. Martha Teresa Briceño de Valencia y Ligia López Díaz.

6[6] También puede consultarse la sentencia del 14 de abril de 1994, expediente 4950, CP. Consuelo Sarria Olcos.

7[7] Consejo de Estado, Sección Cuarta, Consejero Ponente Doctor Hugo Fernando Bastidas Bárcenas, de de (sic) 29 de octubre de 2009, expediente No. 16449.



los ingresos que se obtienen por tal concepto no deben hacer parte de la base gravable para efectos de impuesto de industria y comercio.

Así las cosas, no procede la adición de ingresos por concepto de ajuste por diferencia en cambio obtenidos por la sociedad en el año gravable 2004, por lo tanto, no hacen parte de la base gravable del impuesto de industria y comercio.

Expuesto lo anterior, no hay lugar a imponer la sanción por inexactitud.

En este orden de ideas, al demostrarse que los ajustes por diferencia en cambio constituyen ajustes integrales por inflación y por tanto no deben hacer parte de la base gravable del impuesto; y que por ende no procede la sanción por inexactitud, la Sala confirmará la sentencia recurrida.

En mérito de lo expuesto, el Tribunal Administrativo de Cundinamarca, Sección Cuarta - Subsección "A", administrando justicia en nombre de la República y por autoridad de la Ley,

#### **FALLA**

1. **CONFÍRMASE** la sentencia de 22 de octubre de 2010, proferida por el Juzgado Treinta y Nueve Administrativo del Circuito de Bogotá, D.C., objeto de apelación.

2. **RECONÓCESE** personería al doctor FERNANDO NÚÑEZ AFRICANO, como apoderado de la parte demandante, en los términos y para los efectos del poder conferido.

Discutida y aprobada en la sesión realizada en la fecha.

**Cópiese, notifíquese, comuníquese y devuélvase el expediente al juzgado de origen. Cúmplase.**

**Las Magistradas,**

(Fdo.) STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO;  
MARÍA MARCELA DEL SOCORRO CADAVID BRINGE,  
Con Salvamento Parcial de Voto y  
GLORIA ISABEL CÁCERES MARTÍNEZ.