



**CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., veintiuno (21) de noviembre dos mil veinticuatro (2024)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	13001-23-33-000-2017-00657-01 (29157)
Demandante	INVERSIONES TERMOCANDELARIA S.A.
Demandado	DISTRITO DE CARTAGENA DE INDIAS
Temas	Impuesto de industria y comercio. Ingresos reconocidos por el método de participación patrimonial.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 30 de noviembre de 2022, proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión Nro. 001, que dispuso lo siguiente¹:

“PRIMERO: Declarar la nulidad de la Resolución No. AMC-RES 000070-2016 del 18 de enero de 2016, por la cual se expidió liquidación oficial de revisión e impuso sanción a cargo del contribuyente Inversiones Termocandelaria S.A., por encontrarse inexactitud en la declaración del impuesto de industria y comercio año gravable 2013 y de la Resolución No. AMC-RES 000619-2017 del 24 de febrero de 2017, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración, ambas expedidas por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena.

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración del impuesto de industria y comercio, año gravable 2013, presentada por Inversiones Termocandelaria S.A.S. en el Distrito de Cartagena.

TERCERO: Condenar en costas a la parte demandada.

CUARTO: Ejecutoriada la presente providencia, archívese el expediente.”

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 29 de abril de 2014 la sociedad Inversiones Termocandelaria S.A. presentó la declaración del impuesto de industria y comercio (en adelante, ICA) respecto del año 2013 en el Distrito de Cartagena².

Previo requerimiento especial, la Administración profirió la Resolución Nro. AMC-RES-000070 del 18 de enero de 2016, en la que modificó la declaración tributaria, en el sentido de reclasificar a ingresos gravados, los declarados por “deducciones, exenciones y actividades como no sujetas”, por considerar que se trataban de dividendos. Lo que conllevó a determinar un mayor impuesto a pagar e imponer sanción por inexactitud en la tarifa del 160%.

Contra la anterior decisión, el contribuyente interpuso recurso de reconsideración, el cual fue resuelto en la Resolución Nro. AMC-RES-000619 del 24 de febrero de

¹ Samai. Índice 2. Expediente digital. PDF sentencia.

² Samai. Índice 2. Expediente digital. Cuaderno 1. Página 96



2017, en el sentido de confirmar el acto liquidatorio.

ANTECEDENTES DEL PROCESO

Demanda

En ejercicio del medio de control de nulidad y restablecimiento del derecho, contemplado en el artículo 138 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo (Ley 1437 de 2011), la parte demandante formuló las siguientes pretensiones³:

- “ A. Que se declare la nulidad total de la Resolución Liquidación Oficial de Revisión No. AMC-RES 000070-2016 del 18 de enero de 2016 proferida por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena.*
- B. Que se declare la nulidad total de la Resolución No. AMC-RES 0000619-2017 del 24 de febrero de 2017, proferida por la Secretaría de Hacienda Distrital de Cartagena, por medio de la cual se resolvió el Recurso de Reconsideración interpuesto.*
- C. Que como consecuencia de lo anterior se restablezcan los derechos de TERMOCANDELARIA en los siguientes términos:*
 - 1. Que se declare que la Compañía presentó adecuadamente su declaración de ICA por el año gravable 2013 y que por tanto es improcedente el mayor impuesto como la mayor sobretasa bomberil liquidada.*
 - 2. Que se determine la firmeza de la declaración de ICA presentada por la Compañía por el año gravable 2013.*
 - 3. Que se declare que no hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud determinada por el Distrito de Cartagena en los actos administrativos demandados, en razón a que mi representada no ha incurrido en ninguno de los hechos sancionables determinados por la Ley.*
 - 4. Que no son de cargo de mi representada las costas en las que haya incurrido el Distrito de Cartagena con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*
 - 5. Que se disponga el archivo del expediente”.*

A los anteriores efectos, la demandante invocó como normas violadas los artículos 13, 29, 95, 363, 230 y 338 de la Constitución Política; 27, 647 y 648 del Estatuto Tributario; 32 y 33 de la Ley 14 de 1983; 3 de la Ley 1437 de 2011; y 98 del Acuerdo 041 de 2006 (Estatuto Tributario de Cartagena).

1. Ingresos reconocidos por el método de participación patrimonial

Puso de presente que, contrario a lo señalado por la Administración los ingresos cuestionados no corresponden a dividendos, sino al método de participación patrimonial. Explicó que el contribuyente realizó una inversión en su subordinada Termocandelaria S.C.A. E.S.P. y, en virtud de la misma, estimó unos ingresos determinados por el método de participación patrimonial, los cuales deben ser excluidos de la base gravable del ICA por tratarse de una estimación contable.

Precisó que la participación patrimonial no constituye un ingreso en sí mismo, dado que se origina en la aplicación de la técnica contable relacionada con la valuación de las inversiones en sociedades subordinadas, todo lo cual daba cuenta la certificación emitida por el revisor fiscal.

³ Samai. Índice 2. Expediente digital. Cuaderno 2. Página 123 del PDF. (Reforma demanda)



A partir de las Circulares Nros. 100-000006 y 011 de 2005, de la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Valores, respectivamente, explicó que el método de participación patrimonial permite valorar las inversiones de capital con carácter permanente en sociedades vinculadas, y al mismo tiempo posibilita a la entidad controlante efectuar una medición de los resultados que tales inversiones producen. Y, que los ingresos o gastos derivados de la aplicación del método de participación patrimonial deben tratarse fiscalmente de acuerdo con las normas aplicables en la materia.

Manifestó que, en el caso del ICA, para determinar si un ingreso está gravado se debe atender a lo dispuesto en el artículo 27 del Estatuto Tributario, según el cual, este se realiza cuando se recibe efectivamente en forma de pago (dinero o en especie). Excepto para el caso de dividendos o participaciones por utilidades de inversión, pues ahí solo se entienden realizados los ingresos cuando le han sido abonados en cuenta con calidad de exigible.

Así las cosas, como el método de participación es un registro contable que obliga a reconocer en la contabilidad los aumentos o disminuciones de las inversiones en empresas controladas, bien como ingreso o como gasto, dicho registro de ninguna manera tiene incidencia en la base gravable del ICA porque no representa una *“realización fiscal del ingreso”*, pues éste solo debe entenderse realizado hasta el momento en que la empresa subsidiaria abona efectivamente los dividendos o participaciones.

Advirtió que la Administración insiste en que los ingresos cuestionados corresponden a dividendos, sin aportar soporte alguno que demuestre su afirmación, pasando por alto que la sociedad ha explicado que fueron producto del método de participación patrimonial, todo lo cual da cuenta la certificación del revisor fiscal, que constituye prueba contable en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario.

Y, solicitó acoger los precedentes del Consejo de Estado que han concluido que los ingresos provenientes del método de participación no forman parte de la base gravable del ICA⁴.

2. Sanción por inexactitud

Dijo que la sanción por inexactitud era improcedente toda vez que no se configuran ninguno de los supuestos del artículo 647 del Estatuto Tributario. Que, en gracia de discusión, se debía dar aplicación al principio de favorabilidad.

3. Condena en costas

En la reforma de la demanda, solicitó que se condene en costas al Distrito, por los gastos incurridos para asumir su defensa, para lo cual aportó documento de propuesta de servicios profesionales de una firma de abogados.

Oposición de la demanda

La demandada se opuso a las pretensiones de la actora por lo que pasa a

⁴ Citó las sentencias del 5 de noviembre de 2009, exp.16864, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; y del 29 de septiembre de 2011, exp. 18287, C.P. Carmen Teresa Ortiz. También mencionó el Concepto 0964 del 3 de diciembre de 2002 de la Secretaría de Hacienda Distrital de Bogotá.



exponerse⁵:

Puso de presente que los actos demandados gozaban de presunción de legalidad mientras no sean declarados nulos y se expidieron conforme con la normatividad vigente.

Manifestó que en la investigación tributaria se advirtieron inconsistencias en la liquidación privada en el renglón “deducciones, exenciones y actividades no sujetas”, en tanto esos rubros no fueron soportados por el contribuyente. De manera que el proceso de fiscalización estaba ajustado a derecho, comoquiera que se adelantó conforme a las facultades de la Administración.

En la contestación de la reforma de la demanda, se opuso a la condena en costas, por considerar que los honorarios estipulados entre abogado y cliente no constituyen costas del proceso ni agencias en derecho⁶. Agregó que, el contrato de servicios profesionales de abogado no demuestra el pago efectivo de los honorarios.

Sentencia apelada

El Tribunal declaró la nulidad de los actos acusados y condenó en costas a la parte demandada, por lo siguiente⁷:

Expuso que, el precedente del Consejo de Estado⁸ ha señalado que “no es posible considerar las utilidades reconocidas contablemente por el método de participación patrimonial como ingresos realizados fiscalmente y, en consecuencia, sujetos al impuesto de industria y comercio”.

Relacionó las pruebas allegadas al proceso, y destacó que el certificado de revisor fiscal aportado con la demanda, informa los ingresos generados por el método de participación patrimonial en el año gravable 2013 y los registros contables realizados por dicho concepto, y que el mismo, se respalda en el libro mayor y balance de esa vigencia, y en el certificado de la inversión realizada en la subordinada, por lo que cumple con los requisitos exigidos en el artículo 777 del Estatuto Tributario para constituir prueba contable.

Que así, se pudo comprobar que la demandante al ser dueña del 99% del capital de su subordinada Termocandelaria SCA ESP, estaba obligada a contabilizar esa inversión por el método de participación patrimonial, y por tanto, las utilidades reconocidas bajo ese registro no tenían incidencia en materia tributaria.

A partir de lo anterior, consideró que la actora acreditó que la suma registrada en la declaración del ICA del 2013 como “deducciones, exenciones y actividades no sujetas”, correspondió a ingresos estimados vía método de participación patrimonial. En consecuencia, declaró la nulidad de los actos demandados y, a título de restablecimiento del derecho, la firmeza de la liquidación privada de ICA año 2013.

Ordenó condenar en costas a la demandada, por ser la parte vencida en el proceso.

⁵ Samai. Índice 2. Expediente digital. Cuaderno 2. Páginas 86 y 207 del PDF.

⁶ Al respecto, citó la sentencia del Consejo de Estado, Sala Plena, del 6 de agosto de 2019, C.P. Rocío Araujo Oñate. No precisó el número de expediente o radicado.

⁷ Samai. Índice 2. Expediente digital. PDF sentencia.

⁸ Citó la Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp. 05001-23-33-000-2018-00366-01, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Recurso de apelación

La demandada apeló la decisión de primera instancia en los siguientes términos⁹:

Señaló que, en el proceso de fiscalización, la sociedad no sustentó en debida forma la inconsistencia determinada en la declaración tributaria, por la exclusión de la base gravable de los ingresos correspondientes a dividendos. Esto, por cuanto los documentos aportados en sede administrativa fueron insuficientes para probar los ingresos registrados como *“deducciones, exenciones y actividades no sujetas”*.

Dijo que, según la sociedad, estos ingresos corresponden al método de participación patrimonial, cuya exclusión fue soportada únicamente en conceptos jurídicos y en la declaración de renta del año 2013 *“y no aportó pruebas de contabilidad o soportes contables de tipo legal para poder verificar o constatar los respectivos registros que tienen que ver con los ingresos”*.

Advirtió que, el certificado del revisor fiscal allegado en sede administrativa fue insuficiente para aceptar que la suma rechazada se trataba de ingresos estimados por el método de participación patrimonial, y por ende, debe declararse la legalidad de la actuación demandada *“pues dentro del procedimiento administrativo no se logró demostrar el método de participación patrimonial por la inversión que posee la sociedad”*.

En consecuencia, *“solicito se REVOQUE la sentencia de primera instancia (...) y en su lugar se denieguen las pretensiones de la demanda absolviendo a mi representada de toda condena”*.

Oposición al recurso

La demandante¹⁰ reiteró lo expuesto en la demanda, y cuestionó que, en la apelación la Administración no presentó reparos puntuales frente a la decisión del Tribunal, sino argumentos que carecen de fundamento fáctico y jurídico.

Ministerio Público

El agente del Ministerio Público¹¹ solicitó confirmar la sentencia de primera instancia, en la medida que el certificado del revisor fiscal aportado con la demanda dio cuenta que la suma incluida en la declaración del ICA como *“exenciones, deducciones y actividades no sujetas”* corresponden a ingresos estimados por vía de participación patrimonial. Y por esa razón, no procede la sanción por inexactitud.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir el recurso de apelación interpuesto por la demandada contra la sentencia de primera instancia que declaró la nulidad de los actos acusados por medio de los cuales se determinó el ICA a cargo de la actora por el año gravable 2013.

1. Cuestión previa

Previo a analizar el asunto de fondo, la Sala advierte que la demandante se opuso al recurso de apelación, argumentando que la demandada no presentó

⁹ Samai. Índice 2. Expediente digital. PDF apelación.

¹⁰ Samai. Índice 13.

¹¹ Samai. Índice 14.



cuestionamientos contra la decisión del Tribunal, sino únicamente argumentos que carecen de fundamento fáctico y jurídico.

La Sala considera que, contrario a lo que se sostiene en la oposición del recurso, la apelación cumple con la carga argumentativa, en la medida que presenta reparos concretos contra la sentencia de primera instancia. En particular, el apelante cuestionó los razonamientos centrales de la providencia, cuando manifiesta que son improcedentes las “*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*” declaradas, por tratarse de dividendos, dado que, en sede administrativa, la actora no probó que correspondan a ingresos por el método de participación patrimonial. Y, además, solicitó que se le absuelva de toda condena -en este caso la impuesta por el Tribunal fue la condena en costas-, en caso de que se nieguen las pretensiones de la demanda.

Debe tenerse en cuenta que la normas que establecen el alcance de la apelación y la competencia del juez de segunda instancia (artículos 320 y 328 del Código General del Proceso), lo que exigen es que el recurso presente un reparo concreto que sea consonante con la litis y la sentencia de primera instancia, sin que se requiera un pronunciamiento frente a cada uno de los argumentos del Tribunal, sino un debate que controvierta los ejes y la motivación central de la decisión de primera instancia. Presupuestos que, como fue precisado, se cumplen en el caso analizado.

Ahora, en cuanto a si los argumentos del recurso carecen de fundamento fáctico y jurídico, es un aspecto que corresponde al análisis del fallador de segunda instancia, el cual se realizará a continuación.

En consecuencia, procede la Sala a resolver la apelación interpuesta por la parte demandada.

2. Problema jurídico

En los términos del recurso de apelación, corresponde a la Sala determinar la procedencia de las “*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*” declaradas, para lo cual se debe establecer si corresponden a ingresos reconocidos por el método de participación patrimonial, como lo sostiene la actora, o se tratan de dividendos, según lo determinado por la Administración. Una vez definido el concepto de estos ingresos se analizará si los mismos conforman o no la base gravable del ICA.

A partir de lo anterior, se determinará si hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, así como la condena en costas.

3. Procedencia de las “*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*” declaradas

El Tribunal le dio la razón al actor y declaró la nulidad de los actos acusados, por considerar que proceden las “*deducciones, exenciones y actividades no sujetas*” declaradas, dado que el certificado de revisor fiscal, aportado con la demanda, acredita que corresponden a ingresos reconocidos por el método de participación patrimonial, los cuales no tienen incidencia en materia tributaria.

Decisión que fue apelada por la demandada, bajo el argumento de que los ingresos cuestionados se tratan de dividendos gravados con ICA, en tanto en sede administrativa, el contribuyente no probó que fueran los obtenidos por el método de participación patrimonial.



Para resolver, se precisa que, en virtud del principio general de la carga de la prueba de que trata el artículo 167 del Código General del Proceso¹², corresponde al contribuyente demostrar los factores que aminoran la base gravable de los tributos (v.g. costos, gastos, rentas exentas, exclusiones), pues es quien los invoca a su favor. En contraste, la adición de ingresos o la existencia de operaciones sometidas a tributación, con los que se busque alterar el aspecto positivo de la base gravable (v.g. adición de ingresos), deben ser acreditados por la Administración quien, en ese caso, se constituye como el sujeto que invoca a su favor la pretendida modificación.

En el caso concreto, se advierte que el contribuyente, para soportar la exclusión de ICA discutida, aportó las siguientes pruebas:

i) **En sede administrativa:** certificado de revisor fiscal de la sociedad, según el cual, conforme con los registros contables auxiliares a 31 de diciembre de 2013, los ingresos generados por la compañía correspondientes al método de participación corresponden al valor de \$11.095.340.697 (fl. 106 Cp1).

ii) **En sede judicial,** anexó a la demanda:

- Certificado de revisor fiscal de la actora, en el que se informa que:

“1. He revisado los libros de contabilidad de la Compañía por el año 2013 y sus correspondientes soportes.

2. La Compañía llevó sus libros de contabilidad de conformidad con las normas y principios contables colombianos aplicables al 31 de diciembre de 2013.

3. Teniendo en cuenta lo mencionado en el numeral anterior y de acuerdo a lo dispuesto en el decreto 2649 de 1993 y la ley 222 de 1995, el “método de participación patrimonial” es el procedimiento contable por el cual una persona jurídica o sucursal de sociedad extranjera registra su inversión ordinaria en otra, constituida en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación. Las contrapartidas de este ajuste en los estados financieros de la matriz o controlante deben registrarse en el estado de resultados y/o en la Cuenta 3225 Superávit Método de Participación.

4. Los ingresos por el método de la participación reconocidos en la contabilidad de Inversiones Termocandelaria S.A. por \$11.095.340.697, fueron calculados sobre los resultados netos reportados por la subordinada Termocandelaria S.C.A. E.S.P. al 31 de diciembre de 2013 aplicando el % de participación accionaria que Inversiones Termocandelaria S.A. tenía a ese corte.

Concepto	Valor
Utilidad neta del ejercicio de la subordinada	\$11.249.357.666
% participación accionaria de Inversiones sobre la subordinada	98.631%
Ingreso por el método de la participación	\$11.095.340.697

5. De acuerdo con los libros de contabilidad al 31 de diciembre de 2013, la Compañía tiene registrada la suma de \$11.095.340.697 en la cuenta contable 415008 – Ingresos método de participación- tal como consta en el folio No. 214 del libro mayor de la compañía, en la cual se anexa a la certificación.

6. Inversiones Termocandelaria S.C.A. E.S.P. presentó la declaración del Impuesto de Industria y Comercio en el Distrito de Cartagena por el año gravable 2013 (...). En esta declaración, la Compañía presentó el ingreso por método de participación por \$11.095.340.697 como deducciones exenciones y actividades no sujetas, debido que el ingreso únicamente se realiza en materia fiscal en cabeza del accionista cuando los dividendos son abonados en cuenta en calidad de exigibles, en virtud del numeral 1 del artículo 27 del E.T. Se adjunta declaración del Impuesto de Industria y Comercio

¹² Sentencia del 31 de mayo de 2018, exp. 20813, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez. En el mismo sentido, ver sentencias del 23 de septiembre de 2021, exp. 24967, M.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; y del 19 de agosto de 2021, exp. 24952, M.P. Milton Chaves García, entre otras.



del año gravable 2013 junto con sus anexos, donde consta lo expuesto.” (fls. 94 a 95 Cp1).

- El Libro Mayor a diciembre de 2013 del contribuyente, que registra en la cuenta “41508001 Ingresos método de participación” un saldo final de \$11.095.340.697. (fl. 97 Cp1).
- Certificado de revisor fiscal de la sociedad Termocandelaria S.C.A. E.S.P. (subordinada) que informa que, de acuerdo con el Libro de Registro de Accionistas a 31 de diciembre de 2013, la empresa Inversiones Termocandelaria S.A. (contribuyente) tiene el 98.6308% de participación.

Del anterior recuento probatorio, se encuentra que, en la vía gubernativa el contribuyente había aportado un certificado de revisor fiscal sin anexos. Pero, luego con la demanda, mejoró la prueba con otro certificado de revisor fiscal respaldado en documentos contables (libro mayor y certificado revisor fiscal de subordinada).

Para el apelante, el actor debió soportar la exclusión en sede administrativa, no obstante, la Sala precisa que la demanda es una de las oportunidades procesales que otorga la ley para presentar pruebas. En efecto, los numerales 5 del artículo 162¹³ y 2 del artículo 166¹⁴ del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, facultan a la demandante para presentar nuevas pruebas o mejorar las recaudadas en la vía gubernativa “en virtud del principio de libertad probatoria y de la carga de la prueba”¹⁵. Por su parte, conforme con el numeral 4 del artículo 175¹⁶ ibidem, en la contestación de la demanda, la acusada tiene la posibilidad de aportar pruebas o controvertir las allegadas por la actora.

De ahí que, como lo consideró el Tribunal, en este caso procede la valoración del certificado de revisor fiscal aportado en sede judicial por la actora.

Al respecto, es preciso señalar que el artículo 777 del Estatuto Tributario reconoce que las certificaciones de los contadores públicos o revisores fiscales serán suficientes para presentar ante la Administración pruebas contables, sin perjuicio de la facultad que tiene el ente fiscal de hacer las comprobaciones pertinentes. En ese sentido, las certificaciones expedidas por revisores fiscales son una prueba independiente que, por sí mismas, permiten demostrar la veracidad y exactitud de los registros contables de un contribuyente, así como su realidad económica.

No obstante, la idoneidad de esa clase de certificaciones depende **de su grado de detalle y de la calidad de los comprobantes que los acompañen**. Así, la calidad de “prueba suficiente” que le otorga la normativa tributaria no puede limitarse a simples afirmaciones sobre las operaciones de orden interno y externo carentes de respaldo documental¹⁷

¹³ CPACA. “Artículo 162. CONTENIDO DE LA DEMANDA. Toda demanda deberá dirigirse a quien sea competente y contendrá: (...) 5. La petición de las pruebas que el demandante pretende hacer valer. En todo caso, este deberá aportar todas las documentales que se encuentren en su poder”.

¹⁴ CPACA. “Artículo 166. ANEXOS DE LA DEMANDA. A la demanda deberá acompañarse: (...) 2. Los documentos y pruebas anticipadas que se pretenda hacer valer y que se encuentren en poder del demandante, así como los dictámenes periciales necesarios para probar su derecho”.

¹⁵ Sentencia del 26 de noviembre de 2020, exp. 23668, C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ CPACA. “Artículo 175. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA. (...) 4. La relación de las pruebas que se acompañen y la petición de aquellas cuya práctica se solicite. En todo caso, el demandado deberá aportar con la contestación de la demanda todas las pruebas que tenga en su poder y que pretenda hacer valer en el proceso”.

¹⁷ Entre otras, ver las sentencias del 16 de noviembre de 2017, exp.20529, C.P. Julio Roberto Piza Rodríguez; del 14 de marzo de 2019, exp. 22241, C.P. Milton Chaves García; y del 4 de noviembre de 2021, exp.24375, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.



Así, en este caso se observa que la certificación aportada por la actora se ajusta al rigor exigido por la jurisprudencia para que tenga validez y mérito probatorio, en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario, toda vez que, en relación con los ingresos reconocidos por el método de participación patrimonial, precisa los asientos contables, el tratamiento tributario, la forma en que fueron calculados, y los soportes de donde extrae dicha información, los cuales corresponden a un libro de contabilidad de la sociedad y un certificado de participación accionaria de su subordinada, documentos contables que también fueron anexados al expediente.

Estos soportes, en conjunto, demuestran que las “deducciones, exenciones y actividades no sujetas” declaradas, corresponden a los ingresos registrados contablemente por el método de participación patrimonial, respecto de la inversión que tiene el contribuyente en la subordinada Termocandelaria S.C.A. E.S.P. en atención al porcentaje de participación del 98.6308%.

Pruebas que no fueron controvertidas o desvirtuadas por la demandada en la contestación, pese a tener dicha oportunidad legal. Así mismo, se advierte que en el procedimiento administrativo y judicial, el Distrito omitió soportar su afirmación de que los rubros cuestionados correspondían a ingresos gravados por dividendos.

En consecuencia, la Sala encuentra acreditado que las “deducciones, exenciones y actividades no sujetas” declaradas, corresponden a los ingresos reconocidos contablemente por el método de participación patrimonial. Al respecto, se pone de presente que esta Sección ha fijado su postura en cuanto a los ingresos por participación patrimonial y su exclusión de la base gravable del ICA, en los siguientes términos¹⁸:

“Sobre los ingresos por utilidades reconocidas vía método de participación patrimonial, la Sala ha sido enfática en señalar que se trata de un método esencialmente contable que no tiene impacto en materia fiscal y que, de conformidad con la Circular Conjunta 009 de 1996 de la Superintendencia de Sociedades y de la Superintendencia de Valores (hoy Financiera), es obligación de las personas jurídicas o sucursales de sociedad extranjera a “registrar su inversión ordinaria en otra, que se constituirá en su subordinada o controlada, inicialmente al costo ajustado por inflación, para posteriormente aumentar o disminuir su valor de acuerdo con los cambios en el patrimonio de la subordinada subsecuentes a su adquisición, en lo que le corresponda según su porcentaje de participación”¹⁹.

De manera coherente con lo expuesto, la jurisprudencia de esta Sala ha precisado que “el registro de las inversiones en subordinadas por dicho método de contabilización no tiene incidencia tributaria y por sustracción de materia, no resulta aplicable el decreto 2336 de 1995, que reglamenta expresamente el citado artículo 272. Por consiguiente, los dividendos y participaciones recibidos se someten a las normas generales que regulan la materia” que, en este caso, son las disposiciones que regulan el impuesto de industria y comercio.

Así las cosas, no es posible considerar las utilidades reconocidas contablemente por el método de participación patrimonial como ingresos realizados fiscalmente y, en consecuencia, sujetos al impuesto de industria y comercio, pues, para ese momento, aún no existe una verdadera realización de los mismos para efectos fiscales. En otras palabras, aunque los dividendos se reconozcan contablemente, tal registro no tiene incidencia fiscal, pues realmente aún no han sido decretados, situación ésta que sí podría configurar el hecho generador del impuesto dependiendo de la situación particular de cada contribuyente, en concreto, del giro ordinario de sus negocios.”

¹⁸ Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia del 4 de noviembre de 2021, exp.24375, C.P. Myriam Stella Gutiérrez Argüello.

¹⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2009-00071-01(18287). Sentencia del 29 de septiembre de 2011. CP: Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.



De conformidad con el anterior precedente, los ingresos por participación patrimonial no integran la base gravable del impuesto de industria y comercio, ante la falta de realización fiscal de los mismos.

En ese orden, tal como lo determinó el Tribunal en la sentencia apelada, resulta improcedente el rechazo de la suma reportada por la sociedad en su declaración de ICA como deducciones, exenciones y actividades no sujetas, en los términos pretendidos por la Administración.

Por lo expuesto, tampoco hay lugar a la imposición de la sanción por inexactitud, por ausencia del hecho sancionable.

En consecuencia, debe declararse la nulidad de los actos acusados, como lo dispuso la sentencia de primera instancia.

4. **Condena en costas**

En cuanto a la condena en costas impuesta en primera instancia a la demandada, se advierte que el apelante se limitó a solicitar su absolución en la medida que fueran denegadas las súplicas de la demanda, como ese supuesto no ocurrió, se mantiene la decisión Tribunal en este aspecto.

Frente a la condena en costas en segunda instancia, se advierte que desde la reforma de la demanda el actor aportó la propuesta de servicios profesionales de una firma de abogados, la cual tiene por objeto *“indicar los términos en que prestaríamos nuestros servicios profesionales para la elaboración e interposición de la Demanda de Nulidad y Restablecimiento del Derecho ante el Tribunal Contencioso Administrativo de Bolívar contra los actos administrativos que modificaron el ICA por el año gravable 2013. Esta parte de nuestra propuesta incluye los términos en que atenderíamos la segunda instancia de este proceso ante el Consejo de Estado (...)*”(fl 160 y ss Cp2); prueba que como lo señaló esta Sección en la sentencia del 11 de julio de 2024, exp. 27374, C.P. Milton Chaves García, satisface la comprobación de expensas incurridas por honorarios de abogado.

Por lo que, conforme con lo previsto en los artículos 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y 365 numeral 8 del Código General del Proceso, procede condenar en costas en esta instancia a la parte demandada y se determinarán las agencias en derecho en el equivalente a un salario mínimo, mensual, legal y vigente al momento de la ejecutoria de la presente providencia, acorde con los parámetros fijados en el Acuerdo PSAA16- 10554, del 5 de agosto de 2016, del Consejo Superior de la Judicatura⁴⁰. Líquidense por la secretaría del Tribunal.

5. **Decisión**

Por lo expuesto se impone a esta Sala confirmar la decisión de primera instancia.

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

FALLA

1. **Confirmar** la sentencia de primera instancia proferida por el Tribunal Administrativo de Bolívar, Sala de Decisión Nro. 001, del 30 de noviembre de 2022.



2. **Condenar** en costas a la parte demandada en segunda instancia, determinando las agencias en derecho de acuerdo con lo señalado en la parte motiva de esta sentencia y según lo dispuesto por el Acuerdo PSAA16-10554, del 5 de agosto de 2016.

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

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

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MILTON CHAVES GARCÍA

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Aclara parcialmente el voto

Señor ciudadano este documento fue firmado electrónicamente. Para comprobar su validez e integridad lo puede hacer a través de la siguiente dirección electrónica: <https://samai.consejodeestado.gov.co/Vistas/documentos/validador>