



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

CONSEJERA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D. C., cuatro (4) de noviembre de dos mil veintiuno (2021)

Referencia Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación 05001-23-33-000-2018-00366-01 (24375)
Demandante GASES INDUSTRIALES DE COLOMBIA S.A. CRYOGAS
Demandado MUNICIPIO DE MEDELLÍN

Temas Impuesto de industria y comercio año 2014. Diferencia en cambio y utilidad por método de participación patrimonial. Eficacia probatoria del certificado de revisor fiscal.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por Gases Industriales de Colombia S.A. (en adelante “Cryogas”) contra la Sentencia del 11 de diciembre de 2018, proferida por la Sala Cuarta de Oralidad del Tribunal Administrativo de Antioquia, que decidió:

«PRIMERO. SE DENIEGAN las pretensiones de la demanda, atendiendo a la argumentación vertida previamente.

SEGUNDO. Se condena en costas a la parte demandante, de conformidad con los parámetros definidos en la parte motiva de la presente decisión.

TERCERO. Una vez ejecutoriada esta providencia, archívese el expediente (...)»¹.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 23 de abril de 2015, Cryogas presentó su declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2014 en el Municipio de Medellín.

El 12 de octubre de 2017, previa expedición del Requerimiento Especial Nro. 70573 del 20 de diciembre de 2016, la Secretaría de Hacienda de ese municipio notificó a la actora la Resolución 19743 del 2 de octubre de 2017², que contiene la liquidación oficial de revisión respecto de la declaración del impuesto de industria y comercio del año 2014.

En dicho acto administrativo, la entidad demandada rechazó deducciones por valor de \$15.204.901.863, que corresponden a \$1.314.293.704 por concepto de ingresos financieros por diferencia en cambio, y \$13.890.608.159 por utilidades reconocidas vía método de participación. En consecuencia, liquidó un mayor impuesto a cargo por valor de \$174.856.370 e impuso la sanción por inexactitud

¹ Fl. 190 vto. del cuaderno principal 2.

² Fl.33 a 37 del cuaderno principal 2.



por \$104.913.822, de conformidad con el artículo 197 del Acuerdo 064 de 2012 proferido por el Concejo Municipal de Medellín.

La sociedad demandante no presentó recurso de reconsideración y acudió directamente ante la jurisdicción contencioso administrativa.

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN JUDICIAL

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), formuló las siguientes pretensiones:

«1.1. Que se declare nulo en su totalidad el siguiente acto administrativo por medio del cual el Municipio de Medellín, determinó el pago del Impuesto de Industria y Comercio a cargo de CRYOGAS correspondiente al año gravable 2014:

- *Resolución 19743 de octubre 2 de 2017 “por medio de la cual se practica una Liquidación Oficial de Revisión”.*

1.2. En virtud de la declaratoria de nulidad del acto administrativo anteriormente mencionados (sic), a título de restablecimiento del derecho a favor de CRYOGAS, solicito señor Magistrado declarar lo siguiente:

- a.) Que el renglón “Total deducciones anuales por todo concepto para Medellín” en el que CRYOGAS incluyó un valor de COP. 15.704.150.000 es correcto.*
- b.) Que el impuesto anual de industria y comercio determinado por CRYOGAS en la declaración privada 472621 del 23 de abril de 2015 es correcto.*
- c.) Que no hay lugar a la determinación de un mayor valor por impuesto de Industria y Comercio del período gravable 2014, ni a la imposición de la sanción por inexactitud por valor de \$104.913.822.*
- d.) Que el Municipio de Medellín debe abstenerse de realizar cualquier actuación tendiente a cobrar a CRYOGAS el Impuesto de Industria y Comercio por el año 2014 y la sanción por inexactitud determinados en la Resolución 19743 de octubre 2 de 2017.*
- e.) Que no son de cargo de mi representada las costas en que haya incurrido el Municipio de Medellín con relación a la actuación administrativa, ni las de este proceso.*

Igualmente solicito al Señor Magistrado se sirva condenar por las costas del proceso y agencias en derecho al Municipio de Medellín, según lo disponga la sentencia.

Para los anteriores efectos, invocó como normas violadas los artículos 29 de la Constitución Política; 772, 774 y 777 del Estatuto Tributario; 32 y 35 de la Ley 14 de 1983; 24, 137 de la Ley 1437 de 2011; 25, 35 y 194 del Acuerdo 064 de 2012 proferido por el Concejo Municipal de Medellín.

Como concepto de la violación expuso, en síntesis, lo siguiente³:

³ Fl.8 a 20 del cuaderno principal 2.



1. Las operaciones provenientes de utilidad devengada en empresas asociadas y operaciones en moneda extranjera no están gravadas con ICA.

De conformidad con los artículos 24 y 35 del Acuerdo Nro. 64 de 2012, los ingresos registrados contablemente por la actora provenientes de la utilidad reconocida bajo el método de participación en empresas asociadas y operaciones en moneda extranjera no están gravados con ICA porque no fueron obtenidos en ejercicio de actividades industriales, comerciales y de servicios y porque corresponden a deducciones permitidas por el Estatuto Tributario de Medellín.

Las inversiones que tenía la demandante en sus compañías subordinadas, frente a las cuales tenía el control y el poder de disponer el período en el que debían transferirle las utilidades, se contabilizaron siguiendo los lineamientos previstos para el registro de los ingresos provenientes del método de participación patrimonial (artículos 61 del Decreto 2649 de 1993 y 35 de la Ley 222 de 1995). De hecho, la DIAN, la Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia Financiera han reconocido que el método de participación patrimonial es uno de los sistemas mediante los cuales pueden registrarse los ingresos provenientes de las inversiones que obtienen los contribuyentes de su participación en sociedades subordinadas.

El método de participación patrimonial exige que la demandante reconozca en sus resultados la parte de utilidades o pérdidas de sus subordinadas en el mismo año en el que son causadas por el ente subordinado. Para estos efectos, debe contabilizar por contrapartida un mayor o menor valor de la inversión. En ese sentido, cuando en un año posterior la subordinada decreta dividendos, éstos no son contabilizados por la matriz como un ingreso, sino como un menor valor del monto de la inversión.

Manifiesta la demandante que la Secretaría de Hacienda de Bogotá, en el Concepto Nro. 1208 de 2011, concluyó que los ingresos registrados contablemente por el método de participación no se encuentran gravados con ICA, en la medida en que no corresponden a ingresos obtenidos en desarrollo de actividades industriales, comerciales o de servicios. De igual forma, en las sentencias del 29 de septiembre de 2011 (exp. 18287) y del 5 de noviembre de 2009 (exp. 16864), el Consejo de Estado señaló que el método de participación patrimonial es un método esencialmente contable que no tiene incidencia en materia fiscal, de manera que los ingresos o gastos derivados de su aplicación se someten a las normas tributarias que regulan la materia, que en este caso son las que regulan el ICA y, por consiguiente, se deben excluir de la base de la declaración que presentó la actora en el Municipio de Medellín.

En el caso concreto de la actora, se aportaron tres certificaciones en las que consta la participación que tenía la demandante en las sociedades subordinadas y por las que debió realizar el registro contable derivado del método de participación. Del mismo modo, se aportó certificado del revisor fiscal en donde se indica que en el año 2014 la actora registró ingresos derivados de la contabilización del método de participación en las cuentas 42180500, 42180500, 42181000. Con base en lo expuesto, la deducción por valor de \$13.890.608.159



corresponde a la utilidad registrada en la contabilidad por método de participación obtenida durante el año 2014, la cual no representa un ingreso fiscal y no se encuentra gravado con ICA.

Respecto de las transacciones en moneda extranjera por valor de \$1.314.293.704, lo primero es señalar que la diferencia en cambio consiste en el ajuste de carácter contable, que surge como consecuencia de la oscilación a que está sometida una moneda frente a una divisa, bien sea por revaluación o devaluación. Para el año 2014, en el caso de que se adquiera el pasivo o el activo en moneda extranjera, éste se debe contabilizar por su valor en pesos, porque así lo exigen los principios de contabilidad. Cuando se realiza el cierre contable, ese valor en moneda extranjera se debe presentar en moneda nacional a la tasa de cambio vigente para el último día del período en el cual se hace el cierre. Como resultado de esa conversión, puede resultar un mayor valor o un menor valor en comparación con lo que muestra la contabilidad.

El artículo 35 del Acuerdo Nro. 64 de 2012 dispone que los ingresos obtenidos por diferencia en cambio son deducibles y, por ende, se pueden descontar de la base gravable del impuesto. En consecuencia, la actora puede descontar en su declaración del ICA los ingresos generados en el año 2014 por transacciones en moneda extranjera. Aunado a lo anterior, mediante sentencia del 1 de septiembre de 2011 (exp. 17558), el Consejo de Estado concluyó que la diferencia en cambio no se encuentra gravada con ICA, comoquiera que no proviene del desarrollo de actividades industriales, comerciales y de servicios. De manera que en aquellos casos en los que de los activos expresados en moneda extranjera resulte un ingreso por diferencia en cambio a favor de la actora, este ingreso no forma parte de la base gravable del ICA. Además, el numeral 4 del artículo 35 del Acuerdo Nro. 064 de 2012 excluye de la base gravable del impuesto los ingresos provenientes de exportaciones de bienes o servicios y su correspondiente diferencia en cambio.

Los ingresos obtenidos por diferencia en cambio se prueban a partir de la copia de la oferta comercial de leasing internacional que presentó la sociedad Indura S.A. (sociedad chilena) a la demandante y, en específico, en el anexo 3 de la oferta en el que puede constatarse que el pago del canon del leasing se pactó en dólares de los Estados Unidos y esta circunstancia es la que origina un ingreso por diferencia en cambio. También, se acredita con la factura en dólares del contrato de leasing emitida por Indura S.A. correspondiente al año 2014 y con la copia de las constancias de pago de la factura de los pagos que llevó a cabo la actora en dólares de los Estados Unidos con los correspondientes formularios presentados ante el Banco de la República.

2. Las pruebas contables allegadas con las respuestas al requerimiento de información y al requerimiento especial son procedentes.

Además de los argumentos previamente expuestos, la liquidación oficial acusada vulnera el artículo 29 de la Constitución Política porque no se valoró en debida forma las pruebas allegadas con la respuesta al requerimiento de información y al requerimiento especial y, en adición, los funcionarios incurrieron en desviación de poder al expedirla.

Teniendo en consideración las normas que regulan todo lo relacionado con la



contabilidad como prueba dentro del procedimiento tributario (artículos 772 a 777 del Estatuto Tributario) no cabe duda que la contabilidad corresponde a un medio de prueba especial que se presume auténtico en todas sus partes mientras no haya sido desvirtuado por otras pruebas. El Consejo de Estado se ha pronunciado sobre la contabilidad como prueba idónea que permite probar los hechos contenidos en una declaración de impuestos (sentencias del 3 de abril de 1987, del 13 de septiembre de 2017 (exp. 20632) y del 16 de noviembre de 2016 (exp. 20407).

Contrario a lo que sostuvo la Secretaría de Hacienda de Medellín, en cuanto a que la actora no había probado mediante pruebas conducentes, pertinentes y necesarias la deducción por transacciones en moneda extranjera, es necesario advertir que tanto la contabilidad de la actora como los certificados de su revisor fiscal son medios de prueba conducentes, pertinentes y necesarios para probar tal deducción. Lo anterior, porque como certifica el revisor fiscal, la contabilidad de la actora fue llevada en debida forma (hecho que no ha sido cuestionado por la Secretaría de Hacienda) y ésta refleja un sistema de control y registro de los gastos e ingresos y demás operaciones económicas que realizó la demandante y, en adición, el certificado del revisor fiscal acredita los conceptos y valores registrados contablemente que luego incluyó Cryogas S.A. en el renglón *“Total deducciones anuales por todo concepto para Medellín”*.

Adicionalmente, en contraste con lo expuesto por la entidad demandada en los actos acusados, los hechos que la demandante pretende demostrar, esto es, la diferencia en cambio producto de las operaciones en moneda extranjera, se encuentran probados mediante medios conducentes, pertinentes y necesarios, pero además, están reflejados en la contabilidad de la actora, la cual es plena prueba de acuerdo con los artículos 772 y 774 del Estatuto Tributario, de ahí que las mismas no podían ser desconocidas por la Secretaría de Hacienda de Medellín, lo cual evidencia una manifiesta violación del debido proceso de la demandante.

La entidad demandada obvia que la contabilidad de Cryogas cumple con todos los requisitos previstos en el artículo 774 del Estatuto Tributario para ser plena prueba, situación que además de haber sido certificada por el revisor fiscal cuando auditó los estados financieros, nunca fue cuestionada por el Municipio de Medellín. Si se observa el acto acusado, es claro que la demandada se limitó a desconocer los elementos probatorios aportados por la actora durante la etapa de fiscalización y a manifestar que por ello las deducciones deben rechazarse. Pero jamás cuestionó que la contabilidad de la actora debía llevarse en debida forma y con el lleno de los requisitos legales, lo que permite inferir que reconoció que la contabilidad de Cryogas S.A. ha sido llevada conforme a las exigencias legales y, por lo mismo, constituye plena prueba, como lo reconoce el artículo 774 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, si la contabilidad de la actora es llevada en debida forma y las deducciones que incluyó en la declaración del ICA están certificadas por el revisor fiscal, es claro que su existencia y naturaleza se encuentran probadas.

3. Frente al desconocimiento de las deducciones por la utilidad devengada en empresas asociadas, la participación obtenida en sociedades de responsabilidad limitada y la utilidad local por método de



participación, la liquidación oficial incurre en falta de motivación pues no explica las razones del rechazo.

La administración municipal incurre en falta de motivación ya que no dijo absolutamente nada sobre los motivos que la llevaron a rechazar estas deducciones. De la simple lectura de la liquidación oficial no se evidencia una argumentación si quiera sumaria que le permita a la actora conocer las razones por las cuales el Municipio de Medellín rechazó deducciones por \$13.890.608.159, pues tan sólo se centra en argumentar que la demandante no probó las operaciones que realizó en moneda extranjera. La deficiente actividad de fiscalización e investigación iniciada en contra de la demandante se evidencia con la nula argumentación, ya que la entidad demandada no estableció cuáles debían ser, en su criterio, las consideraciones fácticas y jurídicas para proponer el rechazo de dichas deducciones.

De esta manera, parece que la parte demandada ejerció su actividad administrativa en contra de la demandante de forma general sin tener en cuenta los elementos subjetivos y propios del caso, lo cual demuestra que la actora sí debía detraer las deducciones por participación obtenida en sociedades de responsabilidad limitada y utilidad local por método de participación. Sobre este particular, se pronunció el Consejo de Estado en sentencia del 6 de agosto de 1993 (exp. 2412) en el sentido de que los actos administrativos debían estar suficientemente motivados y dentro de la motivación no se podía utilizar fórmulas comodín, en la medida en que cada caso tiene sus particularidades que deben ser analizadas por la Administración. De suerte que la conducta desplegada por la Secretaría de Hacienda de Medellín desconoce el derecho de defensa de la actora, porque le impide tener certeza de los argumentos y las situaciones de hecho que tuvo la Administración para considerar que la demandante estaba obligada a incluir esas deducciones como ingreso gravado con ICA.

De conformidad con el numeral 6 del artículo 730 del Estatuto Tributario, aplicable por remisión expresa del artículo 59 de la Ley 788 de 2002, la liquidación oficial es nula porque adolece de vicios de procedimiento, en la medida en que la entidad demandada no motivó las razones de rechazo de las deducciones por utilidad devengada en empresas asociadas, participación obtenida en sociedades de responsabilidad limitada y utilidad local por método de participación.

4. Improcedencia de la sanción por inexactitud

En este caso, no es cierto que la actora haya incurrido en hechos sancionables con la sanción por inexactitud. Las cifras declaradas por la demandante como deducciones en su declaración del ICA no son inexistentes o inexactos, en la medida en que son operaciones reales que se encuentran debidamente soportadas y contabilizadas. Las operaciones en moneda extranjera están soportadas con el contrato suscrito con la sociedad Indura S.A., las facturas y documentos que soportan el pago en dólares de los Estados Unidos. La utilidad por método de participación está soportada en los correspondientes registros contables y obedece a inversiones reales que tiene la actora en sociedades subordinadas.

En todo caso, la discusión entre las partes se centra en determinar si los ingresos que se incluyeron como deducción en la declaración del ICA de la actora son



ingresos gravados con dicho impuesto. Esta discusión se ha generado por una interpretación de la naturaleza de dichos ingresos, así como del análisis fáctico, a partir de lo cual la demandada y la demandante arriban a conclusiones diferentes. Lo anterior, evidencia una diferencia en el derecho aplicable, “*circunstancia que envuelve un aspecto netamente no constitutivo de inexactitud*”.

Adicionalmente, el artículo 640 del Estatuto Tributario señala que en el régimen sancionatorio tributario deben aplicarse los principios de lesividad, proporcionalidad, gradualidad y favorabilidad. En este caso, se resalta que la demandada no aplicó el principio de lesividad ni lo consagrado en el párrafo 1 de la norma en mención, que señala que existirá lesividad cuando el contribuyente no cumple con las obligaciones tributarias a su cargo y el funcionario competente así lo motive en el acto respectivo. Así las cosas, en el caso objeto de estudio no se configura lesividad porque la actora cumplió con sus obligaciones tributarias.

Oposición a la demanda

El Municipio de Medellín controvirtió las pretensiones de la actora con base en los siguientes argumentos⁴:

Después de hacer referencia a las normas que regulan el impuesto de industria y comercio, las facultades de fiscalización del municipio y la carga de la prueba en materia tributaria, señaló que le había indicado a la actora que debía presentar la declaración del impuesto mencionado por la totalidad de los ingresos brutos obtenidos durante el periodo gravable 2014, de los cuales únicamente podían ser deducidos los que correspondieran a ingresos no gravados que se encontraran debidamente soportados, de conformidad con el artículo 205 del Decreto Municipal 1018 de 2013.

Precisó que la demandante aportó un detalle contable de transacciones en moneda extranjera y un certificado de revisor fiscal “*pero que en el expediente no obra (sic) las pruebas documentales que soporten las referidas transacciones, es decir, no se probó en debida forma*”.

Manifestó que la Subsecretaría de Ingresos del Municipio de Medellín dispuso de todos los medios a su alcance para posibilitar al contribuyente que demostrara los aspectos básicos para las deducciones y con ello se le garantizó el debido proceso. En consecuencia, no hay fundamentos para endilgarle a la Administración cargos de violación de la Constitución y la Ley, desvío de poder al expedir el acto acusado, error en la aplicación del derecho, ausencia de fundamento para sancionar, violación del debido proceso, falta de motivación en la expedición del acto y ausencia del hecho sancionable.

Resaltó que no es posible aceptar el valor de las deducciones reportadas por la actora, ya que no se probaron en debida forma, lo que significa que el valor del impuesto de industria y comercio reportado por la demandante es incorrecto, de manera que el valor liquidado oficialmente en la liquidación oficial acusada debe confirmarse.

⁴ FI.113 a 122 del cuaderno principal 2.



En cuanto a la sanción por inexactitud, argumentó que sí es aplicable porque se presenta el fundamento fáctico para su imposición, en la medida en que se dedujeron valores que no eran precedentes.

Finalmente, propuso como excepciones las de ausencia de violación de normas constitucionales, inexistencia de causal de nulidad, buena fe y presunción de legalidad de los actos administrativos.

Sentencia apelada

El Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad, negó las pretensiones de la demanda con fundamento en lo siguiente⁵:

La demandante no cumplió con la carga de acreditar la existencia de las deducciones descontadas en la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, que fueron rechazadas en la liquidación oficial demandada por no estar debidamente soportadas. Por lo tanto, tampoco desvirtuó la procedencia de la sanción por inexactitud impuesta por la administración.

En el caso concreto se verifica correspondencia entre el requerimiento especial y la liquidación oficial de revisión y, en esta, aunque de manera sumaria, la Subsecretaría de Ingresos expuso las razones por las cuales fueron desconocidas las deducciones registradas en la declaración privada del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014 correspondientes a ingresos financieros por diferencia en cambio, utilidad devengada de empresas asociadas, utilidad local por método de participación y participación en sociedades de responsabilidad limitada. Lo anterior, porque en el expediente no obran las pruebas documentales que soporten las referidas transacciones.

Así las cosas, no se advierte que la liquidación oficial de revisión carezca de motivación y que, en consecuencia, se haya violentado el debido proceso de la actora. En efecto, esta tuvo conocimiento de las razones por las cuales se proponían desconocer algunas de las deducciones registradas en su declaración, tanto así, que atendió en debida forma el requerimiento especial en el sentido de oponerse a las modificaciones propuestas por la administración. Sin embargo, los argumentos de la demandante no fueron acogidos, principalmente, porque las deducciones que se proponían rechazar no fueron soportadas por la contribuyente.

Al respecto, según la jurisprudencia del Consejo de Estado, *“en virtud del sistema de autoliquidación tributaria, en aquellos casos en donde medie un despliegue probatorio cuya vocación permita cuestionar la veracidad de los hechos declarados, el llamado a comprobarlos es el sujeto pasivo o declarante del caso, dado lo cual, la prueba de los aspectos negativos de la base imponible, esto es, costos, gastos, impuestos descontables, compras, recae en cabeza del sujeto pasivo, pues es quien los invoca”*.

En ese sentido, la administración rechazó las deducciones por concepto de ingresos financieros por diferencia en cambio, utilidad devengada de empresas asociadas, utilidad local por método de participación y participación en sociedades de responsabilidad limitada porque, pese a haberse solicitado a la contribuyente

⁵ FI.179 a 190 del cuaderno principal 2.



los soportes externos de tales deducciones, no fueron allegados.

Respecto a la transgresión del debido proceso por indebida valoración de las pruebas aportadas a la actuación administrativa, el artículo 774 del Estatuto Tributario prevé que para que la contabilidad constituya prueba debe estar respaldada por comprobantes externos, lo cual es coherente con lo previsto en el artículo 781 *ibídem*.

En este caso, para probar los ingresos percibidos por diferencia en cambio en el año gravable 2014, se aportó con la demanda copias auténticas del contrato de leasing celebrado entre la actora y la sociedad chilena Indura S.A., de los Otrosí Nro. 1 y 2, de la factura por concepto del leasing del año 2014, de las constancias de pago llevadas a cabo por la actora en dólares y de los formularios presentados ante el Banco de la República.

Si bien tales probanzas permiten inferir que la sociedad demandante tuvo operaciones en moneda extranjera, no ocurre lo mismo respecto al monto de la diferencia en cambio por concepto de los pagos realizados en virtud del contrato de leasing celebrado con la sociedad extranjera, y tampoco que corresponda a la totalidad de la deducción registrada en la cuenta contable 42102000 por valor de \$1.314.293.704.

Sobre este particular, la sociedad contribuyente indicó en la respuesta al requerimiento especial que la diferencia en cambio que originó la deducción en mención corresponde a diferentes transacciones en moneda extranjera, tales como: anticipos pagados a proveedores del exterior, préstamos adquiridos con entidades ubicadas en el exterior y efectivo de la cuenta de compensación, es decir, que no identificó expresamente los pagos realizados en virtud del contrato de leasing y, en todo caso, no allegó los respectivos soportes externos a la actuación administrativa, pese a que le fueron solicitados por la autoridad tributaria.

Además, en estas diligencias no sólo se echan de menos los soportes contables que permitan comprobar la naturaleza y origen de la deducción por valor de \$1.314.293.704, sino también la contabilidad de la demandante.

Respecto al certificado de revisor fiscal allegado con la demanda, el Consejo de Estado ha considerado que debe contener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que pretenden demostrarse, porque la suficiencia que pregona el artículo 777 del Estatuto Tributario no puede llegar al extremo de contener simples afirmaciones o enunciados, carentes de respaldo documental y contable.

Por lo anterior, el certificado del revisor fiscal adjunto a la demanda no permite tener como sustentada la deducción por diferencia en cambio, *“pues la sola afirmación en cuanto a que los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevaron y se conservaron debidamente, no constituye plena prueba al respecto, de conformidad con el precedente del órgano de cierre de esta jurisdicción”*.

Las precedentes consideraciones resultan igualmente aplicables frente a las deducciones por concepto de utilidad devengada de empresas asociadas, utilidad



local por método de participación y participación en sociedades de responsabilidad limitada.

Ahora, respecto a la utilidad local por método de participación, *“sería menester constatar la existencia de las operaciones y/o supuestos que hicieran procedentes las deducciones en comentario, lo cual no se logra con los medios de convicción obrantes en el plenario”*. Lo anterior, porque si bien se puede tener por acreditada la participación accionaria de la actora en las sociedades Ingeniería en Redes de Gases S.A.S., Ingemédicas Santander Ltda. y Gasline “En Liquidación S.A.”, al 31 de diciembre de 2014, no así que la utilidad devengada de empresas asociadas haya sido de \$13.898.664.331, que la utilidad local por método de participación haya ascendido a \$747.586.372 y que la participación en sociedades de responsabilidad limitada concierna a \$739.530.000, *“ya que no se allegaron a estas diligencias, así como tampoco en sede administrativa, los soportes externos idóneos, que prueben el origen y naturaleza de tales conceptos, aunado, en el certificado del revisor fiscal únicamente se indicaron las cuentas contables en que se registraron tales conceptos, pero no se hace un detalle de las mismas, y tampoco se relacionan los respectivos soportes contables”*.

Así las cosas, la actora no cumplió con la carga de demostrar la ocurrencia de los supuestos que daban lugar a las deducciones descontadas en su declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, por lo que debe soportar los efectos negativos que derivan de no haber probado la afirmación de los hechos sobre los que se fundaron sus pretensiones.

Finalmente, la sanción por inexactitud es procedente porque la sociedad demandante incluyó en su declaración deducciones que no fueron soportadas o demostradas y que dieron lugar a un menor impuesto, lo cual constituye inexactitud sancionable. En esa medida, no es posible aplicar el parágrafo del artículo 197 del Acuerdo Nro. 064 de 2012, comoquiera que la contribuyente incumplió la carga de probar que los hechos y cifras denunciadas fueran completos y verdaderos.

Por último, procede la condena en costas en contra de la demandante por haber resultado vencida en este proceso.

Recurso de apelación

Cryogas S.A. interpuso recurso de apelación⁶. A estos efectos, reiteró los argumentos relacionados con que los ingresos obtenidos por el método de participación patrimonial y por diferencia en cambio no están gravados con el impuesto de industria y comercio, así como las razones por las cuales no procede la sanción por inexactitud. Adicionalmente, expuso las siguientes consideraciones:

En la contestación de la demanda, la demandada no explicó las razones por las cuales considera que las deducciones tomadas por la actora debían ser rechazadas, pues centró su defensa en un único argumento referente a que estaba facultada para modificar la declaración del ICA de la actora, sin entrar a debatir el objeto de este litigio, conducta que puede entenderse como una aceptación tácita de los argumentos expuestos en la demanda.

⁶ Fls.194 a 200 del cuaderno principal 2.



La sentencia del *a quo* está basada en dos errores que deben ser revisados por el Consejo de Estado: (i) no tuvo en cuenta que Cryogas S.A. sí probó en sede administrativa y en sede judicial la naturaleza de las deducciones rechazadas por la Secretaría de Hacienda del Municipio de Medellín y (ii) valoró incorrectamente las pruebas aportadas con la demanda.

El Tribunal hizo un análisis equivocado de las pruebas allegadas por la demandante en sede administrativa y judicial, pues éstas sí permiten evidenciar la naturaleza de las deducciones incluidas en la declaración del Impuesto de Industria y Comercio del año 2014, en la medida en que demuestran de manera contundente que las deducciones corresponden a ingresos por diferencia en cambio y “*comparación patrimonial*”, los cuales no están gravados con el impuesto de industria y comercio.

Una interpretación sistemática de los artículos 772 y 777 del Estatuto Tributario permite concluir que el certificado del revisor fiscal es una prueba contable válida para probar la naturaleza del total de las deducciones que incluyó la actora. De hecho, el revisor fiscal certificó el número de las cuentas contables en las cuales fueron registradas las deducciones que se tomó Cryogas S.A., el concepto de cada deducción y el valor.

Debe tenerse en cuenta que, “según el artículo 772 del Estatuto Tributario la contabilidad de CRYOGAS es prueba a su favor lo cual no ha sido cuestionado, y las cuentas contables señalan que mi representada registró en la cuenta 42102000 ingresos financieros por diferencia en cambio en cuantía de \$1.314.293.714 y en las cuentas 42180500 y 42181000 utilidad devengada en empresas asociadas y participación obtenida en sociedades de responsabilidad limitada en cuantía de \$13.890.608.159, es necesario concluir que de acuerdo con las pruebas contables obrantes en el expediente sí está probada la naturaleza de las deducciones rechazadas por la Secretaría de Hacienda de Medellín en el acto administrativo demandado”.

Adicionalmente, el certificado del revisor fiscal acredita que la contabilidad de la actora fue llevada de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en Colombia y que las operaciones registradas en los libros contables cuentan con los correspondientes comprobantes, las cuales se conservaron debidamente. Teniendo en cuenta que la parte demandada no ha sugerido que la contabilidad de la demandante no se llevó en debida forma, es menester concluir que el certificado del revisor fiscal es una prueba conducente, pertinente y útil para probar que las deducciones rechazadas efectivamente corresponden a ingresos por diferencia en cambio, utilidad devengada en empresas asociadas y participación obtenida en sociedades de responsabilidad limitada, los cuales no se encuentran gravados con ICA.

El Consejo de Estado, en sentencia del 15 de noviembre de 2007 (exp. 14712, CP: Héctor J. Romero Díaz), sostuvo que el certificado del revisor fiscal es una prueba que no puede ser desatendida en los casos en que prueba los hechos que aparecen registrados en la contabilidad del contribuyente. En ese sentido, comoquiera que el certificado del revisor fiscal de la actora lleva al convencimiento de la naturaleza de la totalidad de los ingresos que registró Cryogas S.A. como deducción en su declaración del ICA, “no atendemos las razones que llevó al Tribunal a concluir que dicha prueba no demuestra la naturaleza de dichas deducciones”.

En ese sentido, si el registro contable indica que Cryogas S.A. obtuvo ingresos por diferencia en cambio por \$1.314.293.714 e ingresos provenientes de utilidad devengada en empresas asociadas y participación obtenida en sociedades de



responsabilidad limitada en cuantía de \$13.809.608.159, “¿Por qué esta prueba no demostraría la naturaleza de dichos ingresos cuando la contabilidad en esencia es una prueba que debe valorarse a favor del contribuyente según ordena el artículo 777 del Estatuto Tributario? (más aún cuando las cifras y los conceptos concuerdan con los valores que CRYOGAS llevó como deducción en la declaración del ICA de 2014)”.

Resaltó que en el anexo 4 de la demanda obran varias certificaciones que evidencian que la actora tenía participación en varias sociedades subsidiarias y que, según el certificado del revisor fiscal, registró ingresos derivados de la contabilización del método de participación en las cuentas contables 42180500 y 42181000. De ahí que no existe duda de que la deducción por valor de \$13.890.608.159 corresponde a la utilidad registrada en la contabilidad por método de participación.

De otro lado, en el anexo 5 de la demanda obran una serie de pruebas que demuestran que la demandante celebró un contrato con la sociedad chilena Indura, el cual se pactó en moneda extranjera y de ahí tuvo origen el ingreso por diferencia en cambio. En ese sentido, no es de recibo que el Tribunal haya concluido que no existen pruebas que demuestren la naturaleza de las decisiones cuestionadas “¿o acaso a través de qué otro medio de prueba pretende el A Quo que CRYOGAS demuestre que tuvo un ingreso por diferencia en cambio o provenientes del método de participación si no es a través de la contabilidad?”.

Todo lo anterior evidencia que el *a quo* no realizó una mínima valoración de las pruebas aportadas por la actora en las distintas instancias del proceso, a pesar de que los medios de prueba eran pertinentes, conducentes y útiles. Sobre este punto, mediante una tabla, explicó el hecho que se acreditaba con cada medio de prueba aportado con la demanda.

El Tribunal ignoró que el Municipio de Medellín tuvo acceso a los registros de la contabilidad de la demandante, la cual es llevada en debida forma (hecho que no fue controvertido) y que refleja un sistema de control y registro de los gastos e ingresos y demás operaciones económicas que realizó la actora en el año 2014 y que, a su vez, soporta las deducciones tomadas.

En adición, la demandada omitió que, de conformidad con el artículo 772 del Estatuto Tributario, los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, de ahí que si los ingresos por diferencia en cambio y “*por comparación patrimonial*” se encuentran probados en la contabilidad (tal y como lo prueba el certificado del revisor fiscal) esta es una prueba conducente, pertinente y necesaria para demostrar la procedencia de la deducción registrada por la actora en su declaración del ICA.

Por último, indicó que el Tribunal no puede desconocer que los ingresos registrados contablemente por la demandante provenientes de utilidad devengada en empresas asociadas y operaciones en moneda extranjera no se encuentran gravados con ICA porque no fueron obtenidos por la actora en ejercicio de una actividad comercial, industrial y de servicios y porque corresponden a deducciones autorizadas por el Estatuto Tributario del Municipio de Medellín.

Alegatos de conclusión



Cryogas S.A.⁷ y el Municipio de Medellín⁸ reiteraron lo dicho en la demanda, la contestación y la apelación.

Concepto del Ministerio Público

El Ministerio Público guardó silencio.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala decidir sobre la legalidad de la Resolución Nro. 19743 del 2 de octubre de 2017 *“por medio de la cual se practica una Liquidación Oficial de Revisión”*, expedida por el Municipio de Medellín, que modificó la declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, presentada por Cryogas S.A., y le impuso la sanción por inexactitud.

A estos efectos, y conforme con los cargos formulados en el recurso de apelación presentado por la actora, el problema jurídico a resolver gira en torno a determinar si, con fundamento en las pruebas que reposan en el expediente, la demandante logró demostrar la naturaleza, la cuantía y la procedencia de los ingresos no gravados que incluyó en su declaración del impuesto de industria y comercio del año gravable 2014, por concepto de diferencia en cambio y por utilidades reconocidas vía método de participación patrimonial, que fueron rechazados mediante la liquidación oficial de revisión acusada. Definido lo anterior, se analizará si resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud, en los términos del artículo 197 del Acuerdo 064 de 2012 del Municipio de Medellín.

1. Sobre la naturaleza de los ajustes por diferencia en cambio, esta Sala⁹ ha construido una línea jurisprudencial pacífica y uniforme, que los excluye de la base gravable del impuesto de industria y comercio por dos razones fundamentales. En primer lugar, porque no provienen de la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios, en la medida que son producto del mayor valor que le genera al contribuyente la conversión de la divisa de referencia, al peso colombiano, es decir, que se deriva de la oscilación de la moneda. Y, en segundo lugar, porque, para efectos fiscales, se asemejan a los ajustes por inflación, pues el anterior artículo 335 del Estatuto Tributario, que se refería a los ajustes por diferencia en cambio, fue incluido inicialmente en el capítulo de ajustes por inflación de los activos, lo que denotaba la intención del legislador de otorgarle los mismos efectos a ambas instituciones.

La Sección¹⁰ ha llegado incluso a señalar que, si como resultado de una transacción proveniente de una actividad gravada con el impuesto de industria y comercio surge un activo o un pasivo en moneda extranjera para

⁷ Fl.12 a 23 del cuaderno principal 3.

⁸ Fl.25 a 29 del cuaderno principal 3.

⁹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2010-00274-01 (19379). Sentencia del 19 de febrero de 2014. CP: Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2009-00209-01 (22187). Sentencia del 9 de julio de 2020. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 25000-23-27-000-2007-00005-02(17558). Sentencia del 1 de septiembre de 2011. CP: Martha Teresa Briceño de Valencia.



el contribuyente, que naturalmente se registra en una cuenta contable diferente, y que teniendo dicho carácter se ajusta por diferencia en cambio con ocasión de la devaluación o revaluación de la divisa de referencia frente al peso colombiano, no es posible afirmar que el mencionado ajuste se considere “obtenido” por el contribuyente por la realización de una actividad industrial, comercial o de servicios. Menos aún que se trate de un ingreso originado en la circunscripción de un determinado municipio, pues la diferencia en cambio resulta de un fenómeno macroeconómico no circunscrito a un territorio determinado.

En esas condiciones, no sólo los ingresos por diferencia en cambio originados en exportaciones de bienes o servicios se encuentran excluidos de la base gravable del impuesto de industria y comercio como lo alegó la administración, sino que, por el contrario, también se encuentran excluidos los ingresos por diferencia en cambio originados por el ajuste de pasivos y activos contabilizados en moneda extranjera.

2. 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”*¹¹.

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.

3. En este caso, la Sala observa que la demandante alega que el *a quo* realizó una indebida valoración probatoria de los elementos de juicio aportados en

¹¹ 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.



sede administrativa y judicial, en específico, del certificado de revisor fiscal aportado con la demanda, pues en ese documento el profesional de las ciencias contables certificó el número de las cuentas contables en las cuales fueron registrados los ingresos no gravados que registró la actora en su declaración, el concepto de cada ingreso y su valor y, además, que la contabilidad de Cryogas S.A. se llevó de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en Colombia, hecho que no fue desvirtuado por el Municipio de Medellín. En adición, argumenta que el artículo 772 del Estatuto Tributario establece que los libros de contabilidad del contribuyente constituyen prueba a su favor, siempre que se lleven en debida forma, tal y como ocurre en este caso, en la medida en que, se reitera, así lo expuso el revisor fiscal en la certificación y no fue controvertida por el Municipio de Medellín.

Considerando lo anterior, le corresponde a la Sala analizar las pruebas aportadas al plenario, entre las que se encuentra el certificado del revisor fiscal allegado, el cual fue estimado como insuficiente en la sentencia apelada.

Sobre este particular, preciso es 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 documental. Por consiguiente, esta Sala¹² ha precisado que las certificaciones del contador o revisor fiscal constituyen prueba contable, siempre y cuando cumplan los siguientes requisitos:

“(i) expresar si la contabilidad se lleva de acuerdo con las prescripciones legales, (ii) si los libros se encuentran registrados en la Cámara de Comercio¹³, (iii) si reflejan la situación financiera del ente económico, (iv) debe tener algún grado de detalle en cuanto a los libros, cuentas o asientos correspondientes a los hechos que se pretenden demostrar y estar respaldados por comprobantes internos y externos y, (v) llevar al convencimiento del hecho que se pretende probar, con sujeción a las normas que regulan el valor probatorio de la contabilidad¹⁴¹⁵”.

¹² Entre otras, ver las sentencias del 25 de septiembre de 2008, Exp. 15255 C.P. Héctor J. Romero Díaz, del 28 de febrero de 2013, Exp. 18420, C.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez, del 22 de septiembre de 2016, Exp. 20490, C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia, 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 15 de abril de 2021, exp. 22920 C.P. Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹³ A partir de la vigencia del Decreto 19 de 2012, de supresión de trámites, los libros de comercio no se inscriben en el registro mercantil (artículo 175).

¹⁴ Al respecto la Sala ha expuesto que no basta la simple afirmación «*acerca de las operaciones contables de que dichos funcionarios dan cuenta, pues en su calidad de profesional de las ciencias contables y*



A la luz de estas exigencias, la Sala observa que el certificado del revisor fiscal aportado por la demandante reportó lo siguiente¹⁶:

“El suscrito Revisor Fiscal de

Gases Industriales de Colombia S.A. Cryogas S.A.

Nit. 860.013.704 – 3

Certifica que:

- Los estados financieros al y por el año terminado el 31 de diciembre de 2014 se prepararon y presentaron de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, los cuales comprenden el Decreto 2649 de 1993 y las instrucciones impartidas por las entidades de vigilancia y control.*
- De acuerdo con el informe del Revisor Fiscal sobre los estados financieros de Gases Industriales de Colombia S.A. Cryogas S.A. correspondientes al año 2014, de fecha 24 de febrero de 2015:*
 - La contabilidad de la Compañía fue llevada conforme a las normas legales y a la técnica contable.*
 - Las operaciones registradas en los libros y los actos de los administradores se ajustaron a los estatutos y a las decisiones de la Asamblea.*
 - La correspondencia, los comprobantes de las cuentas y los libros de actas y de registro de acciones se llevaron y se conservaron debidamente.*
- De acuerdo con la declaración del Impuesto de Industria y Comercio del año gravable 2014, presentada en el Municipio de Medellín el 23 de abril de 2015, las deducciones declaradas en el renglón 12 denominado “Menos total deducciones anuales por todo concepto para Medellín” por \$15.704.150.000, incluye los conceptos detallados a continuación:*

<u>Número de cuenta</u>	<u>Concepto</u>	<u>Valor</u>
41750100	Devoluciones	\$ 87.487.798
42102000	Ingresos financieros por diferencia en cambio	1.314.293.074
42180500	Utilidad devengada de empresas asociadas	13.898.664.331
42180500	Utilidad local por método de participación	-747.586.372
42181000	Participación Sociedades de Responsabilidad Limitada	739.530.200
42456200	Recuperación de Provisiones	338.192.046
42554000	Por incapacidades ISS	64.323.226
42955300	Indemnización siniestros	9.245.440
		<u>\$15.704.150.373</u>

Los estados financieros de Gases Industriales de Colombia S.A. Cryogas S.A., al y por el año terminado el 31 de diciembre de 2014 fueron auditados por otro contador público, miembro de KPMG Ltda. (hoy KPMG S.A.S.), de acuerdo con normas de

responsable de la contabilidad o de la revisión y análisis de las operaciones de un ente social, está en capacidad de indicar los soportes, asientos y libros contables donde aparecen registrados las afirmaciones vertidas en sus certificaciones». Cfr. las sentencias del 25 de noviembre de 2004, Exp. 14155, C. P. María Inés Ortiz Barbosa y del 30 de noviembre de 2006, Exp. 14846, C.P. Héctor Romero Díaz.

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Proceso: 08001-23-33-000-2015-00081-01 (22920). Sentencia del 15 de abril de 2021. CP: Stella Jeannette Carvajal Basto.

¹⁶ Fl.48 y 49 del cuaderno principal 2.



auditoría generalmente aceptadas en Colombia y en su informe de fecha 24 de febrero de 2015, expresó una opinión sin salvedades sobre los mismos (...)”.

Valorada la certificación del revisor fiscal aportada por Cryogas S.A., la Sala considera que se ajusta al rigor exigido por la jurisprudencia para que tenga validez y mérito probatorio, en los términos del artículo 777 del Estatuto Tributario. Adviértase que este documento expresa que la contabilidad de la actora se lleva en debida forma, que refleja su situación financiera y, adicionalmente detalla las cuentas contables en las que se registraron los ingresos por diferencia en cambio y por el método de participación tanto de sociedades de responsabilidad limitada y anónimas.

Adicionalmente, el certificado del revisor fiscal está respaldado por documentos externos, que llevan a la Sala al convencimiento de que los ingresos que fueron objeto de rechazo en la liquidación oficial acusada, efectivamente corresponden a ingresos por diferencia en cambio y a utilidades reconocidas por el método de participación patrimonial.

Al respecto, en cuanto a los ingresos por diferencia en cambio, en el expediente constan las siguientes pruebas: (i) contrato de leasing¹⁷ celebrado con la sociedad extranjera Indura S.A. Industria y Comercio; (ii) factura¹⁸ expedida por esa sociedad a cargo de la demandante de fecha “06.01.2014” por concepto de “cuota leasing de enero a diciembre año 2014”, por valor de USD 948.864; (iii) declaración de cambio por endeudamiento externo, formulario Nro. 3¹⁹, presentado ante el Banco de la República por el pago de la cuota de leasing del año 2014; y (iv) formato denominado “Solicitud de Transferencia”²⁰ expedido por Bancolombia Panamá. Todos estos elementos de juicio le permiten a la Sala tener certeza de la existencia de operaciones en moneda extranjera, a partir de las cuales se originó la diferencia en cambio que la actora declaró en su denuncia privado como un ingreso no gravado con el impuesto de industria y comercio.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con los ingresos por utilidades reconocidas vía método de participación patrimonial, lo expuesto en el certificado del revisor fiscal está respaldado en las certificaciones de participación expedidas por los representantes legales de las sociedades en las que la actora ejerce control (Gasline S.A. “En Liquidación”; Ingemédicas Santander Ltda. e Ingeniería en Redes de Gases S.A.S.), las cuales le permiten tener seguridad a la Sala de que, por ser dueña de más del 99% del capital de esas sociedades, la actora estuvo obligada a contabilizar sus inversiones en subordinadas en aplicación del método mencionado, en virtud del cual las utilidades reconocidas bajo el mismo, no tienen incidencia en materia tributaria.

A partir de las pruebas anteriores, las cuales no fueron desvirtuadas por el municipio demandado, prospera el cargo de apelación. En consecuencia, se revocará la sentencia apelada y se anulará el acto demandado.

¹⁷ Fl.55 a 73 del cuaderno principal 2.

¹⁸ Fl.74 del cuaderno principal 2.

¹⁹ Fl.75 del cuaderno principal 2.

²⁰ Fl.76 del cuaderno principal 2.



4. No habrá condena en costas en esta instancia porque no fue demostrada su causación, según lo exige el artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable en virtud del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo.

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

FALLA

1. **Revocar** la sentencia apelada, proferida el 11 de diciembre de 2018 por el Tribunal Administrativo de Antioquia, Sala Cuarta de Oralidad. En su lugar se dispone:

“1. **Declarar** la nulidad de la Resolución 19743 de octubre 2 de 2017 “por medio de la cual se practica una Liquidación Oficial de Revisión” de la Subsecretaría de Ingresos del Municipio de Medellín.

2. A título de restablecimiento del derecho, se **declara** en firme la declaración del impuesto de industria y comercio correspondiente al año gravable 2014, presentada por GASES INDUSTRIALES DE COLOMBIA S.A. CRYOGAS en el Municipio de Medellín”.

2. Sin condena en costas en esta instancia.

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)
MILTON CHAVES GARCÍA
Presidente

(Firmado electrónicamente)
STELLA JEANNETTE CARVAJAL BASTO

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

(Firmado electrónicamente)
JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ



Radicado: 05001-23-33-000-2018-00366-01 (24375)
Demandante: Gases Industriales de Colombia S.A. Cryogas

