

Sentencia C-052/16

Referencia: expediente D-10887

Actora: Beatriz Elena Villegas de Bedout

Acción pública de inconstitucionalidad contra el artículo 17 de la Ley 49 de 1990 ‘por la cual se reglamenta la repatriación de capitales, se estimula el mercado accionario, se expiden normas en materia tributaria, aduanera y se dictan otras disposiciones’.

Magistrada Ponente:

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA

Bogotá, D.C., diez (10) de febrero de dos mil dieciséis (2016)

La Sala Plena de la Corte Constitucional, en cumplimiento de sus atribuciones constitucionales y de los requisitos y de los trámites establecidos en el Decreto 2067 de 1991, ha proferido la siguiente

SENTENCIA

I. ANTECEDENTES

1. En ejercicio de la acción pública de inconstitucionalidad consagrada en los artículos 40-6, 241-4 y 242-1 de la Constitución, la ciudadana Beatriz Elena Villegas de Bedout demandó el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, el cual introdujo en el Estatuto Tributario el artículo 32-1. En su concepto, esta norma desconoce los artículos 95-9 y 363 de la Carta Política. Mediante auto del 21 de julio de 2015, la Corte Constitucional admitió la demanda y ordenó comunicar la iniciación del proceso al Presidente del Congreso de la República, al Presidente de la República, al Ministerio de Hacienda y Crédito Público, al Centro de Investigación Económica y Social –FEDESARROLLO-, al Instituto Colombiano de Derecho Tributario –ICDT-, al Centro de Estudios Tributarios de Antioquia –CETA-, al Centro de Investigación para el Desarrollo –CID-, al Centro de Investigaciones Económicas, Administrativas y Contables de la Universidad de Medellín –CIECA-, y al Colegio de

Estudios Superiores de Administración –CESA-. Por último, se ordenó correr traslado al Ministerio Público, y fijar en lista el proceso para efectos de las intervenciones ciudadanas (artículo 7 del Decreto 2067 de 1991).

2. Cumplidos los trámites constitucionales y legales propios de los procesos de constitucionalidad, la Sala Plena de la Corte Constitucional procede a decidir la demanda de la referencia.

II. NORMA DEMANDADA

A continuación se transcribe y resalta en negrilla la norma acusada, conforme a su publicación en el Diario Oficial No. 39.615 de diciembre 31 de 1990:

“LEY 49 DE 1990
(Diciembre 28)

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

EL CONGRESO DE COLOMBIA,
DECRETA:

[...]

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

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

III. LA DEMANDA

3. La ciudadana Beatriz Elena Villegas de Bedout demandó el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, el cual introdujo en el Estatuto Tributario el artículo 32-1, por cuanto a su juicio vulnera los artículos 95-9 y 363 de la Constitución Política. Las acusaciones, y sus fundamentos, se sintetizan a continuación:

3.1. La acción pública sostiene que la medida de ajuste en el valor de los activos en moneda extranjera por diferencia en cambio se insertó en un grupo de reformas que empezó a promoverse desde el año 1974, el cual estuvo orientado a controlar el efecto inflacionario sobre la determinación de la renta gravable. Con las Leyes 223 de 1995, 488 de 1998 y 788 de 2002 –dice- el Congreso introdujo algunas modificaciones al sistema de ajustes integrales por inflación, *“hasta llegar a su eliminación definitiva en la Ley 1111 de*

2006”. No obstante, la Ley 1111 de 2006 no derogó en su integridad la medida de ajuste por diferencia en cambio, sino solo uno de sus fragmentos que ya no está vigente, el cual disponía que “[m]ientras entran en vigencia los ajustes integrales por inflación, para las entidades financieras vigiladas por la Superintendencia Bancaria, el ajuste por diferencia en cambio constituirá ingreso, costo o deducción, cuando sea efectivamente realizada, independientemente de su causación”. El segmento demandado está en cambio vigente, y si bien con el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014 se le agregó un párrafo,¹ que ahora pertenece como la norma acusada al artículo 32-1 del Estatuto Tributario, lo cierto es que dicho párrafo no se cuestiona en la acción pública toda vez que, a juicio de la demandante, responde a un criterio de regulación diferente.

3.2. En opinión de la ciudadana, la norma acusada vulnera los principios constitucionales de justicia, equidad, progresividad y razonabilidad tributaria, toda vez que en virtud suya se considera como un ingreso lo que no tiene realmente esa naturaleza. Señala que según el Consejo de Estado la diferencia en cambio no constituye ingreso, por ejemplo, para efectos del impuesto de industria y comercio.² Agrega que la diferencia en cambio tampoco se ajusta a la definición reglamentaria de ingreso para efectos de renta.³ Sostiene que, de hecho, para quienes llevan contabilidad de causación, los ingresos se entienden realizados en los términos del artículo 28 del Estatuto Tributario; es decir, cuando nace el derecho a exigir su pago, aun cuando este no se haya hecho efectivo. La diferencia en cambio, por contraste, no es por sí misma equivalente a un ingreso causado o efectivo, por lo cual desde su punto de vista, es “una cifra derivada de la reexpresión de los activos a la moneda funcional”. En realidad, la diferencia en cambio es entonces solamente un “ingreso ficto” y, al serlo, no debería tener impacto en la carga fiscal del contribuyente. Por tanto, considera que en realidad no se está gravando una situación indicativa de capacidad de pago, sino “un ingreso ficto que puede o no suceder al momento de enajenar o liquidar el activo o cancelar el pasivo en moneda extranjera”. De tal suerte, la disposición desconoce los principios constitucionales de la tributación, toda vez que no grava una manifestación

¹ El párrafo introducido por el artículo 66 de la Ley 1739 de 2014 dice: “[e]l ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente solamente constituirá ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, o de la liquidación de la inversión”.

² Se refiere a la sentencia del Consejo de Estado del 1º de septiembre de 2011. Radicado 17558.

³ Al respecto indica: “[t]eniendo en cuenta la definición de ingreso determinada en el artículo 38 del Decreto 2649, como ‘flujos de entrada de recursos, en forma de incrementos del activo 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, que no provienen de los aportes a capital’, es contrario a la naturaleza misma de este concepto y a los principios de justicia, equidad y progresividad del sistema tributario sostener que mientras no ha habido enajenación o liquidación del activo representada en moneda extranjera (se trate de activo fijo o no, y sea una inversión en renta variable de una subsidiaria u otro tipo de inversión o activo, como lo son los créditos, o un pasivo en moneda extranjera) haya un ingreso o pérdida en cabeza del contribuyente; razón por [la cual] este inciso adolece de vicios de inconstitucionalidad”.

inmediata de la capacidad de pago del contribuyente, como su renta o su riqueza, sino una ficción. Dice en la demanda:

“Si la traducción del activo o pasivo en moneda extranjera al peso genera un incremento o reducción del valor del mismo respecto del año anterior, no hay un ingreso que consulte la capacidad de pago, pues el contribuyente que no tiene intención de realizar su inversión ni de pagar aún su pasivo no tiene siquiera la susceptibilidad de enriquecer[se] en tanto la realización de dicho ingreso depende de una transacción adicional y diferente al solo incremento o disminución de la tasa de cambio. || El recaudo tributario necesita considerar aspectos no solo presupuestales, sino también las circunstancias económicas y sociales de los ciudadanos. [...] En ese orden de ideas, la disposición que se demanda, al someter a impuestos un ingreso ficto, no causado ni realizado, atenta contra los principios de justicia y equidad, progresividad y razonabilidad, toda vez que no consulta la capacidad económica de los contribuyentes, sino que se basa en un ajuste monetario a la moneda funcional (COP)”⁴.

4. En concordancia, la ciudadana solicita de forma principal declarar inexecutable el artículo 32-1 –inciso primero– del Estatuto Tributario. En subsidio, le pide a la Corte declararlo executable *“en los mismos términos de su párrafo, a que el ajuste de cualquier activo o pasivo solamente constituya ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, de la liquidación de la inversión, o del pago del pasivo”*.

IV. INTERVENCIONES⁵

Ministerio de Hacienda y Crédito Público

5. El apoderado de esta cartera le pide a la Corte inhibirse o, en subsidio, declarar executable la disposición. En cuanto a la solicitud de inhibición, la sustenta en que a su juicio la demanda, en primer lugar, carece de certeza. Dice que, según la accionante, cuando se produce una diferencia en cambio los contribuyentes que posean activos en moneda extranjera no experimentan un ingreso, lo cual en realidad contradice lo previsto en los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario. Estos últimos, en concepto del Ministerio, disponen que un ingreso se entiende causado, para quienes llevan contabilidad por causación, cuando nace el derecho a exigir su pago, y eso es justamente lo que desarrolla la norma demandada, por lo *“que una vez se liquide una diferencia en cambio respecto de activos poseídos el último día del año en*

⁴ Folios 14 y 15.

⁵ En el presente acápite se relacionan tanto los conceptos rendidos por entidades públicas y organizaciones privadas, con base en el artículo 13 del Decreto 2067 de 1991, como las intervenciones ciudadanas instauradas en virtud del derecho constitucional previsto en el artículo 242 numeral 1 de la Constitución. Debe precisarse que, con fundamento en el Decreto 2067 de 1991, los plazos para la presentación son distintos según el caso.

moneda extranjera, se causa el ingreso proveniente de la nueva diferencia en cambio, suma que afecta inmediatamente su patrimonio al incrementarlo". Además, dice la intervención que la demanda carece de pertinencia, en tanto solo pretende resolver el problema particular de contribuyentes que tienen su patrimonio en moneda extranjera, quienes en la actual coyuntura económica se verían impactados por la devaluación del peso colombiano, en especial, frente al Dólar de los Estados Unidos de América. Agrega que los argumentos de la acción pública no son suficientes, pues no refieren todas las normas que han debido ser mencionadas para entender la regla bajo examen, como los artículos 120 y 149 del Estatuto Tributario, referidos respectivamente al *"ajuste correlativo por diferencia en cambio de las deducciones pagadas en moneda extranjera, cuando al final del año quedaren pasivos pendientes por concepto de dichas deducciones"*, y a los *"ajustes integrales por inflación, incluyendo los provenientes de la diferencia en cambio, al momento de deducir la pérdida en la enajenación de activos"*.⁶ Aparte, dice que la solicitud de exequibilidad condicionada es improcedente.

6. Respecto de la petición de exequibilidad del precepto acusado, dice la intervención que este se adecúa a los principios constitucionales de equidad y progresividad en la tributación, ya que grava un incremento patrimonial causado por la diferencia en la tasa de cambio, la cual objetivamente tiene efectos positivos para el contribuyente, como los de *"incrementar su capacidad de crédito, reducir los riesgos asociados a la volatilidad del peso, reducir el costo de financiación interna, y permitir una compensación de su situación patrimonial consolidada en relación con los activos poseídos en el país que pierden su valor a causa de la depreciación de la moneda"*. Sostiene que, en cambio, si se declarara inexecutable la norma demandada, se dejaría de gravar un incremento patrimonial derivado de la diferencia en cambio hasta la fecha de enajenación o liquidación de activos, lo cual se prestaría para que los contribuyentes con activos en moneda extranjera se beneficien por el diferimiento del impuesto que *"podría nunca causarse efectivamente por efecto de planeaciones tributarias de internacionalización de activos, enajenaciones en el exterior de activos desconocidas por la Administración, u operaciones internacionales de reorganización empresarial que neutralicen y eliminen la imposición de dichos incrementos patrimoniales"*. El Ministerio concluye:

"Una declaratoria de inexecutable de la norma demandada, s[í] generaría una verdadera inequidad y rompería los principios de justicia y progresividad tributaria [...]. Esta inequidad se vería expresada en una falta de gravamen de los incrementos patrimoniales, pues dichos incrementos modifican el valor del activo por efecto de la diferencia en cambio, incrementando año a año el valor en libros de estos, y reduciendo paulatinamente la utilidad en una futura enajenación o liquidación del activo. Así, una declaratoria de inexecutable de la norma equivaldría a la creación

⁶ Menciona en apoyo de esta aserción la sentencia C-508 de 2004.

de un beneficio tributario no previsto en la ley al aumentar la base o el costo fiscal de los activos expresados en moneda extranjera, reduciendo la utilidad en la enajenación futura del activo y el impuesto futuro, sin que tal aumento haya tenido reconocimiento tributario en el impuesto sobre la renta. Por otro lado, una declaratoria de inexecutable de la norma produciría otro efecto perverso, como el de reconocer en el gasto en el periodo fiscal correspondiente las variaciones negativas de los activos por efecto de la diferencia en cambio, pero negar el reconocimiento del ingreso cuando la diferencia en cambio genere un aumento positivo del valor del activo. Es decir, quedaría vigente el gasto por efecto de la pérdida del valor activo, pero no se reconocería el ingreso por concepto del aumento patrimonial de este valor”.⁷

Instituto Colombiano de Derecho Tributario -ICDT⁸

7. El ICDT le pide a la Corte declarar inexecutable la norma demandada, por las siguientes razones. Dice que el ajuste por diferencia en cambio formó parte inicialmente del sistema de ajustes por inflación, el cual desapareció del ordenamiento mediante la Ley 1111 de 2006.⁹ Sin embargo, agrega que tras desmontarse dicho sistema se preservó la medida de ajuste por diferencia en cambio. Ahora bien, en materia tributaria es claro que, cuando ha habido fluctuaciones en la tasa de cambio, la mera reexpresión a la moneda funcional (peso colombiano) de los activos poseídos en moneda extranjera, no equivale en sentido estricto a una renta, tal como esta es definida en el artículo 26 del Estatuto Tributario. Por lo cual sostiene que *“el legislador ha gravado no un derecho o un bien real o efectivo, sino un supuesto, una expectativa que puede o no hacerse realidad cuando se enajene el activo o se liquide la inversión”*. De hecho, señala que el Congreso advirtió este problema, y quiso corregirlo aunque solo parcialmente con el párrafo que le introdujo al artículo 32-1 del Estatuto Tributario, mediante la Ley 1739 de 2014,¹⁰ toda vez que previó que bajo ciertas condiciones, solo se consideraría como ingreso, costo o gasto el ajuste por diferencia en cambio, el que se produzca al momento de la enajenación o liquidación de la inversión.

8. El ICDT asegura que para el manejo contable es correcto el deber de reexpresar en la moneda funcional los activos y obligaciones que posea el contribuyente en moneda extranjera. No obstante, eso no implica que sea justo y equitativo gravar la diferencia derivada del cambio, toda vez que la sola reexpresión contable no equivale a un enriquecimiento, el cual es condición necesaria para hablar de renta a la luz del artículo 26 del Estatuto Tributario. Aparte, señala que el ingreso por diferencia en cambio tampoco se

⁷ Folios 44 y 45.

⁸ En adelante ICDT.

⁹ *“Por la cual se establece el Régimen de Insolvencia Empresarial en la República de Colombia y se dictan otras disposiciones”*.

¹⁰ *Por medio de la cual se modifica el Estatuto Tributario, la Ley 1607 de 2012, se crean mecanismos de lucha contra la evasión y se dictan otras disposiciones”*.

ajusta al concepto de causación del ingreso, en tanto no le da al contribuyente el derecho a exigir un pago, ni constituye un flujo de recursos desde la perspectiva contable, ni es una manifestación inmediata de la capacidad de pago. Se trata más bien, en su opinión, de “*utilidades fictas*” que “*no son definitivas*”, toda vez que “*pueden ser reversadas*”. La Ley, al considerar la diferencia en cambio como un ingreso, puede conducir a los contribuyentes a una “*liquidación prematura de las respectivas inversiones*”, con el fin de conseguir los recursos líquidos necesarios para atender el pago del impuesto así generado, pues de lo contrario se generaría un desequilibrio “*entre esas utilidades nominales y la caja real*”. Distorsiones de esa naturaleza –dice- han intentado remediarse mediante las Normas Internacionales de Información Financiera –NIIF-, cuya aplicación viene establecida por la Ley 1314 de 2009, pero una disposición como la demandada es un obstáculo jurídico para corregirlas integralmente.

9. En el concepto presentado ante la Corte, el ICDT reconoce que la ley tributaria usa presunciones y ficciones, y que el legislador tiene un amplio margen para el ejercicio de sus competencias. Sin embargo, asevera que el Congreso debe expedir disposiciones razonables y que la norma demandada no lo es. De hecho, señala que la norma no solo desconoce los principios de equidad y justicia, en tanto grava “*una situación que no refleja la capacidad contributiva*” de las personas, sino que además por eso mismo vulnera los principios de progresividad y eficiencia en materia fiscal. Agrega a lo dispuesto en la demanda que la norma discrimina entre contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación y los que no lo hacen, siendo estos últimos beneficiados por este motivo, al paso que ya han sido objeto de un favorecimiento por cuanto el legislador, en los artículos 38, 39, 40, 40-1 y 41 del Estatuto Tributario, prevé que el componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por personas naturales y sucesiones ilíquidas no constituye renta ni ganancia ocasional. Este último beneficio, en contraste, no aplica a quienes están obligados a llevar contabilidad por causación, y además constituye un ingreso para ellos la diferencia en cambio. Por lo cual concluye que la norma acusada es inconstitucional.

10. Una de las integrantes del ICDT aclara el voto,¹¹ para señalar que comparte el concepto mayoritario, pero considera preciso distinguir de los demás los activos líquidos o monetarios poseídos en moneda extranjera, pues en ese caso está justificado gravar los ingresos que experimente el contribuyente por diferencia en cambio, en tanto en tales eventos ya existe efectivamente el derecho del titular a recibir la unidad monetaria.

Intervención ciudadana

11. La ciudadana María Eugenia Sánchez Estrada interviene para coadyuvar la acción pública. Sostiene que conceptualmente es posible distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica. Mientras en los impuestos

¹¹ Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

directos, como el de renta, ambas realidades convergen, en los indirectos por el contrario el sujeto pasivo en quien se asume capacidad económica no se considera necesariamente que tenga capacidad contributiva. “*Por ejemplo*”, dice, “*el impuesto a las ventas puede terminar gravando a una persona que no tenga resueltas sus necesidades básicas, simplemente porque tiene el dinero necesario para adquirir un producto gravado*”. Pues bien, en su concepto la norma acusada prevé una presunción de enriquecimiento que si bien tiene en consideración la capacidad económica del sujeto, toda vez que parte de la base de que sus activos en moneda extranjera experimentaron por la diferencia en cambio un incremento en su valor en la moneda funcional, lo cierto es que no consulta su capacidad contributiva, ya que si bien puede ser que en el futuro el ingreso sea real, en el momento en que se activa la obligación tributaria puede ser que no cuente con recursos para cancelarla, por lo cual resulta ilegítimo gravarlo por cuanto no hay una generación de riqueza efectiva.

V. CONCEPTO DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACION

12. El Procurador General de la Nación, en su Concepto 5957, le pide a la Corte declarar exequible la norma acusada. Sostiene que la disposición cumple dos funciones: primero, corrige para cada vigencia contable y fiscal el valor en pesos de los activos en moneda extranjera con arreglo a las variaciones en la tasa de cambio; segundo, le da a la diferencia positiva así obtenida el carácter de un ingreso, y a la negativa el estatus de un gasto. Con la preservación de esta medida en el ordenamiento se busca de un lado gravar los ingresos obtenidos por el contribuyente no generados por un esfuerzo suyo consistente en una operación de negocios. Además la norma persigue desestimular las inversiones en moneda extranjera que supongan sustraer divisas del mercado interno. Dice el Ministerio Público que quien invierte en activos en moneda extranjera lo hace también pensando en el efecto posible de alcanzar una ganancia originada en las diferencias cambiarias, y cuando la adquisición de los activos se hace por una vía que implique la salida de divisas del país, entonces lo que logra es incentivar un ciclo de devaluación del peso que acaba por favorecerlo sucesivamente. Así, la política fiscal funciona en este caso como un instrumento de gravación con efectos cambiarios. Esta norma, en su concepto, se encuentra dentro del margen de configuración del legislador en materia tributaria, pues no solo obliga a contribuir a quien tiene un incremento patrimonial, sino que además lo hace con el fin de desestimular la afectación de la tasa de cambio y de la macroeconomía nacional.

VI. CONSIDERACIONES Y FUNDAMENTOS

Competencia

1. La Corte Constitucional es competente para conocer de la presente demanda en virtud del artículo 241 numeral 4 de la Carta.

Asunto previo. Aptitud de la demanda y viabilidad de solicitar la exequibilidad condicionada de una disposición

2. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público le solicita a la Corte inhibirse de expedir un fallo de fondo, toda vez que a su juicio la acción pública carece de aptitud por dos clases de motivos. En primer lugar, considera que los argumentos carecen: (i) de *certeza*, pues asumen que la diferencia positiva en cambio no constituye un ingreso cuando en realidad sí lo es, de acuerdo con los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, los cuales indican que para reportar un ingreso en la contabilidad por causación no es necesario que se reciba un pago efectivamente en dinero o en especie, sino que basta con que nazca el derecho a exigirlo; (ii) de *pertinencia*, ya que con esta demanda no se pretende en el fondo la resolución de un conflicto entre una norma legal y la Constitución, sino solucionar los problemas prácticos de quienes en esta coyuntura económica experimentan un incremento en la valoración en pesos de sus activos expresados en moneda extranjera; (iii) y de *suficiencia*, por cuanto no se demandan también los artículos 120 y 149 del Estatuto Tributario, los cuales versan respectivamente sobre ajustes por diferencia en cambio de las deducciones pagadas en moneda extranjera, y ajustes integrales por inflación, al momento de deducir la pérdida en la enajenación de activos. En segundo lugar, sostiene que no es apta la acción pública en la cual se solicita declarar la exequibilidad condicionada de un precepto, de tal suerte que esta es entonces inepta. Ninguna otra intervención, ni el Concepto del Ministerio Público, acompañan esta postura. La Corte Constitucional tampoco está de acuerdo con ella.

3. En efecto, por una parte, la demanda se dirige contra el artículo 17 de la Ley 49 de 1990, en tanto a juicio de la actora considera como un ingreso la diferencia positiva en cambio, para quienes lleven contabilidad de causación, cuando se tengan activos expresados en moneda extranjera. Esa proposición es *cierta*, pues se deduce del texto legal cuestionado. El Ministerio de Hacienda y Crédito Público estima, sin embargo, que los argumentos de la demanda no son ciertos por cuanto plantean que esa diferencia en cambio no es un ingreso, a pesar de que sí lo es conforme a la normatividad tributaria. Esta, no obstante, no es una objeción contra la certeza del cargo, pues la actora asume efectivamente que la diferencia en cambio sí es en la ley un ingreso; solo que en su criterio no debería serlo conforme a los principios constitucionales invocados. En consecuencia, la acción pública es *cierta*. Por otra parte, el Ministerio dice que la peticionaria simplemente busca resolver problemas particulares de coyuntura, y no formular un juicio de constitucionalidad entre una norma legal y la Constitución. Sin embargo, la Corte advierte algo distinto. La ciudadana expone el contenido de la disposición acusada, y sostiene que no grava en sentido estricto un ingreso real sino ficto, razón por la cual la disposición acusada vulnera los principios de equidad y justicia tributarias. Este es un típico juicio de validez, que presupone una confrontación entre la ley y la Constitución, de suerte que es *pertinente*.

4. La Corte considera además que no era necesario demandar los artículos 120 y 149 del Estatuto Tributario, para promover un fallo de fondo. El Decreto 2067 de 1991 prevé que la demanda puede inadmitirse, o conducir a una inhibición, cuando no incluye todas las normas que debían ser demandadas para evitar un fallo inocuo (art 6). Este riesgo de una sentencia inocua existe cuando un precepto no demandado mantiene, parcial o totalmente, una institución contenida en el que sí fue acusado. En tal caso, declarar inexecutable la norma cuestionada resultaría inútil, mientras subsistan las otras disposiciones jurídicamente aptas para mantener la institución juzgada inconstitucional. La Corte no observa, sin embargo, que este sea el caso. La norma demandada considera como ingreso, para quienes lleven contabilidad por causación, la diferencia positiva en cambio cuando se tengan activos en moneda extranjera. Los artículos 120 y 149 del Estatuto Tributario regulan, en contraste, asuntos conceptualmente diferenciables. El primero prevé el deber de ajustar las “*deudas por concepto de deducciones*” que deban ser pagadas en moneda extranjera, y no se refiere entonces al cómputo de *ingresos*, por ajuste de *activos* expresados en divisas, aplicable solo a quienes lleven *contabilidad por causación*. El segundo de los preceptos invocados regula por su parte lo atinente a la pérdida en la *enajenación* de activos, por lo cual presupone un acto de enajenación que no está presupuesto en el ajuste por diferencia en cambio de la norma acusada. Hay entonces diferencias objetivas entre el contenido normativo del artículo 17 de la Ley 49 de 1990 y el de los artículos 120 y 149 del Estatuto Tributario. En consideración a esas diferencias, el Ministerio de Hacienda no podía solo limitarse a sostener que la demanda es inepta por no haber cuestionado las dos últimas disposiciones. Tenía la carga de mostrar por qué el fallo resultaría inocuo de no incorporarlas al juicio. Pero no cumplió esa carga.

5. Finalmente, la Corte observa que la demanda plantea como pretensión principal la inexecutable de la disposición acusada, y como subsidiaria la declaratoria de executable de la norma, con la condición de que se aplique “*en los mismos términos de su párrafo*”; es decir, “*que el ajuste de cualquier activo o pasivo solamente constituya ingreso, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, de la liquidación de la inversión, o del pago del pasivo*”. Las peticiones de executable condicionada, cuando se presentan en conjunto con otra solicitud principal de executable pura y simple, no constituyen una causal de inadmisión o inhibición de la demanda. La jurisprudencia constitucional ha sostenido que cuando haya otras solicitudes, además de la de executable condicionada, la acción pública que presenta cargos aptos puede resolverse de fondo sin ulteriores exigencias, toda vez que incluso si una pretensión no es apta, la otra sí lo es. Por esto mismo, la Corte ha estudiado, sin exigir el cumplimiento de específicos requisitos adicionales, demandas que plantean peticiones de executable condicionada cuando estas son adicionales a otra de

inexequibilidad, bien sea que las primeras se planteen como principales¹² o subsidiarias¹³ de esta última. De tal suerte, en este caso, la demanda no carece de aptitud, aunque presente una pretensión de exequibilidad condicionada del artículo 17 de la Ley 49 de 1990. Por ende, se fallará de fondo.

6. Por último, en su intervención, el ICDT sostiene que con la reforma introducida al artículo 32-1 del Estatuto Tributario por la Ley 1739 de 2014, se creó una diferencia regulatoria injustificada, pues para las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que constituyan activos fijos para el contribuyente, el ajuste por diferencia en cambio solo constituye un ingreso en el momento de la enajenación, a cualquier título, o de la liquidación de la inversión. Entre tanto, señala, para los demás casos que se subsuman en la disposición legal demandada, el ingreso se entiende realizado de modo distinto. Por tanto, desde su perspectiva, habría que resolver también si es constitucional esa diferente regulación. Esta censura, sin embargo, no será resuelta en la presente sentencia, toda vez que según la jurisprudencia constitucional la Corte está facultada para contraer sus pronunciamientos al control de los cargos aptos presentados por los accionantes.¹⁴

¹² Sentencia C-864 de 2008 (MP Marco Gerardo Monroy Cabra. Unánime). En esa oportunidad, los demandantes pidieron a la Corte de forma principal la exequibilidad condicionada y subsidiariamente la inconstitucionalidad de las normas acusadas. La Corte falló de fondo. En sentencia C-029 de 2009 (MP Rodrigo Escobar Gil. AV Jaime Araújo Rentería), al resolver una demanda que planteaba pretensiones principales de exequibilidad condicionada y subsidiarias la inexequibilidad, dijo la Corporación: “los demandantes ponen en evidencia el problema procesal que se deriva del hecho de que algunas de las pretensiones principales de la demanda se orientan a obtener que la Corte emita un pronunciamiento de constitucionalidad condicionada, posibilidad que no ha sido aceptada por la Corte. Sin embargo, como en tales supuestos, los demandantes presentan varias pretensiones subsidiarias, entre las cuales, invariablemente, se encuentra la solicitud de inexequibilidad de las expresiones o disposiciones demandadas, estima la Corte que, en todos los casos, existe una demanda en forma y que procede el estudio de los distintos cargos de inconstitucionalidad”.

¹³ Sentencia C-458 de 2002 (MP Jaime Araújo Rentería. Unánime). En ese caso la Corte falló de fondo una acción cuya pretensión principal era de inexequibilidad, y que solicitaba “subsidiariamente, la exequibilidad condicionada”. La Corte declaró exequible la norma. Esta postura se ha reiterado por ejemplo en sentencia C-395 de 2012 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. AV Jorge Iván Palacio, Nilson Pinilla y Humberto Sierra Porto). Entonces la Corte se pronunció sobre el fondo de una acción que pedía “declarar la inconstitucionalidad o, subsidiariamente, la constitucionalidad condicionada, de las disposiciones acusadas”.

¹⁴ Sentencia C-401 de 2010 (MP Gabriel Eduardo Mendoza Martelo. Unánime). En ese caso, la Corte se abstuvo de considerar la acusación presentada por un ciudadano, dentro de su intervención en el proceso provocado por una demanda. Para justificar su decisión: “[p]or otra parte, un interviniente plantea que la norma acusada es contraria a la Constitución, pero por razones opuestas a las que se presentan en la demanda. [...] Sobre esta última intervención advierte la Corte que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 242 de la Constitución, “(...) cualquier ciudadano puede intervenir como impugnador o defensor de las normas sometidas a control en los procesos promovidos por otros (...)” y que de conformidad con la jurisprudencia constitucional, en principio, esa intervención se orienta, o a coadyuvar, o a oponerse, a la demanda y, ni los intervinientes, ni el Ministerio Público, pueden formular cargos nuevos, “... aunque sí puede[n] plantear argumentos adicionales a los esgrimidos por el actor e invitar a la Corte a que juzgue las normas acusadas a la luz de toda la Constitución indicando cuáles son los vicios que encuentra[n].” La Corte, en atención al carácter público de la acción de inconstitucionalidad, que permite a cualquier ciudadano demandar las leyes que estime contrarias a la Constitución, no está obligada a pronunciarse sobre los nuevos cargos presentados”.

Presentación del caso y planteamiento de los problemas jurídicos

7. La ciudadana demandante sostiene que la norma acusada viola los principios constitucionales de equidad, justicia, progresividad y razonabilidad tributarias (CP arts 95-9 y 363), en tanto clasifica como un ingreso la sola diferencia positiva en cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad de causación, aun cuando los contribuyentes no celebren ninguna transacción adicional que convierta el cambio en un incremento efectivo del patrimonio. En esa medida, en su concepto, la disposición cuestionada grava una realidad que no es indicativa de capacidad de pago, toda vez que incluso si los activos experimentan un aumento en su apreciación en pesos, esa diferencia en cambio no implica necesariamente que el sujeto cuente efectivamente con los recursos disponibles para financiar su obligación tributaria. Esta tesis la respaldan el ICDT y una intervención ciudadana. En síntesis, dicen que catalogar como ingreso la diferencia en cambio implica gravar ingresos contables y fictos, pero no efectivos y ciertos, que son insuficientes para indicar si el contribuyente tiene capacidad de pago y si el crecimiento de sus obligaciones está soportado por un incremento patrimonial. En contraste, el Ministerio de Hacienda y Crédito Público y el Procurador General de la Nación consideran que la diferencia en cambio positiva incrementa objetivamente el valor en pesos de los activos, y por tanto puede gravarse como ingreso fiscal sin violar los principios de constitucionales tributarios invocados por la demanda.

8. En vista de lo anterior, le corresponde a la Corte resolver el siguiente problema jurídico: ¿Desconoce el legislador el derecho a no tributar sino conforme a la capacidad contributiva de cada persona, protegido por los principios constitucionales de la tributación (CP arts. 95-9 y 363), cuando considera como ingreso para efectos fiscales la diferencia positiva en la tasa de cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación? A continuación, la Sala Plena en primer lugar se referirá al contenido de la norma demandada y luego resolverá el problema indicado.

Los ingresos fiscales en el ajuste por diferencia en cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación

9. El artículo 17 de la Ley 49 de 1990 introdujo un artículo –el 32-1- al Estatuto Tributario. El objetivo de esa reforma en específico era resolver un problema de interpretación que advirtieron para la época el Gobierno Nacional y el Congreso de la República. En los antecedentes parlamentarios del proyecto que se convirtió en Ley 49 de 1990 se observó que en la legislación tributaria había una duda en torno a si los ingresos percibidos en moneda extranjera, que fueran ajustados positivamente al final del año por la diferencia en cambio y de acuerdo con las normas contables, originaban un

ingreso gravable. En la exposición de motivos, el Gobierno indicó que “*en el caso de los ingresos percibidos en moneda extranjera, sobre el ajuste de las cuentas por cobrar y demás activos, efectuado al final del año, no existía claridad sobre si se computaba como ingreso gravable por existir una disposición tributaria discutible, reforzada a su vez con una norma contable reglamentaria, en el mismo sentido*”.¹⁵ En la ponencia para primer debate, por su parte, se recalcó que además se requería precisar ese punto, en cuanto a la diferencia positiva en cambio, con el fin de unificar “*el tratamiento que tiene para efectos de gasto y patrimonio fiscal*”.¹⁶ En el proyecto de ley, la introducción de este nuevo artículo 32-1 al Estatuto Tributario no se consideró una reforma a la normatividad de ajustes integrales por inflación, que se pensaba incorporar en el Capítulo V de la iniciativa, sino que se incluía en el Capítulo III de la misma, atinente a “*Aspectos particulares del impuesto sobre la renta*”. Así quedó finalmente en la Ley 49 de 1990.

10. En su versión original el artículo 17 de la Ley 49 de 1990 disponía, como aún hoy lo hace, que el ajuste efectuado por la diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera, poseídos el último día del año o período gravable, constituye ingreso en el mismo ejercicio para quienes llevan contabilidad de causación. Pero, además de eso, la ley preveía que mientras entraran en vigencia los ajustes integrales por inflación, las entidades financieras vigiladas para la época por la Superintendencia Bancaria solo considerarían como ingreso, costo o deducción fiscal, la diferencia en cambio efectivamente realizada. Esta segunda parte fue derogada, sin embargo, por el artículo 78 de la Ley 1111 de 2006. Luego de lo cual, mediante la Ley 1739 de 2014, se le adicionó al artículo 32-1 del Estatuto Tributario un parágrafo, que viene entonces a adicionar la norma acusada, en virtud del cual el ajuste por diferencia en cambio de las inversiones en moneda extranjera, en acciones o participaciones en sociedades extranjeras, que sean activos fijos para el contribuyente, solo es ingreso gravable, costo o gasto en el momento de la enajenación, a cualquier título, de la liquidación de la inversión. Como antes se precisó, no obstante, en este caso solo se demanda el segmento aún vigente del artículo 17 de la Ley 49 de 1990.

11. La norma cuestionada aplica, como se ve, en general a quienes en el sistema de causación tienen activos en moneda extranjera y deben hacer un ajuste por diferencia en cambio. De acuerdo con la ley es entonces preciso, en primer lugar, tener activos valorados o expresados en moneda extranjera. En segundo lugar, el contribuyente sujeto al sistema de causación, que tenga activos con estas características en el último día del año o período gravable, debe hacer un ajuste por la diferencia en la tasa de cambio; es decir, debe reexpresar en la moneda funcional –el peso– el valor que tienen para ese momento los activos. Así, si el peso colombiano se devalúa, y se requieren más unidades monetarias del peso para obtener una unidad de la divisa de referencia, entonces la diferencia es positiva y el contribuyente experimenta

¹⁵ Anales del Congreso No. 80. Viernes 5 de octubre de 1990, p. 12.

¹⁶ Anales del Congreso No. 95. Jueves 18 de octubre de 1990, p. 9.

un ingreso. En contrapartida, si el resultado del proceso cambiario es el inverso, y el peso colombiano presenta una tendencia hacia la revaluación, de tal suerte que se necesitan menos unidades monetarias del peso para cambiarlas por una unidad de la divisa de referencia, entonces el ajuste no se traduce en un ingreso sino en un gasto, conforme lo han reconocido el Consejo de Estado, las normas contables colombianas y la doctrina de la DIAN.¹⁷ Mientras la tasa de cambio permanezca y no haya entonces diferencia, no es aplicable la disposición demandada toda vez que no hay lugar a hacer ajustes.

12. Como se indicó, la previsión bajo control aplica a quienes llevan contabilidad por causación.¹⁸ La legislación tributaria establece que los ingresos por regla general se entienden realizados “*cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones*” (ET art 27). No obstante, se exceptúan de lo previsto en esa disposición los ingresos obtenidos por los contribuyentes que lleven contabilidad “*por el sistema de causación*” (ET art 27 lit a). Para estos últimos existe en general un deber de denunciar los ingresos “*causados*” en el año o periodo gravable, con las salvedades contempladas en el Estatuto (ídem). Ahora bien, la ley dice que un ingreso se entiende “*causado cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro*” (ET art 28); es decir, que el ingreso se considera realizado aun cuando el contribuyente no reciba efectivamente el pago. El estatuto contable, contenido en el Decreto 2649 de

¹⁷ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2002. Radicado 76001-23-25-000-2000-0552-01 (12715) (Consejera Ponente María Inés Ortiz Barbosa). En esa ocasión, al examinar el caso de una persona que pedía se le reconociera un gasto por la devaluación de la divisa en la cual estaban expresadas una acciones que había adquirido, el Consejo de Estado sostuvo que debía procederse a su reconocimiento, y dijo: “[d]e lo anterior se deduce que la reexpresión de los activos expresados en moneda extranjera debe registrarse como un mayor o menor valor del activo y su contrapartida será un ingreso o gasto financiero dependiendo de la tasa de cambio oficial señalada en la respectiva moneda al 31 de diciembre del año o período gravable. En tales condiciones, cuando el valor de la tasa de cambio oficial al 31 de diciembre es inferior a la tasa con la que se registró la inversión al momento de su adquisición, se producirá un ajuste negativo por diferencia en cambio [...]. Con esto se demuestra que no solo es posible llevar a gastos (deducciones) los ajustes por diferencia en cambio por deudas respecto de conceptos de deducciones (E.T. artículo 120) sino también la reexpresión de los activos expresados en moneda extranjera cuando la tasa de cambio oficial al 31 de diciembre ha disminuido en relación con el valor que tenía la misma al momento del registro del activo objeto de la reexpresión”. Por su parte, el estatuto contable –Decreto 2649 de 1993– dice en su artículo 69 que “[l]a diferencia entre el valor en libros de los activos expresados en moneda extranjera y su valor reexpresado el último día del año, representa el ajuste que se debe registrar como un mayor o menor valor del activo y como ingreso o gasto financiero, según corresponda”. La DIAN, en el concepto 029006, del 12 de mayo de 2014, al resolver una consulta sobre el punto, conceptuó que: “tanto para el impuesto sobre la renta, como para el impuesto sobre la renta CREE, el ajuste negativo resultado de la diferencia en cambio sobre una inversión en moneda extranjera constituye un gasto en el periodo”.

¹⁸ En el orden legal, el artículo 19 del Código de Comercio prevé que “[e]s obligación de todo comerciante [...] 3) Llevar contabilidad regular de sus negocios conforme a las prescripciones legales”. El artículo 20 del mismo cuerpo normativo establece cuáles son actos operaciones y empresas mercantiles. En el derecho colombiano, están obligados a llevar contabilidad por causación, en general, las personas jurídicas que llevan contabilidad por causación. También algunas personas naturales, que por ejemplo sean comerciantes o responsables del impuesto a las ventas.

1993, establece a este respecto que en la contabilidad de causación o por acumulación “[l]os hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente” (Dcto 2649 de 1993 art 48). Por lo cual, es solo para quienes llevan su contabilidad por causación, así entendida, que se consideraría como ingreso la diferencia positiva en cambio de los activos en moneda extranjera, poseídos el último día del año o periodo gravable.

Efectuadas estas precisiones, procede la Sala a resolver el problema jurídico.

El margen de configuración legislativa en la definición de lo que constituye un ingreso, para efectos del impuesto sobre la renta. Los límites derivados de los principios constitucionales del derecho tributario

13. La demanda sostiene que la disposición acusada grava una realidad contable por sí misma insuficiente para concluir que el contribuyente cuente con capacidad para pagar el impuesto. En la medida en que la diferencia positiva en cambio representa para el sujeto pasivo un ingreso, y en consecuencia tiene la potencialidad de incrementar la base gravable de su impuesto sobre la renta, debe estar a su juicio respaldado por un incremento patrimonial que permita financiar el monto acrecido de la obligación tributaria. Dado que en su concepto un ajuste derivado de la diferencia positiva en cambio no demuestra, por sí solo, que hubiese aumentado la capacidad de pago, pues aunque se revalúa la moneda en que están expresados los activos no hay un ingreso efectivo para el sujeto, la norma estaría violando los principios constitucionales de equidad, justicia, progresividad y razonabilidad. La Corte, sin embargo, no comparte este planteamiento. Considera que la Constitución no consagra una definición estricta de lo que debe entenderse por ingreso o renta, para efectos del impuesto sobre la renta, y en consecuencia le otorga un amplio margen de configuración al legislador para modelar estos elementos tributarios. Ciertamente, la Constitución prevé algunos límites obligatorios para el legislador, y entre ellos se encuentran los invocados por la acción pública. Sin embargo, estos no se violan en el presente caso, toda vez que la diferencia positiva en cambio permite asumir una mayor rentabilidad para los activos en moneda extranjera y, por ende, se justifica que la ley la considere un ingreso en el impuesto de renta.

14. En primer término, en este caso el problema de constitucionalidad no puede plantearse en términos de si la diferencia positiva en cambio constituye en sentido estricto un ingreso fiscal o no. La razón es que la Constitución no precisa qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni tampoco reglamenta cuáles ingresos deben tenerse en cuenta en la determinación de la renta gravable. La Carta ciertamente reconoce de manera amplia que el Congreso tiene la función de “[e]stablecer contribuciones fiscales” (CP art 150 num 12), y que en tiempo de paz solamente el Congreso, las asambleas departamentales y los concejos municipales y distritales “podrán imponer contribuciones fiscales” (CP art 338). Sin embargo, la Carta no consagra

reglas específicas sobre cómo deben estar configuradas estas contribuciones. La determinación de los elementos de un tributo, y su concepción técnica, son entonces aspectos que están sujetos a discusiones de orden económico, jurídico, político y contable, y pueden evolucionar con el tiempo, por lo cual la competencia para establecerlos le corresponde al legislador. En Colombia, el Estatuto Tributario considera como integrantes de la renta líquida gravable todos los ingresos “*ordinarios y extraordinarios realizados en el año o periodo gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados*” (ET art 26). No obstante, esa definición legislativa no es acogida de forma explícita por la Constitución, ni es tampoco una pauta que se infiera objetivamente de los principios constitucionales del derecho tributario, por lo cual no puede erigirse en parámetro de constitucionalidad de las restantes previsiones del orden legal. De hecho, la estipulación que hoy consagra el artículo 26 del Estatuto Tributario no siempre ha sido idéntica en la ley colombiana.¹⁹ En la historia del impuesto de renta se observan, por lo demás, diversas discusiones en torno a sus elementos, como las relativas a si la renta debe ser cédular o sintética,²⁰ o a si deben o no reconocerse como ingresos todos los incrementos netos de riqueza o solo los periódicos, entre otras.²¹ La Constitución no toma partido en estas controversias, aunque sí fija principios de justicia en la tributación.

15. Cuando el Congreso de la República decreta o modifica el impuesto sobre la renta cuenta por lo tanto con un amplio margen para configurar sus elementos integrantes, entre los cuales se encuentra la base gravable. En vista de que la Constitución no estatuye una concepción normativa cerrada acerca de lo que son los ingresos, ni cuáles de ellos constituyen la renta a la cual se aplicará la tarifa del gravamen, el legislador tiene la facultad de definir ambas cuestiones, con relativa libertad.²² Pero ese margen de configuración

¹⁹ Por ejemplo, el artículo 23 de la Ley 81 de 1960 decía que conformaba la renta líquida gravable “*la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios, cualquiera que sea su origen, siempre que constituyan enriquecimiento*” (énfasis añadido). Como se observa, supeditaba el carácter de ingreso a que constituyera “*enriquecimiento*”. La Ley actualmente vigente cambia la fórmula, y sujeta la connotación de ingresos a que “*sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción*”.

²⁰ Es decir, si solo podían gravarse las rentas de ciertos orígenes –solo rentas de capital y no las de trabajo, o en sentido inverso- o si según el origen podían regularse de forma diferenciada (cédular), o si en general debían gravarse de forma equivalente todas las rentas con independencia de su origen (global o sintética o universal). En la doctrina se refiere y mantiene esta controversia. Ver, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. Bogotá. Universidad Externado. 1993, pp. 132 y ss; Villegas, Héctor Belisario. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª edición. Buenos Aires. Astrea. 2009, p. 705. Alviar Ramírez, Óscar y Fernando Rojas Hurtado. *Elementos de finanzas públicas en Colombia*. Bogotá. Temis, 1985, p. 427.

²¹ Ver por ejemplo Jaramillo, Esteban. *Tratado de ciencia de la Hacienda Pública*. 2ª edición. Bogotá. Minerva. 1930, pp. 398 y ss; Duverger, Maurice. *Hacienda pública*. Barcelona. Bosch. 1968, pp. 104 y ss; Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. Bogotá. Universidad Externado. 1993, pp. 132 y ss.; Moreno Pérez, Julián. “Los ingresos en la estructura sobre el impuesto en Colombia”. En *El impuesto sobre la renta y complementarios*. Julio Roberto Piza y Pedro Enrique Sarmiento (Ed). Externado. 2011, p. 133.

²² Sentencia C-430 de 1995 (MP José Gregorio Hernández Galindo. Unánime). En ese caso, la Corte declaró exequibles diversos preceptos tributarios, entre los cuales se regulaban los elementos

legislativa no es entonces absoluto, pues el ordenamiento también impone ciertas restricciones, entre las cuales se encuentran las que fueron invocadas en la acción pública; es decir, la equidad, la justicia, la progresividad y, cuando estos principios entran en conflicto con otros, esa colisión debe dirimirse conforme a criterios de razonabilidad. La Constitución prevé, en efecto, que todas las personas tienen el deber de contribuir con los gastos e inversiones del Estado “*dentro de conceptos de justicia y equidad*” (CP art 95-9), e igualmente dice que el sistema tributario se funda en los principios de “*equidad, eficiencia y progresividad*” (CP art 363). En consecuencia, si bien el legislador cuenta con un marco constitucional suficientemente amplio para determinar los criterios definitorios de un ingreso, y cuáles ingresos constituyen la renta gravable, al mismo tiempo tiene también límites, pues no puede tomar decisiones sobre estas cuestiones que vulneren los principios de equidad, progresividad, equidad y justicia, además de que debe respetar las restantes previsiones constitucionales.

16. La ciudadana demandante, de forma más precisa, sostiene que la norma acusada vulnera los principios constitucionales enunciados *en tanto* considera como ingreso una realidad contable –la diferencia positiva en cambio–, aunque no se materialice en un incremento patrimonial efectivo que a su turno fortalezca el poder contributivo del obligado. Como se observa, lo que plantea la acción pública, a título de fundamento principal en su concepto de violación, es que se ensancha la base gravable sin que haya un incremento correlativo en el patrimonio del sujeto pasivo, que repercuta en su capacidad real de cancelar la contribución fiscal, por lo cual a su juicio se violan los principios constitucionales mencionados. La Corte debe entonces verificar si en efecto los principios invocados prescriben que el tributo, y sus elementos, se definan en función de la capacidad contributiva del sujeto.

17. La jurisprudencia constitucional ha sostenido que entre las implicaciones fundamentales de los principios de equidad y justicia tributaria se encuentra la prohibición de imponer cargas fiscales que no consulten la capacidad económica del contribuyente. La Constitución prevé que toda persona debe contribuir a financiar los gastos e inversiones públicas, de forma *equitativa y justa* (CP arts. 95-9 y 363). El principio de equidad, según la jurisprudencia, tiene dos implicaciones relevantes para este proceso. En primer lugar, obliga al legislador a definir el tributo sobre una base reveladora de la capacidad contributiva de la persona, como la renta, la riqueza o el patrimonio, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo).²³ En la sentencia C-169 de 2014, la Corte Constitucional declaró inexecutable la Ley que desarrollaba para entonces el denominado ‘*arancel judicial*’ por cuanto no determinaba su

de una contribución especial por explotación de petróleo crudo, gas libre, carbón y ferróniquel. Dijo entonces que la competencia de configuración de la política fiscal –y sus instrumentos– es amplia, y la Corte ha llegado a considerar que al ejercerla el Congreso de la República cuenta con “*la más amplia discrecionalidad*”.

²³ Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. Bogotá. Universidad Externado. 1993, pp. 125 y ss. Musgrave, Richard A y Peggy B. Musgrave. *Hacienda pública teórica y aplicada*. Madrid. McGrawHill. 1992, pp. 265-282.

monto sobre la base de una realidad indicativa de capacidad económica y, por lo tanto, consideró que vulneraba el principio de equidad tributaria. Al efecto sostuvo:

“Esta regulación, si bien tiene en cuenta entonces, como puede verse, algunos criterios que revelan la capacidad de pago, lo hace sólo para determinar cuáles sujetos están obligados a cancelar el arancel y cuáles no. Una vez llega a ese punto, y está entonces configurado el grupo de quienes *sí* deben pagar el arancel cuando se dé el hecho generador, la Ley acusada no usa ningún criterio revelador de la capacidad de pago para establecer el *monto* del arancel que debe pagar cada sujeto. No aplica la tarifa a magnitudes conformadas por la renta, la riqueza, la propiedad o el consumo (o la propensión al consumo) del contribuyente, que son las realidades económicas y jurídicas reveladoras de la capacidad de pago. En vez de eso, define el monto tributario a pagar por parte del contribuyente con arreglo a una estimación de las pretensiones formuladas, o de hecho sobre el monto efectivo de condenas adversas. No obstante, la formulación de pretensiones dinerarias, o las condenas adversas en un proceso, no son en concepto de la Corte *prima facie* realidades demostrativas de la capacidad de pago de un contribuyente, y en este proceso no se ha mostrado, con argumentos suficientes, que efectivamente lo sean”.²⁴

18. El principio de equidad en materia fiscal tiene, además, otra implicación, que también protege el derecho de los contribuyentes a no ser gravados al margen de su capacidad económica. En efecto, en virtud suya, los tributos no solo deben ser definidos teóricamente en función de una realidad reveladora de capacidad contributiva, sino que además efectivamente deben consultar el poder *real* de financiarlos. Por lo mismo, por ejemplo en la sentencia C-876 de 2002, la Corte sostuvo que una norma desconocía el principio de equidad porque si bien establecía una reforma fiscal sobre una base gravable teóricamente reveladora de su capacidad económica (el patrimonio), consagraba también una presunción sobre la magnitud de esa base que, por su configuración, podía de hecho ser superior a la real, con lo cual tenía la virtualidad de gravar a los sujetos con exacciones superiores a su precisa capacidad de contribuir (CP arts. 95-9 y 363).²⁵ Dijo entonces:

²⁴ Sentencia C-169 de 2014 (MP María Victoria Calle Correa. Unánime).

²⁵ Sentencia C-876 de 2002 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. SV. Jaime Araújo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández). La norma revisada configuraba la base gravable de un impuesto el patrimonio líquido poseído por un contribuyente a 31 de agosto de 2002. Establecía como presunción que “en ningún caso” este patrimonio líquido podía ser “inferior al declarado a 31 de diciembre de 2001”. La Corte declaró inexecutable la regulación, pues en su criterio implicaba que aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido “una disminución en su patrimonio líquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002” quedaban en todo caso, y sin poder demostrar lo contrario, “obligados a contribuir con base en un patrimonio líquido que no poseen en realidad”.

“[...] la Corte llama la atención sobre el hecho de que en caso de que se estimara que la norma bajo examen establece una presunción de derecho, la base gravable del impuesto que se crea con la norma estaría determinada por un hecho anterior a la entrada en vigencia de la misma en aquellos casos en que a pesar de que el patrimonio [l]íquido de un contribuyente a 31 de agosto de 2002, fuera inferior al que poseía el 31 de diciembre de 2001, éste estuviera en la imposibilidad de aportar la prueba de esta circunstancia en virtud de la presunción a que se ha hecho referencia. || Independientemente de la realidad del patrimonio del contribuyente a 31 de agosto de 2002, fecha de causación del impuesto, sería la situación existente el 31 de diciembre de 2001 la única que podría tomar en cuenta el contribuyente para liquidar y pagar el impuesto y en consecuencia sería esta la que determinaría la base gravable en ese caso. || Con ello no solamente se desconocería la regla fijada en el segundo inciso del artículo 363 superior que prohíbe que las leyes tributarias, y en consecuencia los elementos de los tributos, tengan efecto retroactivo, sino sobre todo se desconocería el principio de equidad tributaria, pues aquellos contribuyentes que efectivamente hubieran tenido una disminución en su patrimonio [l]íquido entre el 1 de enero de 2002 y el 31 de agosto de 2002 estarían obligados a contribuir con base en un patrimonio [l]íquido que no poseen en realidad”.²⁶

19. El principio de *justicia* tributaria, de otra parte, ha sido interpretado como una síntesis de todas las exigencias constitucionales que enmarcan el ejercicio del poder impositivo del Estado (CP art 95-9). Además de incorporar las exigencias de equidad y progresividad antes mencionadas, reclama un sistema tributario *eficiente*, capaz de asegurar un efectivo control de la recaudación de los dineros públicos. Así pues, al lado de la equidad y la progresividad, la eficiencia también constituye un componente medular de la justicia tributaria, dado que la ineficiencia en el recaudo de los tributos puede generar una injusta distribución de la carga fiscal, en tanto el incumplimiento de sus obligaciones impositivas por parte de algunos contribuyentes conduce a que el sostenimiento de los gastos e inversiones públicas sólo se haga a costa de los contribuyentes cumplidos.²⁷ En vista de que el principio de justicia sintetiza entonces las exigencias de equidad, puede decirse que es también en virtud suya que los gravámenes deben definirse en función de la capacidad económica del sujeto.

20. Estas serán las exigencias con las cuales se confrontará el precepto acusado. Ciertamente, el principio de equidad tiene otras dimensiones, que no

²⁶ Sentencia C-876 de 2002 (MP. Álvaro Tafur Galvis. AV. Jaime Córdoba Triviño y Rodrigo Escobar Gil. SV. Jaime Araújo Rentería, Alfredo Beltrán Sierra y Clara Inés Vargas Hernández).

²⁷ Sobre los alcances del principio de justicia tributaria ver sentencias C-690 de 1996 (MP Alejandro Martínez Caballero), C-252 de 1997 (MP Eduardo Cifuentes Muñoz), C-1060^a de 2001 (CP Lucy Cruz de Quiñonez).

serán consideradas en este caso por no formar parte de los cargos. Así, por ejemplo, la jurisprudencia ha sostenido que, por equidad, dos sujetos o grupos de sujetos con igual capacidad económica y en iguales condiciones deben en principio resultar gravados de manera igual.²⁸ También por equidad, el tributo no puede ser o tener implicaciones *confiscatorias*.²⁹ El mandato de equidad implica asimismo el de generalidad en la configuración del tributo.³⁰ Finalmente, la progresividad fiscal es una exigencia de equidad vertical, la cual demanda que quienes tienen más capacidad económica contribuyan en mayor proporción, para que el sacrificio fiscal sea similar.³¹ No obstante, la Corte no se detendrá a examinar la conformidad de la norma demandada con ninguna de estas exigencias, aunque se relacionen con los principios mencionados en la demanda, pues no fueron específicamente articuladas en ella. La acción pública no plantea un problema de desigualdad de trato, o que

²⁸ Sentencia C-748 de 2009. En ese caso, la Corporación declaró exequible condicionadamente una norma que preveía una exención tributaria para los magistrados de Tribunales, y no para los magistrados auxiliares de la Corte Constitucional, la Corte Suprema de Justicia, el Consejo de Estado y el Consejo Superior de la Judicatura, ni tampoco para los magistrados de los Consejos Seccionales de la Judicatura, a pesar de que todos estos estaban históricamente en un mismo plano o situación fáctica. Se sostuvo en dicho fallo, al caracterizar la equidad horizontal y vertical: “[...] La equidad horizontal se refiere a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera equivalente. Por su parte, la equidad vertical, implica que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”. En cuando al enjuiciamiento de la norma sostuvo: “[...] si bien el otorgamiento de beneficios tributarios es de recibo en el ordenamiento jurídico nacional, mientras se orienten a la consecución de propósitos directamente relacionados con los valores, principios y derechos consagrados en la Constitución Política, lo que no resulta admisible es que su aplicación se realice con exclusión de sujetos que se encuentren en una misma situación fáctica que los destinatarios de la norma que los consagra”.

²⁹ Sentencia C-409 de 1996 (MP. Alejandro Martínez Caballero. Unánime). Antes referida. En esa ocasión, la Corte resolvió desfavorablemente un cargo dirigido contra una norma legal, a la que se acusaba de suponer una exacción confiscatoria. Entre las razones de la Corte se destaca esta: “[...] es en gran parte por una decisión del propio contribuyente que se incurre en un caso en donde los costos terminan siendo superiores a los ingresos después de impuesto, por lo cual el artículo impugnado no es en sí mismo confiscatorio”. Sentencia C-1003 de 2004 (MP. Jaime Córdoba Triviño. AV. Jaime Araújo Rentería). Esa sentencia declaró exequible una disposición que disminuía las deducciones del impuesto sobre la renta. A juicio de la Corte no era cierto –como lo alegaba el demandante– violara el principio de equidad tributaria en la medida en que resultaba confiscatorio. La Corporación sostuvo entonces que “[...] un impuesto es confiscatorio cuando la actividad económica del particular se destina exclusivamente al pago del mismo, de forma que no existe ganancia. En el caso de la norma acusada, ello no tiene lugar dado que no se está gravando de manera excesiva al contribuyente”.

³⁰ Sentencia C-734 de 2002 (MP. Manuel José Cepeda Espinosa, SV. Rodrigo Escobar Gil), reiterado en la C-169 de 2014 (MP. María Victoria Calle Correa)

³¹ Una aproximación al enfoque de progresividad de los tributos, puede obtenerse contraponiéndolo a otros (a los enfoques regresivos y proporcionales), como lo hacen en la doctrina nacional, por ejemplo, Low Murtra, Enrique y Jorge Gómez Ricardo. *Teoría fiscal*. 3ª edición. Bogotá. Externado. 1996, p. 230. Dicen: “[...] Los impuestos progresivos son aquellos en los cuales cuando aumenta la capacidad de pago aumenta el impuesto, tanto en términos absolutos como en términos relativos, esto es en relación con la razón entre el impuesto pagado y la base. [...] En el caso de los impuestos proporcionales, cuando aumenta la capacidad de pago, se incrementa el gravamen en términos absolutos, pero se mantiene constante en términos relativos. La tarifa del impuesto permanece constante para todas las bases (a cualquier capacidad de pago la misma tarifa impositiva) [...]. Los impuestos regresivos son aquellos en los cuales la tasa disminuye con el aumento del índice de capacidad de pago. A menor capacidad de pago mayor tarifa impositiva (relación inversa)”.

la ley tenga implicaciones confiscatorias, o que carezca de generalidad la configuración legal, o que a causa de la norma acusada dos contribuyentes con capacidades de pago desiguales se vean igualmente gravados, o que lo esté en mayor medida quien se encuentra en la situación económica más desventajosa. La demanda se limita a plantear que la norma cuestionada no consulta la capacidad económica y viola por eso los principios referidos. La Sala se centrará a definir si tiene razón.

21. El ordenamiento contable prevé que los recursos y hechos económicos deben registrarse en una misma unidad de medida, la cual por regla general debe ser la moneda funcional; es decir, el peso colombiano.³² Cuando un contribuyente obligado a llevar contabilidad adquiere activos en moneda extranjera, debe entonces expresar su valor en la moneda funcional.³³ En vista de que la tasa de cambio que sirvió a esa expresión contable puede variar, y el peso colombiano puede entonces experimentar tendencias hacia la revaluación (menos unidades de peso colombiano para adquirir una unidad de moneda extranjera) o la devaluación (más unidades de peso colombiano para adquirir la misma unidad de moneda extranjera), en el derecho colombiano se consagró el deber de hacer ajustes por la diferencia en cambio de los activos en moneda extranjera poseídos el último día del año o periodo gravable. La norma demandada establece entonces que si esa diferencia es positiva; es decir, que si ahora el activo tiene un mayor valor en pesos como fruto de la variación cambiaria, entonces el contribuyente obtiene un ingreso. En contraste, como se mencionó, si ocurre lo contrario habría un gasto. Esta regulación parte entonces de considerar que hay un ingreso, susceptible de engrosar la base gravable del impuesto de renta, en la medida en que se incrementa el valor reexpresado en pesos de los activos en moneda extranjera, para quienes lleven contabilidad por causación.

22. La Corte considera que la ley, así entendida, no desconoce la capacidad económica del contribuyente. En primer lugar, el sujeto que tiene activos en moneda extranjera experimenta objetivamente una modificación en su realidad económica cuando obtiene una diferencia positiva en cambio. Se trata evidentemente de una realidad económica no operacional, toda vez que no se origina en una transacción o acto jurídico del sujeto pasivo. Con independencia de que la variación en la tasa de cambio se traduzca en un ingreso efectivo de dinero o especies en el patrimonio del contribuyente, sus activos en moneda extranjera adquieren un mayor valor en su cambio a pesos, cuando la divisa de referencia se revalúa, y esa situación económica es distinta de la que se presentaba antes de que fluctuara la tasa de cambio. La diferencia en cambio no solo es objetivamente un hecho económico, sino que además

³² Decreto 2649 de 1993: “*Por el cual se reglamenta la Contabilidad en General y se expiden los principios o normas de contabilidad generalmente aceptados en Colombia*”, en sus artículos 8 y 50 establece, respectivamente: “UNIDAD DE MEDIDA. Los diferentes recursos y hechos económicos deben reconocerse en una misma unidad de medida. Por regla general se debe utilizar como unidad de medida la moneda funcional” y “MONEDA FUNCIONAL. La moneda funcional en Colombia es El peso”.

³³ Decreto 2649 de 1993, artículo 50.

resulta positivo para el contribuyente en la medida en que la revaluación de la moneda extranjera en la cual tiene sus activos le permite acceder a más unidades monetarias del peso colombiano que antes y, todo lo demás constante, mientras mayor sea la cantidad de pesos mayor o más resistente es el poder de su titular para adquirir bienes y servicios. En segundo lugar, la situación del titular de activos en moneda extranjera sufre también un cambio positivo –al menos tendencial-, en los campos civil y comercial, cuando la divisa de referencia experimenta un proceso de revaluación, toda vez que ese evento cambiario mejora su capacidad de endeudamiento –adquisición de créditos- y, en un campo más global, su posición comercial de cara a la celebración de contratos y transacciones, pues supone el acrecentamiento jurídico del valor de la prenda general de los acreedores (Código Civil art 2488).

23. El contribuyente al cual se dirige la norma demandada cuenta además con un patrimonio, constituido en parte por esos activos en moneda extranjera revaluada. Ahora bien, la Corte no encuentra ningún argumento que la lleve a negar –de forma absoluta- la *rentabilidad* o utilidad que regularmente se produce para el titular de un patrimonio, con activos de esa naturaleza. En la sentencia C-238 de 1997,³⁴ esta Corporación sostuvo que el legislador está autorizado para presumir la rentabilidad de la propiedad privada, representada en activos de diverso carácter fiscal. Debía resolver entonces si el sistema de renta presuntiva vulneraba la Constitución, en tanto obligaba a presumir de derecho –sin posibilidad de desvirtuarlo- que para calcular el impuesto sobre la renta, la renta líquida de un contribuyente no podía ser inferior a determinado porcentaje de su patrimonio (líquido o bruto) en el último día del ejercicio gravable anterior. La Corte declaró exequible el esquema de renta presuntiva, pues en virtud del principio de eficiencia y la función social de la propiedad privada (CP arts. 363 y 58), el legislador puede en principio presumir que un patrimonio conformado por activos es rentable; es decir, tiene la potencialidad de generar rentas. Dijo por tanto que si el sujeto pasivo del impuesto de renta tuvo en su patrimonio activos que fundadamente se pudieran considerar rentables, era razonable presumir la rentabilidad general del patrimonio. En este caso, el patrimonio del contribuyente no solo experimenta entonces una mejora desde la perspectiva contable, económica, civil y mercantil, como se indicó. Además, por integrar la propiedad privada de los contribuyentes -y en este proceso no se ha probado que las inversiones en estos activos correspondan a operaciones ordinarias de grupos vulnerables o de sujetos de especial protección constitucional-, conforme a la jurisprudencia constitucional, es entonces razonable que el legislador asuma que es rentable, y que su titular cuenta en virtud suya con capacidad económica para pagar el tributo.

24. Cuando el contribuyente tiene activos en moneda extranjera y obtiene una diferencia positiva en cambio, su valor en pesos colombianos se incrementa. No obstante, esa situación puede reversarse: la tasa de cambio puede fluctuar,

³⁴ Sentencia C-238 de 1997 (MP Vladimiro Naranjo Mesa. Unánime).

pues el peso colombiano está sujeto a procesos de devaluación y revaluación, mediados por intervalos heterogéneos. Por lo mismo, en un año gravable los activos en moneda extranjera pueden experimentar un incremento en su valor a luz de la moneda funcional (cuando el peso se devalúa en relación con la divisa de referencia), y más adelante sufrir una disminución de acuerdo con la misma unidad monetaria (originada en una revaluación de la moneda colombiana). Si conserva sus activos en moneda extranjera, y primero obtiene un ingreso pero con posterioridad la tasa de cambio presenta un proceso inverso, la situación que había registrado inicialmente puede desvanecerse. No obstante, eso no significa que no haya habido un incremento en el valor de los activos del patrimonio del obligado fiscal, o que entonces el incremento de la capacidad económica del contribuyente haya sido ficticio. Lo que demuestra es que era un cambio real en la situación económica del sujeto, la cual estaba expuesta a variaciones ulteriores como resultado de fenómenos cambiarios. Por lo demás, en ese caso el ordenamiento no introduce una regulación de una sola vía, en la cual el contribuyente solo tenga que soportar la carga fiscal de la diferencia positiva en cambio y sin ningún tipo de alivio tributario cuando el resultado del ajuste sea negativo. El derecho tributario también le permite a la persona computar el ajuste negativo como un gasto, y de acuerdo con la ley sustraer la diferencia así obtenida de la renta gravable, cuando el proceso cambiario observe una tendencia hacia la revaluación del peso colombiano en relación con la divisa de referencia en que se tengan los activos.³⁵

25. Desde luego, cuando se produce una diferencia positiva en cambio, es posible que no se traduzca en un incremento del poder adquisitivo *inmediato*; es decir, es factible que no sea el origen directo de mayor liquidez. En efecto, si bien el titular de los activos en moneda extranjera debe reexpresar las consecuencias del cambio en la moneda funcional, puede simultáneamente optar por no convertir o enajenar dichos activos para recibir en contraprestación efectivamente pesos colombianos. De ese modo, es imaginable la hipótesis teórica de un contribuyente que tenga sus activos predominantemente en moneda extranjera, y que por una diferencia positiva en cambio su carga fiscal aumente, sin que en contrapartida experimente un aumento efectivo de su liquidez en la moneda funcional. En su intervención, el ICDT parece sostener que en casos así la norma acusada puede precipitar la conversión o enajenación de activos en moneda extranjera, para obtener las finanzas necesarias a fin de cumplir con su carga fiscal. No obstante, precisamente esta posibilidad demuestra que el titular de los activos, si bien puede no experimentar un incremento en su liquidez (poder adquisitivo inmediato), sí aumenta su capacidad económica en el orden nacional pues, en la medida en que el nivel de precios no tenga un crecimiento generalizado y sostenido, la fortaleza de la moneda en la cual tiene sus activos le otorga el poder de adquirir más unidades de la moneda funcional, y estas –justamente por su incremento– mejoran su capacidad de adquirir bienes y servicios. Los

³⁵ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 10 de octubre de 2002. Radicado 76001-23-25-000-2000-0552-01 (12715). Decreto 2649 de 1993, artículo 69. DIAN, concepto 029006, del 12 de mayo de 2014.

principios de equidad y justicia no se vulneran entonces con la sola clasificación como ingreso fiscal de la diferencia positiva en cambio, pues esta le depara al sujeto pasivo un incremento objetivo en su poder adquisitivo dentro de la economía nacional, aun cuando pueda no ser inmediato y no se traduzca entonces instantáneamente en liquidez.

26. Si la diferencia positiva en cambio toma al titular de los activos en moneda extranjera en una situación de iliquidez, y lo conduce por ejemplo a la conversión o enajenación de algunos de sus activos ante la obligación tributaria, esa es una carga conforme al deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones públicas (CP art 95-9), que no desconoce entonces su capacidad económica. La norma demandada determina por tanto que hay un incremento en la renta por diferencia en cambio, en una realidad en la cual el valor en pesos de los activos del contribuyente se ha aumentado de forma correlativa. Esto indica que con la disposición demandada el legislador eleva la carga fiscal del obligado justamente en vista de que ha incrementado su capacidad contributiva en la economía nacional, pues la moneda extranjera por la diferencia positiva en cambio aumenta su poder adquisitivo en pesos colombianos, mientras otros factores –como la inflación- permanezcan constantes. E incluso si varía la inflación, la diferencia en cambio impide un debilitamiento ulterior de su capacidad. Por lo cual, los argumentos sobre los cuales se edifica la demanda no están llamados a prosperar. El artículo 17 de la Ley 49 de 1990 será entonces declarado exequible.

Conclusión y síntesis

27. El legislador no desconoce el derecho a no tributar sino conforme a la capacidad contributiva de cada persona, protegido por los principios constitucionales de equidad y justicia en la tributación (CP arts. 95-9 y 363), cuando considera como ingreso para efectos fiscales la diferencia positiva en la tasa de cambio, para quienes tienen activos en moneda extranjera y llevan contabilidad por causación. Esta conclusión se sustenta en las siguientes razones: (i) la Constitución no define qué debe entenderse por ingreso en el impuesto de renta, ni reglamenta cuáles ingresos determinan la renta gravable, por lo cual el legislador tiene un amplio margen de configuración al considerar qué es un ingreso fiscal; (ii) no obstante, el Congreso debe obrar, en la definición de los elementos de los tributos, dentro de los principios tributarios, entre los cuales están los de equidad y justicia que impiden gravar a un contribuyente al margen de su capacidad económica; (iii) sin embargo, en este caso la norma acusada no desconoce esos principios, toda vez que: a) la diferencia positiva en cambio representa un beneficio para el contribuyente porque, al incrementarse objetivamente el valor en pesos de sus activos en moneda extranjera, mejora su capacidad de endeudamiento y aumenta la prenda general de los acreedores; b) al formar parte de la propiedad privada, y en atención a su naturaleza, los activos en moneda sujeta a revaluación se pueden considerar rentables; c) el ordenamiento prevé que la diferencia

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

VII. DECISIÓN

En mérito de lo expuesto, la Corte Constitucional de la República de Colombia, administrando justicia en nombre del pueblo y por mandato de la Constitución,

RESUELVE

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

Notifíquese, comuníquese, cúmplase y archívese el expediente.

MARÍA VICTORIA CALLE CORREA
Presidenta

LUIS GUILLERMO GUERRERO PÉREZ
Magistrado
Con salvamento de voto

ALEJANDRO LINARES CANTILLO
Magistrado
Con salvamento de voto

GABRIEL EDUARDO MENDOZA MARTELO
Magistrado

GLORIA STELLA ORTIZ DELGADO
Magistrada
Con aclaración de voto

JORGE IVÁN PALACIO PALACIO
Magistrado

JORGE IGNACIO PRETELT CHALJUB
Magistrado
Con salvamento de voto

ALBERTO ROJAS RIOS
Magistrado

LUIS ERNESTO VARGAS SILVA
Magistrado

MARTHA VICTORIA SACHICA MENDEZ
Secretaria General