



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

MAGISTRADA PONENTE: MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO

Bogotá, D.C., veintiséis (26) de febrero de dos mil veintiséis (2026)

Referencia	Nulidad y restablecimiento del derecho
Radicación	76001-23-33-010-2016-01269-01 (28724)
Demandante	FUNDACIÓN MAYAGÜEZ
Demandada	DIRECCIÓN DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN
Temas	Impuesto sobre la renta. Año gravable 2011. Adición de ingresos Renta exenta régimen tributario especial. Condena en costas.

SENTENCIA DE SEGUNDA INSTANCIA

La Sección decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 09 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca¹, que resolvió lo siguiente:

PRIMERO: DECLARAR la nulidad parcial de Liquidación Oficial de Revisión No. 052412015000012 del 12 de marzo de 2015 y de la Resolución No. 002588 del 07 de abril de 2016, proferidas por la DIAN, pero sólo en lo referente al valor a pagar por concepto de la sanción por inexactitud. En consecuencia,

SEGUNDO: A título de restablecimiento del derecho, reliquidar la sanción por inexactitud que le corresponde pagar a la FUNDACIÓN MAYAGÜEZ por la declaración de renta del año 2011, a la suma de \$771.711.000.

TERCERO: NEGAR las demás pretensiones de la demanda.

CUARTO.- Sin condena en costas. (...)

ANTECEDENTES DE LA ACTUACIÓN ADMINISTRATIVA

El 13 de abril de 2012, la Fundación Mayagüez (FUNDACIÓN), entidad sin ánimo de lucro perteneciente al régimen tributario especial, presentó su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios de 2011, liquidando en ella renta exenta y saldo a pagar.

Previa emisión del requerimiento especial² y su correspondiente respuesta, el 12 de marzo de 2015 la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) emitió la liquidación oficial de revisión 052412015000012³, en la cual propuso adicionar ingresos brutos no operacionales, derivados del beneficio neto o excedente de 2010 acumulado en el año 2011, y rechazar la renta exenta declarada por el año 2011, reliquidando la renta gravable, el impuesto y el saldo a pagar e imponiendo sanción por inexactitud.

La FUNDACIÓN interpuso recurso de reconsideración⁴ contra la liquidación oficial de revisión, el cual fue resuelto mediante resolución 002588 del 07 de abril de 2018⁵ que confirmó el acto definitivo.

¹ Samai Tribunal, índice 18.

² Folio 651, Caa.

³ Folio 777, Caa.

⁴ Folio 788, Caa.

⁵ Folio 839, Caa.



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), el demandante formuló las siguientes pretensiones⁶:

- I. Que se declaren nulas por ser contrarias a la Constitución y a la Ley la Liquidación Oficial de Revisión No. 052412015000012 del 12 de marzo de 2015 y la Resolución Por la Cual se Decide un Recurso de Reconsideración No. 002588 del 7 de abril de 2016, producida la primera por la Dirección Seccional de Impuestos de Cali – DIAN Cali, y la segunda por la Subdirección de Gestión de Recursos Jurídicos de la Dirección de Gestión Jurídica, correspondientes al impuesto sobre la renta por el año gravable 2011.
- II. Que como consecuencia de la nulidad de los actos administrativos atrás individualizados se restablezca en su derecho a **FUNDACIÓN MAYAGUEZ** declarando lo siguiente:
 - a) Que la liquidación privada presentada por **FUNDACIÓN MAYAGUEZ** correspondiente al Impuesto Sobre la Renta del año gravable 2011, se encuentra en firme;
 - b) Que se cancelen los registros contables que la Dirección Seccional de Impuestos de Cali – DIAN Cali hubiere abierto a **FUNDACIÓN MAYAGUEZ** como deudora del Impuesto Sobre la Renta por el año gravable 2011.

El actor invocó la vulneración del preámbulo y los artículos 1, 2, 6, 29, 83, 209, 228 y 363 de la Constitución; 19 numeral 1, 357, 647, 654, 683, 742 y 772 del Estatuto Tributario; 3, 10 y 50 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo; y 106 del Decreto 2649 de 1993. Sustentó la vulneración de las normas como sigue:

1. Abuso de poder

Planteó que las actuaciones no cumplieron los principios de equidad y eficiencia y que se olvidó que el preámbulo de la Constitución ordena justicia para el pueblo de Colombia

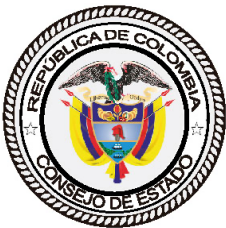
2. Violación a normas superiores

2.1. Ejecución del objeto social de la Fundación

Relató que la FUNDACIÓN se constituyó el 20 de noviembre de 2009 para contribuir con el mejoramiento de las comunidades vulnerables en la zona de influencia del Ingenio, con el fin de fomentar la educación, la generación de ingresos, la participación ciudadana, el desarrollo de la cultura, el deporte y la recreación.

Narró que, en desarrollo del objeto, se instituyeron diversos programas y frentes de acción, cuyas inversiones se realizaron durante 2010 y 2011. Describió los programas denominados Aceleración de aprendizaje, Edulzarte, Becas ICESI, Formación en tecnología, información y comunicación, Mejora de calidad educativa, Gestión Ciudadana, Formación empresarial, Formación en oficios, Jornada social, Formación de Liderazgo, Plan Padrinos, Aguinaldo de navidad, Complejo educativo la pradera.

⁶ Samai Tribunal, índice 33.



2.2. Prevalencia del derecho sustancial sobre el formal

A partir de la sentencia C-026 de 1993 de la Corte Constitucional, concluyó que la demandada vulneró el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, pues el requisito exigido por la demandada no afecta las inversiones y proyectos debidamente ejecutados por ella para cumplir sus fines. Agregó que dar prevalencia a las formalidades pone en riesgo los planes y proyectos en favor de la comunidad y castiga a una de las pocas entidades sin ánimo de lucro que ejerce acciones en favor de grupos menos favorecidos.

Insistió en que es obligación de la DIAN dar prevalencia al hecho o sustancia real de cada operación en concreto que en este caso corresponde a las efectivas inversiones y programas comprobadamente ejecutados en favor de poblaciones vulnerables, es decir que se ha cumplido con la reinversión de los recursos. Recalcó el imperativo de aplicar la prevalencia de la sustancia sobre la forma a partir de las sentencias C-366 de 2000 y T-197 de 1995 de la Corte Constitucional, el cual se extiende a las autoridades administrativas.

Alegó que la demandada se limitó única y exclusivamente a verificar el rigor formal (contenido de las actas del consejo administrativo), sin auscultar la verdad del hecho económico que es la ejecución de los programas de la FUNDACIÓN, quien cumplió su labor social en cumplimiento del principio de solidaridad y del interés general. Subrayó que ha dado cabal cumplimiento a su objeto fundacional y destacó la importancia de las entidades sin ánimo de lucro, sobre lo cual citó el informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria. Descartó la realización de donaciones simuladas o maniobras elusivas que merecieran castigo.

2.3. Violación de los principios de igualdad, equidad y legalidad

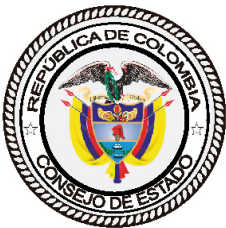
Conceptualizó el principio de igualdad para advertir que, en un caso semejante, abierto contra el Colegio Bolívar de Cali por el impuesto sobre la renta del 2002, la autoridad fiscal aceptó la prevalencia del derecho sustancial sobre el formal y aseveró que tanto el acta como su oportunidad son formalidades que en nada afectaban que el excedente neto si se hubiera realizado, así como su destinación. Es decir, dio prevalencia al hecho real y material de inversión del excedente.

Indicó que los argumentos expuestos para el caso del Colegio Bolívar debieron replicarse en este caso, en desarrollo del principio de igualdad aplicable en la función pública, el cual se omitió junto a los de equidad y legalidad.

2.4. Cumplimiento de la carga de la prueba- valoración probatoria

Señaló que la demandada sin motivación denegó la inspección contable solicitada para verificar los excedentes netos de los años 2010 y 2011. Anotó que probó y buscó probar la debida destinación y ejecución de los excedentes netos desde 2010 a 2014, pero la DIAN rechazó la inspección contable. Insistió en que la autoridad fiscal tuvo conocimiento de la contabilización de todas las operaciones y se le entregaron todos los documentos de prueba sobre la destinación de los excedentes netos.

Resaltó que los errores contables fueron corregidos cuando se evidenciaron (después de la inspección tributaria), sin que estos debieran enmendarse antes de ella, como afirmó la demandada, pues esto cual contradice el Decreto 2949 de 1993.



Mencionó que la administración debe analizar las pruebas y motivar de hecho y de derecho su procedencia o improcedencia.

2.5. Adición de ingresos gravados

Sostuvo que sí destinó y ejecutó en programas que desarrollaban el objeto social el beneficio neto del 2011, sobre lo cual presentó cuadro con desglose de cada uno de ellos y su valor. Mencionó que se desarrollaron los programas de alfabetización, como apoyo a niños y jóvenes de 5 a 12 años para fortalecer normas, convivencia y formación para primera comunión; de formación empresarial para fomentar ideas de emprendimiento; y de formación en oficios para desarrollo empresarial y personal.

Dijo que todo lo anterior se puede evidenciar en el anexo 1 aportado en respuesta al requerimiento especial y en el informe de gestión del 2011, conforme consta en el acta 11 de la reunión del consejo administrativo. Mencionó que la acumulación de excedentes contables de 2010 que se observa en los estados financieros y balance de comprobación de 2011 obedece a un error en el direccionamiento contable de las partidas patrimoniales de la FUNDACIÓN que no impide gozar de la renta exenta. Acotó que el error fue subsanado en los estados financieros de 2014.

Reiteró que los errores contables deben corregirse cuando se advierten y que no merece ser sancionada por un mero formalismo. Expuso que la administración debe recurrir a cualquier medio de prueba para verificar la reinversión de los excedentes ante una falencia formal, máxime cuando ella cumple una verdadera labor social.

Invocó el espíritu de justicia para recalcar que no puede ser condenado aquel individuo que ha obrado correctamente en la determinación de sus impuestos y ha contribuido al apoyo de comunidades y grupos menos favorecidos pues la ley tributaria castiga la elusión o evasión, mas no los meros formalismos. Relató que lo importante es que la entidad sin ánimo de lucro cumpla el fin para el cual fue creada y que la falencia en que se basan los actos es el hecho de que el acta 008 del consejo administrativo de 28 de abril de 2011 no hizo mención expresa a la destinación del excedente en 2011, siendo que la administración debió acudir a otros medios de prueba.

Precisó que, en aplicación del espíritu de justicia, debe apreciarse la verdad económica y material, cual es la reinversión de los excedentes, lo cual está probado, so pena de afectarse la comunidad y actividades sociales destinatarias de los proyectos de la FUNDACIÓN. Instó a valorar otras actas que evidenciaban la destinación y ejecución del excedente.

2.6. Desconocimiento de renta exenta

Narró que la renta exenta se desconoció por cuanto la destinación del beneficio neto de 2011 se aprobó en fecha posterior a la presentación de la declaración, lo cual era contrario al artículo 8 del Decreto 4400 de 2004. Resumió los argumentos de la sentencia exp. 13339 del 29 de enero de 2004 del Consejo de Estado, que declaró la legalidad del artículo 5 del Decreto 124 de 1997, norma según ella, idéntica al artículo 8 del Decreto 4400 de 2004, para establecer que el requisito de aprobación previa por parte del órgano no limita el acceso a la renta exenta, ni es el único requisito para ello, siendo el acta prueba eficaz más no exclusiva. Resaltó que el



contribuyente sigue teniendo libertad probatoria, que el acta no demuestra la inversión en las actividades y programas y que el juez debe valorar otras pruebas.

Reparó en que la DIAN criticó que no se constituyeran reservas o cuentas de asignación permanente y observó que en el acta 11 se consignó que los programas a ejecutar requerían de un plazo adicional a un año, en especial, respecto del Proyecto del Colegio de Pradera. Manifestó que dicho término podía evidenciarse en los puntos 2 y 5 del acta 010 del 8 de febrero de 2012, la cual es previa a la presentación de la declaración de renta del 2011.

Añadió que en el punto 7 del acta 011 literal d) se empleó el término “asignación permanente” el cual debe entenderse como “plazos adicionales”, pues si se hubiese querido determinar realizar la asignación, esta se hubiese visto reflejada en los estados financieros. Enfatizó en que los plazos adicionales no constaron ni debían constar en sus estados financieros y que el acta presentaba una imprecisión en la redacción, siendo intención del consejo administrativo desarrollar programas en plazo superior a un año y no constituir asignaciones permanentes.

Mencionó que el consejo directivo hizo las aclaraciones pertinentes en reunión del 11 de septiembre de 2014, en donde aclaró el acta 11. Refirió que el acta aclaratoria es prueba pertinente y conducente de la inversión real y material realizada por ella y que, el error en la redacción del acta 11 no debe dar lugar rechazo a la renta exenta, dado que el excedente se destinó a programas que desarrollan el objeto social de la FUNDACIÓN.

Aclaró que el valor del excedente neto era de \$3.233.279.000 (contable) y no de \$3.546.319.000, este último correspondiente a la renta exenta llevada a la declaración de 2011. Presentó cuadro con los excedentes ejecutados por 2012, 2013 y 2014, con desglose por proyecto. Describió los proyectos adelantados en 2012 a 2013⁷ y reiteró en que allegó anexo detallado con la respuesta al requerimiento especial y que remitió el informe de gestión de 2012, así como también anunció anexar el detalle de inversiones de 2013 con la demanda y el informe de gestión.

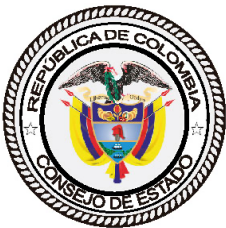
Agregó que todo lo anterior aclara el señalamiento de que no se estableció cómo se destinaría el excedente e instó a aplicar los principios de buena fe, el espíritu de justicia, la prevalencia del derecho sustancial, la equidad, eficiencia y progresividad y la realidad económica.

3. Improcedencia de la sanción por inexactitud

Se opuso a la sanción dado que no incluyó datos falsos, inexactos, equivocados o inexistentes en la declaración y las cifras están soportadas en la contabilidad. Alegó una diferencia de criterios dado que se exigieron pruebas no previstas en el Estatuto Tributario. Insistió en que se demostró la reinversión y ejecución de los excedentes en obras y programas.

Sostuvo que no se generó daño al Estado debido a que la administración no fue engañada mediante la utilización de datos falsos o equivocados, ni este se comprobó o se demostró la culpabilidad.

⁷ Complejo educativo de Pradera, programa becas ICESI, aceleración del aprendizaje, alfabetización, mejoramiento de calidad educativa de instituciones públicas, un computador por niño – OLPC, Edulzarte, gestión ciudadana, escuela de formación en oficios y formación empresarial, escuela de liderazgo, jornadas sociales, apoyo a las comunidades y fondo de pequeñas donaciones, aguinaldo Mayagüez y plan padrino.



Oposición de la demanda

La demandada contravirtió las pretensiones de la demanda⁸, con fundamento en lo siguiente:

Expuso que las formalidades legales previstas en normas tributarias especiales no se contraponen a los requisitos que deben cumplir los contribuyentes del régimen tributario especial en relación con el beneficio neto o excedente, sobre lo cual citó la sentencia C-026 de 1993 de la Corte Constitucional. Citó diversas sentencias del Consejo de Estado sobre la prevalencia de la sustancia sobre la forma⁹.

Sobre la violación al principio de igualdad, estableció que las circunstancias de hecho que rodean a cada contribuyente varían y que el hecho de que se hubiese adelantado un proceso de determinación a una institución educativa en Cali por hechos similares no implica que todos los casos deban tratarse de manera igual. Resaltó que la liquidación se basó en las pruebas obtenidas en la investigación que contravirtieron la veracidad de la declaración y que a todos los contribuyentes se les trata de la misma forma en el procedimiento tributario.

Indicó que la línea del proceso abierto contra el colegio de Cali no es la posición de la administración pues ese es un caso único, particular y concreto. Dijo que no es factible aplicar una interpretación analógica o extensiva de las normas para derivar beneficios o tratamientos preferenciales no previstos en ellas y que el legislador estableció requisitos para la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente, los cuales deben cumplirse en su totalidad por los contribuyentes.

Frente al hecho de que no se decretara la inspección contable, precisó que se decretó la inspección tributaria con la que se demostró la no ejecución del excedente neto del 2010 y de 2011, lo cual desvirtúa el concepto de tarifa legal que pretende hacer valer la FUNDACIÓN. Indicó que la existencia de documentos soporte no subsana el incumplimiento de requisitos para la procedencia de un beneficio y que los funcionarios realizaron todas las actividades para verificar la destinación y ejecución del excedente neto.

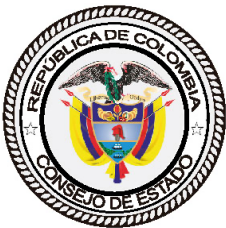
Observó que las actas del consejo directivo dan cuenta de que las reuniones se efectuaron con posterioridad a la presentación de la declaración del año 2010 y, en particular que:

- El acta 008 de abril 28 de 2011 no mencionó la propuesta y destinación del excedente correspondiente a la renta exenta del 2010.
- El acta 010 del 08 de febrero de 2012 tampoco hizo lo propio con los excedentes de 2010 y 2011.
- Los estados financieros hacen referencia a un excedente de \$3.233.279 al que hace mención el acta 011 del 09 de mayo de 2012.

Consideró que ninguno de los documentos señalados hizo mención a la ejecución del excedente de 2010 y, por el contrario, este no fue ejecutado pues fue acumulado con el de 2011. Desestimó que esto fuera un error contable dado que el contador y revisor fiscal certificaron la contabilidad y solo hasta 2014 se procedió a corregir el supuesto error.

⁸ Samai Tribunal, índice 33.

⁹ Sentencias del 13 de diciembre de 1995, exp. 7159, M.P. Delio Gómez Leyva, del 2 de marzo de 1990, exp. 1957, M.P. Jaime Abella Zárate y del 10 de julio de 2002, exp. 12411, M.P. Germán Ayala Mantilla.



Expuso que no basta que las actas expongan los programas a ejecutar, sino que también deben cumplirse los requisitos de determinación y destino del excedente por parte del máximo órgano directivo. Acotó que no se probó la ejecución del excedente de 2010 en el año siguiente a su aprobación, ni se hizo alusión de ello en las actas.

Sobre el rechazo de la renta exenta, evidenció que el acta 011 del 9 de mayo de 2012 fue posterior a la presentación de la declaración de renta de 2011, el 13 de abril de 2012, de manera que la asignación permanente no se aprobó en forma previa. Destacó las inconsistencias entre el valor del excedente consignado en los estados financieros y en el acta de asamblea, así como la ausencia de registro de la asignación permanente en la contabilidad. Afirmó que el valor del beneficio neto o excedente era de \$3.233.279.000 y no de \$3.546.319.000, este último valor llevado a la declaración de renta.

Precisó que el acta aclaratoria del 11 de septiembre de 2014 fue posterior y por fuera de oportunidad legal, por lo que no subsana el cumplimiento de requisitos. Insistió en que no se constituyó ninguna asignación permanente ni hubo registro contable alguno de ella y en que la glosa no se sustentó en si el excedente a reinvertir era el contable o fiscal, sino al hecho de que no se aprobó previamente la asignación del beneficio y a que la asignación permanente no se registró contablemente.

Estimó procedente la sanción por inexactitud dado el registro voluntario de la información por parte del contribuyente y descartó la diferencia de criterios. Comentó que los actos se motivaron suficientemente.

Sentencia apelada

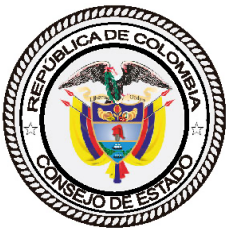
El Tribunal Administrativo del Valle del Cauca declaró la nulidad parcial de los actos impugnados y no condenó en costas a la demandada, con fundamento en las siguientes consideraciones¹⁰:

Señaló el alcance del régimen tributario especial y resaltó que el excedente debe reinvertirse en programas que desarrollan el objeto social de las entidades sin ánimo de lucro en el año siguiente al de su obtención, salvo que se requieran plazos adicionales o sean asignaciones permanentes, caso en el cual debe contarse con aprobación del órgano directivo, previa a la presentación de la declaración de renta del respectivo período gravable.

Refirió el objeto de la FUNDACIÓN y afirmó que sus órganos de administración eran el consejo administrativo y el director ejecutivo y tuvo por demostrada la existencia de los programas adelantados por la FUNDACIÓN. Verificó el contenido de las actas 10 del 08 de febrero de 2012 y 11 del 09 de mayo de 2012, las inversiones presupuestadas en ellas por 2011 y 2012 y el valor de los excedentes en ellas consignado.

Respecto del acta 11 del 09 de mayo de 2012 mencionó que esta hizo alusión a lo ejecutado del presupuesto aprobado para inversiones en 2012 y, respecto de las proposiciones para ese año, se hizo mención del beneficio neto de 2011 por \$3.546.319.000, del que, por unanimidad, se decidió constituir una asignación permanente de \$2.938.655.680, sin mencionar la destinación del valor restante.

¹⁰ Samai Tribunal, índice 18.



Subrayó que la diferencia del excedente con la suma registrada en los estados financieros derivó de que se hubiese adicionado al excedente de 2011 un valor de \$3.532.000 de gastos no deducibles y de \$312.235.000 del excedente de 2010, lo que generó una diferencia con el valor reportado en los estados financieros.

Observó que en la nota aclaratoria del acta 11, el presidente del consejo administrativo indicó que el beneficio neto de \$3.546.319.000, en realidad correspondía al excedente neto contable que ascendía a \$3.233.279.000, el cual se destinaría al cumplimiento del objeto social y sería ejecutado durante 2012, 2013 y 2014, plazo adicional contemplado en el artículo 358 del Estatuto Tributario, considerando el proyecto del complejo educativo de Pradera y los demás. Preciso que la nota aclaratoria se realizó dos años después de la reunión original en la que se estableció la destinación que tendría el excedente del año 2011.

Advirtió que en el acta 15 del 17 de abril de 2013 se hizo alusión nuevamente al excedente acumulado de 2010 y 2011 de \$3.545.095.000 y se registró un excedente por 2012 de \$2.710.645.000, sin mención a la forma de inversión de los excedentes.

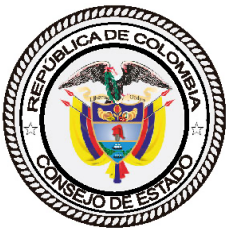
Concluyó que, para el periodo gravable discutido, se realizaron dos sesiones del consejo administrativo de la FUNDACIÓN el 08 de febrero y 14 de mayo de 2012. Que, en la primera, se señalaron las inversiones realizadas en 2011 y se fijó el presupuesto de inversiones para 2012, y, en la segunda, se abarcó la destinación del excedente de 2011, dejando claro que al mismo le fue acumulado el excedente de 2010 y se decidió constituir asignación permanente de \$2.938.655.680, sin mención a la suma restante.

Dijo que en los estados financieros de la FUNDACIÓN se aprecia que para 2012 se registró una ejecución del beneficio neto del año anterior exento de \$1.809.400.000 y se evidencia una acumulación de excedentes de años anteriores, de tal forma que el excedente de 2011 no se reinvertió dentro del año siguiente, todo lo cual se confirma en los balances de comprobación de 2010 a 2011 y de 2011 a 2012. Complementó que en los estados financieros no se evidenció el registro contable de la asignación permanente, a pesar de haberse definido en acta del 14 de mayo de 2012.

Cuestionó la validez de la aclaración del 11 de septiembre de 2014 dado que el valor declarado como renta exenta para 2011 fue certificado previamente por la contadora y revisora fiscal de la FUNDACIÓN y aprobado por el consejo de administración y, solo hasta 2014 con el inicio de la fiscalización, se tuvo conocimiento de la irregularidad.

Explicó que la FUNDACIÓN tenía hasta el 13 de abril de 2012 para presentar la declaración de renta de 2011 y la aprobación de la destinación del excedente solo se dio hasta el 14 de mayo de 2012, por lo que no se cumplió con lo dispuesto en el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004. Consideró que las pruebas aportadas sobre la ejecución de los proyectos dentro del objeto social no demuestran la reinversión del excedente de 2011, pues el respaldo de ello debe constar en los estados financieros que registran excedentes acumulados.

Acotó que las exigencias del Decreto 4400 de 2004 son requisitos para acceder a la exención, en especial la aprobación de la destinación del beneficio neto, previa presentación de la declaración de renta. Resaltó que la DIAN basó las glosas no solo en lo establecido en las actas, sino también en los estados financieros comparados



de 2010 y 2011, los auxiliares contables, los anexos de las declaraciones, los balances de comprobación y de prueba, los comprobantes de seguridad social, facturas, entre otros, además de la inspección tributaria y requerimientos a terceros.

Descartó la necesidad de la inspección contable dado que la demandada contaba con los soportes para analizar la ejecución del excedente y se decretó la inspección tributaria. Desestimó la violación al principio de equidad procesal, al desconocerse las particularidades del proceso abierto por la autoridad tributaria contra el Colegio Bolívar.

Estimó procedente la sanción por inexactitud dada la improcedencia de la renta exenta y no accedió a la diferencia de criterios. No obstante, la reliquidó en aplicación del principio de favorabilidad. No condenó en costas al no encontrarlas probadas en el expediente.

Recurso de apelación

La **demandante** apeló la decisión de primera instancia¹¹, con fundamento en lo siguiente:

Precisó que es ajeno a la realidad que no hubiese logrado probar la inversión del excedente, lo que puede corroborarse con una simple visita a los municipios aledaños al Ingenio. Cuestionó la conclusión del tribunal sobre la reinversión del excedente de 2010, debido a que solo se basó en las actas de su máximo órgano social, sin atender al error contable explicado y subsanado en el acta 011 de septiembre de 2014 y a las demás pruebas. Anotó que dicha conclusión viola la prevalencia de la sustancia sobre la forma.

Acusó a la sentencia de no analizar las pruebas aportadas y suponer que la aclaración del acta 011 era fraudulenta, puesto que el error contable se convirtió en *una bola de nieve que fue creciendo y creciendo* hasta evidenciarse en 2014, con posterioridad a la fiscalización. Insistió en que es deber de las autoridades administrativas dar prevalencia a la sustancia sobre la forma y en que la aplicación de la realidad económica debe operar respecto de la verdadera reinversión del excedente neto.

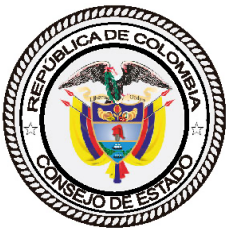
Reparó en que incurrir en un error formal no puede derivar en el pago de un mayor impuesto y la imposición de una sanción que derivaría en su propia liquidación, afectando a la comunidad.

Ratificó que sí destinó y ejecutó el beneficio neto de 2011 por valor de \$311.816.000, sobre lo cual presentó cuadro y nuevamente refirió a los programas adelantados.¹² Reiteró que no hay duda de la destinación y ejecución del beneficio neto de 2010 durante 2011, lo cual pudo verificarse con la inspección tributaria llevada a cabo por la DIAN o con una simple visita de campo.

Consideró una contradicción que el tribunal encontrara probada la ejecución de los proyectos y restara, al mismo tiempo, valor a los contratos, informes, facturas y cuentas de cobro por no estar respaldadas por los estados financieros, lo cual vulnera la prevalencia del derecho sustancial. Solicitó la revisión de las pruebas aportadas, incluyendo la memoria USB.

¹¹ Samai Tribunal, índice 22.

¹² Alfabetización, formación empresarial y formación en oficios.



Frente al rechazo de la renta exenta, explicó que lo trascendental es la destinación directa o indirecta del excedente a programas que desarrollen el objeto social del ente, lo cual se encuentra plenamente demostrado. Acusó de exceso ritual manifiesto al hecho de que se exigiera que el máximo órgano social determinara la ejecución y destino del excedente, previo a la presentación de la declaración de renta.

Invocó la sentencia enero 29 de 2004 (exp. 13339 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié) sobre la legalidad del artículo 5 del Decreto 124 de 1997, equivalente al Decreto 4400, para señalar que la aprobación de la destinación del beneficio neto no restringe el acceso a la exención, pues la administración puede verificarla con otros medios probatorios. Insistió en la aplicación del principio de la sustancia sobre la forma.

Oposición al recurso de apelación

La **demandada** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.¹³ Insistió en que el legislador estableció requisitos legales para la procedencia de la exención del beneficio neto o excedente, que son de obligatoria observancia y que se demostró que no se destinaron ni ejecutaron los excedentes de 2010, ni tampoco se aprobó la destinación de los de 2011, en forma previa a la presentación de la declaración de renta. Reiteró los argumentos frente al acta de rectificación y mencionó que los errores contables debían corregirse antes de la inspección tributaria, recalando las inconsistencias entre la contabilidad y las actas.

Intervención del Ministerio Público

El **Procurador Quinto Delegado ante el Consejo de Estado** solicitó confirmar la sentencia de primera instancia.¹⁴ Explicó que, si bien la demandante realizaba actividades propias de su objeto, no ejecutó los excedentes de 2010 y 2011, según se desprende de las actas y de las pruebas analizadas por el tribunal. Resaltó que la aprobación de la destinación del excedente de 2011 fue posterior a la presentación de la declaración de renta, con lo cual procedía la adición de ingresos y el rechazo de la renta exenta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sección resolver los cargos de apelación formulados por la parte demandada respecto de la sentencia de primera instancia. En particular, se debe determinar si procedían: i) la adición de ingresos propuesta en los actos, correspondiente al beneficio neto o excedente de 2010 acumulado en 2011 y ii) el rechazo de la renta exenta asociada al beneficio neto o excedente de 2011.

2. Análisis del caso concreto

Para resolver, la Sección precisa, de manera preliminar que, los contribuyentes sometidos al régimen tributario especial son sujetos pasivos del impuesto sobre la renta y complementarios (artículo 19 del Estatuto Tributario) sobre el beneficio neto

¹³ Samai, índice 19.

¹⁴ Samai, índice 20.



o excedente, determinado de conformidad con el artículo 357 *ibidem*, a tarifa del 20%. Empero, de acuerdo con los artículos 19 y 358 del Estatuto Tributario vigentes para la época de los hechos, ese beneficio neto podía llegar a estar exento del impuesto sobre la renta, si este tipo de entidades desarrollaban como parte de su objeto social ciertas actividades de interés general y ese beneficio se destinaba, directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a una o varias de esas actividades.

A su vez, el artículo 8 del Decreto 4400 de 2004 (vigente para los años 2010 y 2011) reglamentaba la exención, y establecía como requisitos para obtener esta que:

- a) Corresponda a las actividades de salud, deporte aficionado, educación, cultura, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, a que se refiere el artículo 2° de este Decreto, y siempre y cuando las mismas sean de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad;
- b) Se destine y ejecute dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de los plazos adicionales establecidos por la Asamblea General o máximo órgano directivo que haga sus veces, a una o varias de las actividades descritas en el literal anterior, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad, en los términos del artículo 2° del presente Decreto. La destinación total del beneficio neto se deberá aprobar previamente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo periodo gravable;
- c) Se destine para constituir asignación permanente, conforme con los requisitos establecidos en los artículos 9° y 10 del presente Decreto.»

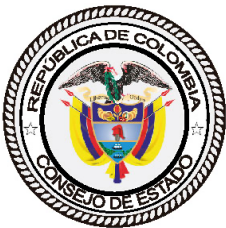
Del literal b) anterior resulta claro que, cuando el excedente se va a emplear en la ejecución de una o varias de las actividades que dan lugar al beneficio tributario, la Asamblea General de ese contribuyente, o el órgano que haga sus veces, debe aprobar esa destinación o reinversión del beneficio neto, en un acta, la cual debe ser previa a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo período gravable.

Por su parte, el artículo 9 del mismo decreto disponía que:

«Artículo 9°. Asignaciones Permanentes. Las asignaciones permanentes están constituidas por el beneficio neto o excedente que se reserve para realizar inversiones en bienes o derechos, con el objeto de que sus rendimientos permitan el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades de su objeto social. La entidad podrá optar por invertir en diversos activos negociables, salvo las limitaciones legales o restricciones de los organismos de control.

Para constituir válidamente la asignación permanente, las entidades sin ánimo de lucro, deberán cumplir totalmente con los siguientes requisitos:

- a) Que la constitución de la asignación permanente esté aprobada por la asamblea general o máximo órgano directivo que haga sus veces, antes de presentar la declaración de renta y complementarios del respectivo período gravable. La aprobación deberá constar en Acta, en la cual se dejará constancia del valor neto o excedente que se reserva para asignación permanente, el período gravable al que corresponde el excedente, el objeto de la inversión y las actividades específicas a desarrollar. No será de recibo el señalamiento genérico de las actividades a ejecutar, como tampoco la simple mención del objeto estatutario;
- b) Que se registre la reserva como parte del patrimonio de la entidad, en una cuenta especial denominada asignación permanente;
- c) Que sus frutos, rendimientos o producto se inviertan o utilicen en el desarrollo de su objeto social.



Parágrafo. Solamente la Asamblea General o máximo órgano directivo que haga sus veces, tiene la facultad para destinar una asignación permanente a otros fines. Dicha asignación deberá invertirse en el año en que se apruebe su destinación diferente, para ser considerada como ingreso exento; en caso contrario constituye ingreso gravable a la tarifa del veinte por ciento (20%), sin que proceda deducción o descuento sobre este impuesto. En los años gravables siguientes será exento únicamente el valor de los rendimientos o frutos que produzca la asignación permanente que sean invertidos en el objeto social conforme con las condiciones establecidas en el presente decreto.»

De lo anterior se desprende, tal como ha sostenido la Sección¹⁵, que el beneficio neto o excedente que se hubiera destinado a la constitución de una asignación permanente con el fin de facilitar, con su producto, el mantenimiento y desarrollo de actividades del objeto social de la entidad, debe ser aprobado por la asamblea general o máximo órgano directivo, antes de ser presentada la declaración de renta, y que, en el acta que funja esa aprobación debe constar el valor del beneficio neto que se reserva para la asignación permanente, el período gravable al que corresponde, el objeto de la inversión y las actividades específicas a desarrollar. A su turno, esta norma impone el registro de esa asignación en una cuenta especial del patrimonio y prohíbe hacer un señalamiento genérico de las actividades a ejecutar o una simple remisión al objeto estatutario de la entidad.

Frente al caso concreto, se observa en primer lugar que, la adición de ingresos por el monto declarado como renta exenta en 2010 (\$312.235.000) tuvo lugar en los actos administrativos demandados porque la DIAN estableció que parte de los excedentes contables de ese año simplemente se acumularon en 2011. Esto, a partir de lo evidenciado en los puntos tres y cinco del acta 008 del 28 de abril de 2011, de los estados financieros y el balance de comprobación de saldos¹⁶, gracias a los cuales se estableció que \$311.816.000 de excedente contable de 2010 no se destinó ni ejecutó en programas durante el 2011.

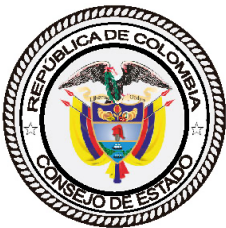
La sentencia de primera instancia reconoció expresamente la existencia de los programas adelantados por la FUNDACIÓN y su desarrollo. No obstante, al analizar los estados financieros y las actas allegadas concluyó que la demandante acumuló excedentes año a año y que, no se estableció la destinación del beneficio neto o excedente que se generó en 2011.

En la apelación, la demandante afirmó que no era cierto que no hubiese logrado probar la inversión del excedente, lo que podía corroborarse con una simple visita a los municipios aledaños al Ingenio. Cuestionó la conclusión del tribunal sobre la reinversión del excedente de 2010, debido a que, para llegar a esta, el juez solo se basó en las actas de su máximo órgano social, sin atender al error contable explicado y subsanado en el acta 011 del 11 de septiembre de 2014 y a las demás pruebas. Acusó a la sentencia de no analizar todas las pruebas aportadas y suponer que la aclaración del acta 011 era fraudulenta. Reiteró que sí destinó y ejecutó el beneficio neto de 2011 por valor de \$311.816.000, sobre lo cual presentó cuadro con los programas adelantados. Consideró como una contradicción que el tribunal encontrara probada la ejecución de los proyectos y, al mismo tiempo, le restara valor a los contratos, informes, facturas y cuentas de cobro simplemente por no estar respaldadas por los estados financieros.

La Sección observa que el demandante aportó además de las actas, diversos contratos de servicios profesionales para asesoría y acompañamiento en el

¹⁵ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25002, M.P. Milton Chaves García.

¹⁶ Fls. 29, 161, 165 y 214 Caa.



fortalecimiento de la calidad educativa, de compra e instalación de equipos de gastronomía, contratos de obra, de capacitación, de servicios profesionales y de interventoría para el complejo educativo en Pradera, otrosíes al contrato de obra, pólizas de cumplimiento de contrato y de seguros de responsabilidad civil extracontractual, relaciones de bienes adquiridos, actas de inicio de obras, de liquidación de contratos, hojas de vida de trabajadores sociales, planillas de pago de aportes a seguridad social y constancias de afiliación a riesgos laborales¹⁷.

Así mismo, allegó facturas, contratos de colaboración con otras fundaciones para programas de desarrollo cultural, artístico y deportivo y fortalecimiento escolar, cuentas de cobro, ofertas mercantiles y propuestas de servicios, correos electrónicos sobre la ejecución y suscripción de los contratos, actas de levantamiento topográfico de proyectos estudiantiles, comprobantes de consignación, sábanas de notas de estudiantes beneficiarios de programas, informe general y estado nutricional de estudiantes de la FUNDACIÓN, informe de caracterización del programa de aprendizaje y de resultados de programa de gestión en RSE, perfiles de diversos proyectos y matrices con población beneficiaria e informes de resultados, proyecto pedagógico institucional del colegio Mayagüez, documento de estructuración del proyecto de la ciudadela estudiantil Pradera, investigación geotécnica, informes técnicos de obra, evaluación de proponentes de las licitaciones y documentos soporte de dichos procesos.

En complemento, se anexó explicación sobre la reinversión del excedente del año 2011, con certificación del revisor fiscal que estableció que el mismo fue de \$3.233.278.391¹⁸, facturas de venta, tabla de ejecución de excedentes de 2011 en 2012 y 2013 por tercero, cuentas de cobro, otros contratos y desglose de centros de costos, certificados de donación, planillas de inscripción a los programas con beneficiarios¹⁹.

Si bien todas las pruebas reseñadas anteriormente dan cuenta de que la demandante ejecutó diversos programas, hecho que fue aceptado en la sentencia de primera instancia, no reposa explicación de la razón por la cual la información contable y financiera registró que se habían acumulado excedentes de 2010 a 2011 y tampoco se evidencia la trazabilidad de la ejecución en los programas de la suma que figura acumulada por valor de \$311.816.000, de suerte que, la Sección comparte la conclusión del tribunal, en el sentido de que no bastaba simplemente con demostrar la realización de los programas, sin resolver o justificar el preciso cuestionamiento planteado por la DIAN en torno a los \$311.816.000.

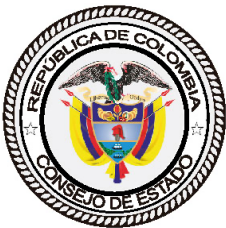
No hay duda de que la FUNDACIÓN realiza diversos programas en apoyo de la comunidad; lo que se extraña son las explicaciones sobre la acumulación reseñada, lo cual, contrario a lo que afirma la demandante, no puede corroborarse con las visitas de campo ni con inspecciones. La Sección encuentra que tampoco es cierto que los actos y la sentencia se hubiesen basado únicamente en las actas, pues se reconoció expresamente la ejecución de los programas gracias a la valoración de todas las pruebas que reposan en el expediente.

Dicho ello, lo que se advierte es que para efectos fiscales, la información contable tiene prevalencia para acreditar los hechos económicos cuestionados (artículo 775 del Estatuto Tributario) y a ella acudió tanto la administración como el juez de

¹⁷ Fls. 106 a 804 CP.

¹⁸ Fls. 805 y 806 CP.

¹⁹ Fl.808 a 1871 CP



primera instancia para verificar el origen y la destinación del excedente de 2010, y la acumulación en el 2011. Resáltese que, esto fue así, porque las otras pruebas, esto es los contratos, órdenes, facturas, cuentas de cobro y demás documentos, no tienen la virtualidad de explicar el origen de los recursos, su monto y utilización, para garantizar que esa fue la destinación del excedente de 2010.

Por otro lado, se observa que con el acta 011 del 11 de septiembre de 2014 se pretendió corregir el valor del excedente registrado en el acta 11 del 9 de mayo de 2012, para solo considerar en esta el valor de 2011 y excluir el beneficio neto que aparece como acumulado de 2010, según los estados financieros. Al respecto, se advierte que el documento de 2014 no es suficiente para desvirtuar el contenido del acta de mayo de 2012 y de los estados financieros; de hecho, es válido cuestionar el hecho de que el presunto error contable que alega la FUNDACIÓN solo hubiese sido advertido con ocasión de la fiscalización, de suerte que el acta aclaratoria carece de suficiente eficacia probatoria para desvirtuar la información contable y documental obrante en el expediente y las inconsistencias advertidas por la administración y, en todo caso, no se allegaron pruebas de las correcciones contables correspondientes, todo a la luz de la valoración de las pruebas acorde con la sana crítica.

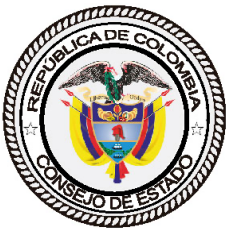
En consecuencia, dicho documento no subsana las inconsistencias, sin que ello pueda considerarse como violatorio del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, pues fue la misma demandante quien preparó la información contable y financiera que describió la acumulación de los excedentes de la vigencia 2010, y, ante el supuesto hallazgo de un error en esa información, no ejecutó otras acciones, diferentes al acta 011 del 2014, o al menos no allegó pruebas de la corrección. Se insiste, no se ha sostenido que el acta fuera fraudulenta, sino que no cuenta con la suficiente fuerza probatoria para demeritar las conclusiones sobre la evidencia contable.

A partir de lo expuesto, no hay una violación al principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, ni se desconoce la realidad económica, pues no se ha cuestionado que la FUNDACIÓN adelante y desarrolle diversos programas, lo cual se reconoció en la sentencia de primera instancia y lo acreditan las pruebas que el demandante solicitó analizar.

Como ya se dijo, lo que hace falta en el expediente son en primer lugar, las explicaciones, con sus respectivas pruebas, sobre la acumulación de excedentes de vigencia anteriores en 2011 siendo obligación del ente reinvertirlos, y, en segundo lugar, si, como lo afirma la demandante, estas se reinvertieron, esta ha debido aportar una ilustración clara y debidamente soportada, que le permitiera al juez establecer la trazabilidad de los recursos y que ella efectivamente hizo lo exigido en las normas.

En otros términos, probatoriamente los documentos aportados prueban la ejecución de programas, pero no necesariamente la conexión de estos con los recursos de 2010, y en esa medida no puede dárseles prevalencia total sobre los asientos contables. En ese sentido, no hay un mero error formal, sino un incumplimiento de las condiciones de acceso al régimen tributario especial y sus beneficios.

De acuerdo con lo anterior, la Sección considera que no puede predicarse una contradicción que se encontrara probada la ejecución de proyectos y se mantuviera la adición de ingresos, pues como ya se ha dicho en varias oportunidades, las



pruebas mencionadas por la actora no logran desvirtuar la acumulación de los excedentes de 2010 y, por tanto, la adición de ingresos debe mantenerse.

Frente al desconocimiento de la renta exenta, la Sección observa que el acta 011 fue suscrita el 09 de mayo de 2012 (fls. 125 a 146 CP) y que la misma contiene un consolidado de los proyectos adelantados por la FUNDACIÓN. Con todo, en el literal d) del numeral 7 del acta se establece lo siguiente:

«Beneficio neto año 2011: El beneficio neto exento del año 2011 por valor de \$3.546.319.000, se destinará en el año siguiente al cumplimiento del objeto social. Según la presentación del presupuesto de inversión para el año 2012 realizada por el Director Ejecutivo y aprobado unánimemente por los miembros del Consejo Administrativo, con ese beneficio neto se decide constituir una asignación permanente por valor de \$2.938'655.680 pesos con destino al cumplimiento del objeto social, distribuido así: (...)»

Posteriormente, se discriminan las líneas de inversión, los proyectos y los montos de la inversión por 2012 equivalente a \$2.938.655.680 y por 2011 correspondiente a \$2.314.364.268. Al efecto, llama la atención que en los estados financieros que figuran en el acta, aprobados en el marco de la reunión, no se observa el registro contable de la asignación permanente en cuenta especial, atendiendo a lo exigido en el reglamento indicado líneas arriba.

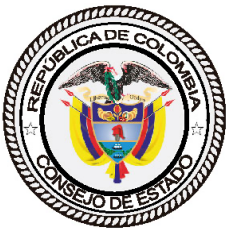
Resáltese que, las partes no discuten que el acta 011 de 2012 se suscribió después de que se presentó la declaración del impuesto sobre la renta de 2011, la cual ocurrió el 13 de abril de 2012, ni tampoco que se estableció una asignación permanente en la misma. En realidad, lo que se discute en este punto es el incumplimiento de los requisitos enunciados en el artículo 9 del Decreto 4400 de 2004 y la ausencia del registro de la asignación permanente en los estados financieros, sin perjuicio de las diferencias entre el valor de los proyectos y el beneficio neto.

La demandante sostiene que la ejecución de los proyectos financiados con la asignación creada con el beneficio neto del 2011 está debidamente probada y que, el hecho de que se exija que el acta determine la ejecución y destino de la reinversión, así como que la reinversión se hubiera aprobado previa la presentación de la declaración de renta, configura un exceso de ritual manifiesto. Invoca en apoyo a estas tesis la sentencia enero 29 de 2004 (exp. 13339 M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié)

Al respecto, se tiene que la Sección²⁰ ha precisado que el Estado concede la exención renunciando al gravamen, con la condición de que el excedente sea efectivamente destinado a los fines del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro o a las actividades de salud, educación, cultura que son de interés general y ameritan la exención. Esto, porque no tendría sentido que se dieran ventajas fiscales a las entidades sin ánimo de lucro simplemente realizar inversiones con sus excedentes, y a su vez permitir que éstas se destinen a fines distintos de los que pretende incentivar el legislador o, que simplemente no ejecuten las mismas en las actividades, hoy llamadas meritorias, conforme al destino que en tal sentido se previó. En estos casos, las entidades pierden el beneficio fiscal y el excedente no ejecutado es ingreso gravable en el año en que esto ocurra.

En concordancia con lo anterior, la Sección Cuarta precisó que «el contribuyente deberá, previo a la presentación de su declaración de renta, aprobar en su asamblea general u órgano

²⁰ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta Sentencias del 7 de octubre de 2004, Exp. 13921. M.P. Juan Ángel Palacio Hincapié; del 28 de junio de 2007, Exp. 15404, M.P. Ligia López Díaz.



directivo que haga sus veces, la destinación de los excedentes»²¹. Lo anterior, por cuanto «el término exento indica beneficiado en razón de circunstancias especialmente señaladas por la ley, que, para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, implica que las actividades estimuladas fiscalmente junto con la destinación del beneficio neto o excedente deben estar previamente aprobadas por la Asamblea u órgano directivo que haga sus veces»²², todo esto, en forma previa a la presentación de la declaración de renta, que es cuando se reporta la exención.

Se advierte que el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley y el reglamento no configura en requerimientos que derivan en exceso ritual manifiesto, sino que se trata de los requisitos sustanciales para acceder a un beneficio fiscal. Es decir, «La exigencia de los requisitos que la norma establece para los beneficios, lejos de desconocer la primacía del derecho sustancial sobre el formal, sacrificaría la razón de ser de la exención, porque ella surge frente a circunstancias especiales y depende del lleno de las condiciones previstas en las disposiciones normativas.»²³

En consecuencia, el hecho de que la administración hubiese exigido la acreditación de los requisitos previstos en el reglamento, tales como la aprobación de la destinación del beneficio neto o excedente de 2011 previo a la presentación de la declaración de renta, y el registro contable de la asignación permanente, no vulnera el principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Estas exigencias obedecen al cumplimiento de requisitos sustanciales para acceder a la exención del impuesto sobre la renta, que, como ya se dijo supone la ocurrencia de circunstancias especiales que deben ser acreditadas por el beneficiario.

En ese sentido, se desestima el argumento de la FUNDACIÓN frente al exceso ritual manifiesto. Esto, sin perjuicio de que no se presentaron reparos concretos frente a las diferencias encontradas por la autoridad fiscal entre el valor del excedente y el de los proyectos.

Ahora bien, en lo que respecta a la prueba de la ejecución del beneficio neto o excedente de 2011, debe resaltarse que este no fue el punto objeto de discusión por parte de la DIAN, de forma que ello no puede subsanar el incumplimiento de los requisitos previstos en las normas para acceder a la exención.

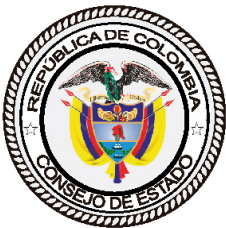
Por último, frente a la sentencia del 29 de enero de 2004, se advierte, por un lado, que en dicha ocasión la Sección se pronunció sobre la nulidad de los artículos 5 y 7 del Decreto 124 de 1997, norma diferente a la aplicable al caso que se decide (Decreto 4400 de 2004) y, por el otro, que la demandante invoca apartes descontextualizados del pronunciamiento, pues este refiere a que la aprobación previa por parte del máximo órgano, no es el único requisito que existe para acceder a la exención. Es decir, en esa providencia se está señalando que no significa que deba inaplicarse ese requisito, sino que es complementado por otras condiciones para gozar del beneficio.

Así mismo, frente al uso de otros medios de prueba esa sentencia refiere a la prueba de la ejecución del beneficio neto, lo cual escapa al objeto de la presente litis. En consecuencia, dicho pronunciamiento no es aplicable al presente evento y no prosperan los argumentos del apelante.

²¹ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta Sentencia del 5 de diciembre de 2011, Exp. 18341, M.P. Martha Teresa Briceño de Valencia.

²² Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Cuarta Sentencia del 14 de abril de 2011, Exp. 17872, M.P. Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

²³ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Sentencia del 22 de abril de 2021, exp. 25002, M.P. Milton Chaves García.



3. Costas

No habrá pronunciamiento frente a la decisión de no condenar en costas primera instancia, dado que no se apeló la decisión del tribunal de no imponerlas. En cuanto a la condena en costas en esta instancia (agencias en derecho y gastos del proceso), considerando que se confirmó en su totalidad y por las mismas razones la sentencia de primera instancia, de conformidad con lo previsto en el numeral 1 del artículo 365 del Código General del Proceso, aplicable por remisión expresa del artículo 188 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo, y conforme al acuerdo PCSJA-12355 del 28 de noviembre de 2025, se tasan las agencias en derecho en un (1) SMMLV. Por tanto, se ordenará al tribunal tramitar el respectivo incidente de liquidación, conforme a las reglas consagradas en el artículo 366 del Código General del Proceso.

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. **CONFIRMAR** la sentencia del 09 de noviembre de 2023, proferida por el Tribunal Administrativo del Valle del Cauca.
2. **CONDENAR** en costas en segunda instancia a la demandada. En consecuencia, ordenar al tribunal que dé el trámite al respectivo incidente conforme con lo expuesto en la parte motiva de esta providencia.

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)
LUIS ANTONIO RODRÍGUEZ MONTAÑO
Presidente

(Firmado electrónicamente)
MYRIAM STELLA GUTIÉRREZ ARGÜELLO
Con aclaración de voto

(Firmado electrónicamente)
WILSON RAMOS GIRÓN

(Firmado electrónicamente)
CLAUDIA RODRÍGUEZ VELÁSQUEZ
Con aclaración de voto

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>