



**SALA DE LO CONTENCIOSO
ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA**

**CONSEJERA PONENTE: STELLA JEANNETTE
CARVAJAL BASTO**

Bogotá D.C., catorce (14) de junio de dos mil dieciocho (2018)

Referencia: NULIDAD Y RESTABLECIMIENTO DEL DERECHO
Radicación: 41001-23-31-000-2001-00527-01 (21197)
Demandante: CAJA DE COMPENSACIÓN FAMILIAR DEL HUILA
Demandado: DIAN

Temas: Beneficio Neto 1997. Competencia del Comité de entidades sin Ánimo de Lucro – Destinación del beneficio neto como presupuesto de exención en renta.

SENTENCIA SEGUNDA INSTANCIA

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por el demandante contra la sentencia del 25 de abril de 2014, proferida por la Sala Quinta de Decisión Escritural del Tribunal Contencioso Administrativo del Huila, que negó las pretensiones de la demanda y ordenó devolver a la Caja de Compensación Familiar del Huila el excedente de lo que pagó por concepto de gastos del proceso.

ANTECEDENTES

La Caja de Compensación Familiar del Huila es una entidad sin ánimo de lucro, organizada como corporación, que cumple funciones de seguridad social¹.

El 16 de marzo de 1998, solicitó al Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro la calificación de procedencia de egresos por la actividad de mercadeo que realizó en 1997, y la exención respecto del beneficio neto que dicha actividad produjo en el mismo año gravable².

Mediante Resolución 0460 del 9 de septiembre de 1998, el Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro declaró la procedencia de la deducibilidad de los egresos por la actividad señalada, en cuantía de \$12.007.981.147, aduciendo que tenían relación de causalidad con los ingresos obtenidos el mismo año³.

Asimismo, declaró que la demandante no gozaba de la exención del beneficio que obtuvo en 1997, en cuantía de \$411.494.023, porque la asamblea general de dicha entidad no había aprobado destinación alguna para el mismo y negó plazo adicional para ejecutarlo.

Mediante Resolución 101 del 7 de diciembre de 2000 se confirmó la anterior decisión, en sede del recurso de reposición interpuesto⁴.

¹ Fl. 8

² Fls. 4 y 19

³ Fls. 19-21

⁴ Fls. 9-16

DEMANDA

La Caja de Compensación Familiar del Huila, en ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, solicitó que se declarara sin efectos las resoluciones que decidieron sobre la calificación de los egresos por la actividad de mercadeo y la destinación del beneficio neto del año gravable 1997. A título de restablecimiento, pidió que le declarara el derecho a la exención del beneficio neto y, en consecuencia, a no pagar impuesto de renta sobre el mismo, o a que se le devolviera lo que eventualmente hubiere pagado, junto con los intereses correspondientes.

Invocó como violados los artículos 228 de la Constitución Política, 358 y 363 del Estatuto Tributario, subrogado por el artículo 84 de la Ley 488 de 1998 y 12 del Decreto 124 de 1997. El concepto de violación se sintetiza como sigue:

Expuso que la solicitud de calificación de egresos presentada por la demandante estaba pendiente de resolverse al momento de entrar a regir el artículo 83 de la Ley 488 de 1998, que abolió el requisito de calificación del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro para obtener beneficios tributarios sobre el impuesto de renta, porque las Divisiones de Fiscalización y Liquidación son las encargadas de verificar la procedencia de egresos y la inversión de los excedentes o beneficios en los programas legalmente establecidos.

Señaló que el mencionado artículo 83 es una norma de procedimiento, aplicable desde el momento en que comenzó su vigencia y que, por lo mismo, el Comité que profirió los actos demandados carecía de facultad para pronunciarse sobre la calificación solicitada, pues ésta fue expedida el 3 de septiembre de 1999.

Indicó que, por disposición de la ley sustancial, las Cajas de Compensación Familiar deben dirigir los dineros que recaudan a programas de interés social para la comunidad y que, ante esa previsión legal, aplicable de manera pura y simple, sobraría la calificación establecida por normas de procedimiento, como el Decreto 124 de 1997.

Asimismo, afirmó que dentro de la Asamblea General de COMFAMILIAR se analizaron y aprobaron los estados financieros que incluyeron el programa de presupuesto para ejecutar durante el año 1998, del cual hace parte el beneficio neto, es decir, los \$411.494.023 que quedaron como utilidad durante 1997.

Anotó que el Comité no estableció la realidad de la inversión, a pesar de que contaba con elementos de juicio para hacerlo, más allá de la redacción mecanográfica y gramatical del acta de la asamblea general. Añadió que la asamblea general de Comfamiliar estudió y aprobó el rubro correspondiente al beneficio, al autorizar el presupuesto y su ejecución durante 1998, y que la inversión del mismo fue certificada por revisor fiscal.

OPOSICIÓN

La DIAN se opuso a las pretensiones de la demanda, en el entendido de que el artículo 84 de la Ley 488 de 1998 no era aplicable al sub lite, toda vez que no se encontraba vigente al momento en que la demandante presentó la solicitud de calificación de egresos (16 de marzo de 1998) y, legalmente, las actuaciones y diligencias iniciadas bajo el imperio de una ley, continúan rigiéndose por la misma.

Precisó que la Ley 488 de 1998 entró a regir el 28 de diciembre de ese año, cuando fue publicada y que, de acuerdo con el artículo 40 de la Ley 153 de 1887, no podía abarcar situaciones iniciadas en momento anterior, como el trámite de la solicitud de calificación señalada.

Manifestó que el artículo 363 del ET ordenaba que el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro calificara la procedencia de los egresos efectuados en el periodo gravable y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines legalmente previstos, en el año siguiente a aquél en el cual se obtiene, salvo tratándose de asignaciones permanentes y de programas cuya ejecución requiriera plazos adicionales.

Estimó que dicha calificación no era una simple formalidad, sino un presupuesto legalmente establecido para la procedencia de egresos

efectuados en el periodo gravable y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines previstos por la entidad solicitante.

Sostuvo que las entidades sometidas al régimen tributario especial disponen de tres variables definidas para invertir el beneficio neto o excedente de un determinado ejercicio fiscal. También que la exención del impuesto de renta sobre dicho beneficio se supedita a que la asamblea general u órgano directivo de la entidad apruebe previamente la destinación del mismo y a que cuente con la calificación o autorización del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro.

Manifestó que el acta de la asamblea de afiliados de la entidad no se refirió al cometido del excedente del periodo gravable 1997 y que, en los estados financieros a 31 de diciembre de 1997, no se indicó la destinación que debió impartirse al superávit del ejercicio, sin que del valor del presupuesto a ejecutar pudieran deducirse los programas y actividades específicas a desarrollar, la proporción y el monto de las mismas.

Añadió que las decisiones adoptadas por las asambleas generales u órganos directivos deben constar en las actas correspondientes, constitutivas de plena prueba, sin que pueda admitirse otro medio de prueba para confirmar tales decisiones.

Aseveró que la certificación del revisor fiscal de la demandante carece de valor probatorio, porque tiene afirmaciones generales que

no se sustentaron en el estudio de las cuentas involucradas, ni se acompañaron de soportes y comprobantes en los que constara la presunta inversión del beneficio neto y su destinación.

Igualmente, dijo que dicha certificación no sustituye las exigencias del artículo 9 del Decreto 124 de 1997, ni el acta de la asamblea general, pues no permitía inferir la decisión tomada por el órgano directivo de la entidad demandante.

SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo del Huila negó las pretensiones de la demanda.

Para fundamentar tal decisión, comenzó por referirse al marco legal del beneficio neto o excedente, con especial énfasis en los requisitos para acceder al mismo, y precisó que la aprobación previa de su destinación debe acompañarse de medios probatorios autorizados por la legislación tributaria y contable, que permitan verificar dicha destinación.

Afirmó que el Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro contaba con plena competencia para decidir sobre la solicitud de calificación de la demandante, por el año 1997, en cuanto se presentó el 16 de marzo de 1998, es decir, antes de que el literal b) del artículo 363 del ET fuera derogado, precisando que las actuaciones en trámite

para ese momento continuaban rigiéndose por la norma vigente al tiempo de iniciarse el respectivo procedimiento.

En cuanto a la procedencia del beneficio neto o excedente, anotó que las pruebas existentes y los argumentos de los actos demandados no permiten establecer si éstos se ajustan a la legalidad, pues no ofrecen certeza sobre la aprobación de la ejecución del beneficio neto dentro del plazo adicional solicitado por el revisor fiscal de la demandante, ni dan cuenta de alguna forma para llevarla a cabo, como tampoco del monto sobre el cual se pidió dicho plazo.

RECURSO DE APELACIÓN

La **demandante** apeló la sentencia.

Insistió en que el Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro carecía de competencia para resolver la solicitud de calificación presentada por la demandante el 16 de marzo de 1998, por cuanto la Ley 488 del mismo año había derogado la norma que le otorgaba tal facultad (ET, art. 362).

Puntualizó que lo que es materia de análisis no es el procedimiento o formalismos que debían cumplirse para acceder a la exención del beneficio neto, sino la figura de la pérdida de competencia desde el momento en que entró a regir la Ley 488 de 1998 (24 de diciembre de 1998), la cual conducía a que el comité se declarara inhibido

para conocer la solicitud de calificación de la demandante, quien tampoco estaba obligada a pedirla.

De otra parte, afirmó que el acta de la asamblea de afiliados del 2 de junio de 1998 hace parte del proceso adelantado por la DIAN contra COMFAMILIAR HUILA, dentro de cuyos estados financieros figura el programa del presupuesto de 1997, en el cual se incluyeron los saldos para ejecutar en 1998.

Indicó que la destinación del superávit resultante en 1997, tiene la destinación establecida en la propia Ley 488 de 1998 y que no existe ninguna duda probatoria en cuanto a la inversión del excedente, porque fue certificada por el revisor fiscal de la demandante. Apuntó que tal certificación constituye plena y suficiente prueba de lo que afirma en relación con la inversión en obras sociales que se realizarían con los remanentes resultantes de 1997.

ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** no alegó de conclusión.

La **demandada** se refirió a la normativa sobre régimen tributario especial de las cooperativas y señaló que la derogatoria de la función de calificación no afectó la regulación sustancial ni procedimental aplicable a periodos anteriores al 1º de enero de 1999, cuanto entró a regir la Ley 488 de 1989.

Señaló que el Comité de Entidades Sin ánimo de Lucro debía decidir la solicitud de calificación, porque para cuando ésta se presentó no se había derogado la norma que la ordenaba.

Dijo que el rechazo de la exención del beneficio neto obtenido por la actividad de mercadeo en 1997, obedeció a que la demandante no dispuso la destinación del mismo en Asamblea General, como lo ordena el artículo 5 del Decreto 127 de 1997, y que ello traslada el asunto debatido al aspecto probatorio.

La Asamblea General de la demandante no estableció la destinación que le daría al excedente que obtuvo en 1997, solo se refirió a la presentación y aprobación de los estados financieros de COMFAMILIAR, con sus notas, el balance general consolidado y los estados de cambio de capital de trabajo, de patrimonio, de situación financiera, de resultados consolidados y de flujo efectivo.

Sostuvo que la certificación del revisor fiscal no reúne las formalidades debidas para darle mérito probatorio conforme con las normas legales vigentes, y que, en todo caso, la DIAN conserva la facultad de realizar las verificaciones pertinentes.

Añadió que dicho certificado no contiene especificaciones para considerarse prueba contable suficiente sobre la destinación de los excedentes, con operaciones respaldadas por comprobantes externos e internos que reflejaran la situación del ente económico.

Enfatizó en que las actividades estimuladas fiscalmente con la exención del beneficio neto deben estar aprobadas por la asamblea u órgano directivo que haga sus veces, previamente a la presentación de la declaración de impuesto sobre la renta y complementarios del año en que se obtiene el beneficio. Como tal aprobación no se probó, no puede aceptarse la exención reclamada por la demandante.

Finalmente, adujo que la eventual declaratoria de nulidad no puede traer consigo el restablecimiento del derecho pretendido en la demanda, e insistió en que los actos demandados se expidieron conforme a la normativa aplicable al caso discutido y a la jurisprudencia relacionada con asuntos similares.

El **Ministerio Público** no conceptuó.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

Corresponde a la Sala examinar la legalidad de los actos administrativos que resolvieron la solicitud de calificación de la procedencia de egresos por la actividad de mercadeo que desarrolló la demandante durante 1997 y de la destinación del beneficio neto que obtuvo en dicho año.

En los términos del recurso de apelación, la Sala deberá examinar la competencia del Comité de Entidades Sin ánimo de Lucro para

decidir la solicitud de calificación de procedencia de egresos y destinación del beneficio neto, presentadas por la demandante y, en caso de que dicha glosa no prospere, la procedencia de la exención de impuesto sobre la renta para el beneficio neto que obtuvo en el año 1997.

DE LA COMPETENCIA DEL COMITÉ DE ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PARA DECIDIR LA SOLICITUD DE CALIFICACIÓN PRESENTADA POR LA DEMANDANTE EL 16 DE MARZO DE 1998

La apelante señala que la derogatoria del artículo 363 del ET abolió la competencia del Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro para pronunciarse sobre las solicitudes de calificación que se encontraban en trámite, como la presentada el 16 de marzo de 1998, resuelta por los actos demandados.

La Sala advierte que el artículo 154 de la Ley 488 de 1998 derogó el literal b) del artículo 363 del ET, que le asignaba al Comité de Entidades sin Ánimo de lucro la función de *"calificar la procedencia de los egresos efectuados en el periodo gravable, y la destinación del beneficio neto o excedente a los fines previstos..."*. Concordantemente, el artículo 83 de la misma ley adicionó el mencionado artículo 363, para disponer que las entidades del régimen tributario especial no requerían la calificación del Comité para gozar de los beneficios aplicados a dicho régimen.

La Ley 488 de 1998 entró a regir el 28 de diciembre del mismo año, cuando fue publicada en el Diario Oficial 43.460, sin embargo, disposiciones como las anteriormente referidas entraron a regir al año siguiente, en tanto inciden en la liquidación de un impuesto de período anual (el de renta), sujeto a la regla de aplicación legal en el tiempo prevista en el inciso tercero del artículo 338 de la Constitución Política⁵, según la cual, las normas tributarias que regulan ese tipo de tributos sólo pueden aplicarse a partir del periodo siguiente al que aquéllas entran a regir⁶.

La demandante presentó la solicitud de calificación **el 16 de marzo de 1998**, es decir, antes de que entrara a regir la Ley 488 de 1998 (1º de enero de 1999), momento para el cual el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro no lo había resuelto.

En esas condiciones, dicha calificación era un presupuesto obligatorio para acceder a la exención del beneficio neto, particularmente respecto de las solicitudes que, como ocurre en el presente caso, se hallaban en trámite ante el Comité, regidas por la normativa vigente al momento en que se presentaron, dado que el legislador no dispuso nada distinto al respecto.

En consecuencia, no prospera el cargo.

⁵ “(...) Las leyes, ordenanzas o acuerdos que regulen contribuciones en las que la base sea el resultado de hechos ocurridos durante un período determinado, no pueden aplicarse sino a partir del período que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley, ordenanza o acuerdo”.

⁶ Corte Constitucional. Sentencia C-806 del 1 de agosto de 2001.

LA EXENCIÓN SOBRE EL BENEFICIO NETO QUE LA DEMANDANTE OBTUVO EN 1997

Para efecto del impuesto sobre la renta correspondiente al año 1997, el Estatuto Tributario establecía un régimen especial a favor de las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, entre otras entidades, con excepción de las señaladas en el artículo 23 *ibídem*, cuyo objeto social principal y recursos estuvieran destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social, siempre que fueran de interés general y que la comunidad accediera a las mismas⁷ (*artículos 19, con la modificación que introdujo la Ley 223 de 1995, y 359 del texto original del Decreto 624 de 1989*).

Conforme a dicho régimen, reglamentado por el Decreto 124 de 1997⁸, el beneficio neto o excedente⁹ que las entidades mencionadas obtenían en cada período fiscal, tenía el carácter de exento cuando se destinara directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollaran el objeto social mencionado, siempre que fueren de interés general, o a constituir asignaciones permanentes¹⁰ para ejecutar tales programas (*arts. 356 y 358 del ET, 1 [a] y 5 del Decreto 124*

⁷ Tal condicionamiento para la destinación fue declarado exequible por la sentencia C-692 de 1996.

⁸ Derogado por el artículo 22 del Decreto 4400 de 2004.

⁹ Resultado de restar a los ingresos anuales, los egresos que tienen relación de causalidad con dichos ingresos o con el cumplimiento del objeto social de la contribuyente (E. T. Art. 357, Dto 124 de 1997)

¹⁰ Según el artículo 7 del Decreto 124 de 1997, dichas asignaciones deben registrarse como una cuenta especial del patrimonio constituida por la parte del beneficio o excedente destinada a capitalizarse, para que su producto posibilite el mantenimiento o el desarrollo permanente de alguna de las actividades del régimen tributario especial.

de 1997). El excedente que no se invirtiera en esos programas tendría el carácter de gravable en el año en que ello ocurriera, a la tarifa única del 20% del impuesto de renta¹¹.

Según el artículo 5 del decreto mencionado, la exención recaería sobre la parte del beneficio que cumpliera alguna de las siguientes condiciones:

- Destinarse dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de plazos adicionales¹², a desarrollar directa o indirectamente una o varias de las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.
- Destinarse a constituir asignaciones permanentes¹³, para el desarrollo de las actividades anteriormente enunciadas.

¹¹ Arts. 357 del ET y 2 del Decreto Reglamentario 124 de 1997.

¹² **Decreto 124 de 1997, art. 6.** Programas de largo plazo. Cuando la naturaleza y la magnitud del desarrollo de un programa social, implique que su ejecución debe realizarse en plazos superiores a un año, la asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, podrá adoptar dichos plazos, señalando la ejecución que año por año se hará del beneficio neto o excedente. La solicitud de autorización para adoptar esos plazos, deberá efectuarse, dentro del mismo término establecido para solicitar la calificación del respectivo año gravable, cuando se den las condiciones previstas en el artículo 8o. de este decreto.

En caso de entidades cooperativas se aplicará el régimen que regula a esta clase de entidades.

¹³ *Ibíd*em, art. 7. Asignaciones permanentes. Las asignaciones permanentes están constituidas por parte del beneficio neto o excedente, que se destina a capitalizarse, con el objeto de que su producto posibilite el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario.

Cuando las asambleas generales u órganos directivos que hagan sus veces, constituyan asignaciones permanentes, deberán dejar establecido el objeto de las mismas, así como los programas o actividades a los cuales está destinada.

Las asignaciones permanentes, deberán registrarse como una cuenta especial del patrimonio y podrán estar representadas en diversos tipos de activos, y negociarse libremente, salvo las limitaciones legales de las propias entidades.

- Destinarse, en el caso de las entidades cooperativas, a cumplir su objeto social, conforme con la legislación cooperativa¹⁴.

Y dispuso:

"Para efectos de la exención del beneficio neto o excedente, la entidad deberá previamente aprobar en su asamblea general u órgano directivo que haga sus veces, la destinación de dicho beneficio neto o excedente de conformidad con las anteriores condiciones y haber obtenido la calificación o autorización en tal sentido por parte del Comité de Entidades sin ánimo de lucro cuando se den las condiciones contempladas en el artículo 8o. de este decreto, antes de presentar la declaración de renta y complementarios.

Parágrafo 1o. El beneficio neto o excedente no destinado a los fines previstos en este artículo, el generado en la no procedencia de egresos, así como aquel que habiendo sido destinado a uno de los anteriores fines, no haya cumplido con su ejecución, y el obtenido por las entidades a que se refiere el literal d) del artículo 1o. del presente decreto que haya sido destinado en todo o en parte en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente, constituye ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%) en el año en que esto ocurra, y sobre tal impuesto no procede deducción o descuento."

Así, la destinación del beneficio neto a los fines taxativamente previstos en el ordenamiento jurídico y la aprobación de dicha destinación por parte de la Asamblea General de la entidad o el órgano directivo que haga sus veces, es un presupuesto sustancial

Las asignaciones permanentes sólo podrán deshacerse por la asamblea general u órganos directivos que hagan sus veces, evento en el cual éstas deberán destinarse a las actividades contempladas en este decreto. En caso contrario dichas asignaciones constituirán ingreso gravable sometido a la tarifa del veinte por ciento (20%) en el año en que esto ocurra.

¹⁴ Modificado por el artículo 5 del Decreto 1514 de 1998

del derecho a la exención, que debe ser demostrado por quien pretende el reconocimiento de tal beneficio fiscal.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 9 del Decreto 124 de 1997, *"el libro de actas constituye el soporte y prueba de las decisiones tomadas por la Asamblea General, o el órgano directivo que haga sus veces"*, el cual debe registrarse conjuntamente con los demás libros de contabilidad.

De acuerdo con lo anterior, las actas constituyen el medio directamente establecido por el ordenamiento jurídico, para probar las decisiones aprobadas por la Asamblea General de las entidades del régimen tributario especial, entre ellas las Cajas de Compensación Familiar, como entidades privadas sin ánimo de lucro y organizadas en forma de corporaciones, pues, según el literal g) del artículo 12 del Decreto 124 de 1997, las entidades que requieran la calificación de la procedencia de egresos y la destinación del beneficio neto, deben presentar un estudio ante la secretaría del Comité, junto con la *"Copia autenticada de los folios correspondientes al libro de actas de la Asamblea General u órgano Directivo que haga sus veces, donde obre el acta completa en la cual conste la aprobación de la destinación del beneficio neto a las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario, dentro del año siguiente al de su obtención; o de la aprobación de programas que requieren plazos adicionales a un año, así como la constitución de asignaciones permanentes, según el caso"*, entre otros anexos.

Ahora bien, en el caso concreto se observa que la Resolución 0460 del 3 de septiembre de 1999, expedida por el Comité de Entidades sin Ánimo de Lucro, fundamentó la decisión de declarar que COMFAMILIAR HUILA no goza de la exención del beneficio neto obtenido por la actividad de mercadeo en el período gravable 1997 en cuantía de \$411.494.023, por dos aspectos: i) en el Acta no se destinó el excedente y ii) la solicitud de plazo adicional para invertir el excedente presentada del Revisor Fiscal, no cumple con los presupuestos legales.

En relación con el acta y la certificación del revisor fiscal, se advierte que a tales documentos y su contenido se hace mención expresa en los actos acusados y, en todo caso, no permiten desvirtuar la legalidad de los actos acusados, por las siguientes razones:

Según los actos demandados, la solicitud de calificación de egresos por la actividad de mercadeo desarrollada en ese año y de reconocimiento de la exención mencionada, se acompañó de los documentos citados en el artículo 12 del Decreto 124 de 1997¹⁵, encontrándose que:

¹⁵ "a) Petición correspondiente del representante legal, o del funcionario delegado con indicación de la dirección para notificaciones;
b) Estatutos vigentes de la entidad;
c) Certificado de existencia y representación legal con una antelación no mayor de cuatro (4) meses;
d) Balance general y estado de pérdidas y ganancias del año gravable objeto de calificación o autorización, sin ajustes integrales por inflación, debidamente certificados por contador público o revisor fiscal, según el caso, salvo las excepciones legales contempladas para las entidades a que se refiere el numeral 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, las cuales deberán presentar sus estados financieros debidamente ajustados;

"...el beneficio neto de \$411.494.023 "la entidad no lo destinó en su asamblea general como lo exige el artículo 5 del Decreto 124 de 1997; en efecto en el expediente conformado con la solicitud de calificación y demás documentos anexos, obra fotocopia autenticada del Acta No. 38 del 02 de junio de 1998 que corresponde a los folios 465 a 518 del libro de actas de la entidad, de la asamblea general ordinaria de afiliados de la Caja de Compensación y en dicha acta no existe destinación alguna del excedente de la actividad de mercadeo de la entidad...

En cuanto a la solicitud de plazo adicional para invertir el excedente de 1997 hasta el 31 de diciembre de 1999, realizada mediante oficio por el revisor fiscal de la entidad, este comité considera que no cumple los requisitos señalados en el artículo 6 del Decreto 124 de 1997 que al respecto señala que dichos plazos deberán ser adoptados por la Asamblea General u órgano directivo que haga sus veces y deberá efectuarse dentro de los mismos términos establecidos para solicitar la calificación del respectivo año gravable; además en el presente caso como ya se estableció no existió destinación conforme a las normas del beneficio neto.^{16"}

Por su parte, la Resolución 101 de 2000 (fls. 13 a 14), agregó:

"...el Acta No. 38 fechada en la ciudad de Neiva el 2 de junio de 1998, contentiva de las decisiones adoptadas por la Asamblea de Afiliados, no hace la menor referencia al cometido del excedente del periodo gravable 1997.

-
- e) Certificado del Revisor fiscal de la entidad beneficiaria de las donaciones en donde conste la realización de las actividades o programas establecidos por la entidad donante;
 - f) Descripción y discriminación detallada indicando naturaleza y cuantía, de los egresos, inversiones y programas desarrollados, cuya procedencia se solicita, debidamente certificada por contador público o revisor fiscal según el caso;
 - g) Copia autenticada de los folios correspondientes al libro de actas de la Asamblea General u Órgano Directivo que haga sus veces, donde obre el acta completa en la cual conste la aprobación de la destinación del beneficio neto a las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario, dentro del año siguiente al de su obtención; o de la aprobación de programas que requieren plazos adicionales a un año, así como la constitución de asignaciones permanentes, según el caso;
 - h) Relación de las actividades ejecutadas con los excedentes calificados como exentos en años anteriores, y que debían ejecutarse en dicho año, indicando naturaleza y cuantía de cada una de ellas, debidamente certificada por contador público o revisor fiscal, según el caso;
 - i) Certificación suscrita por el contador público o revisor fiscal de la entidad solicitante, según el caso, sobre el cumplimiento de los requisitos legales establecidos para obtener la calificación o autorización.

¹⁶¹⁶ Fls. 20 a 21 Resolución 0460 de 1999

En efecto, dentro del orden del día de la Aludida Acta se encuentra el numeral quinto denominado PRESENTACIÓN Y APROBACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS A 31 DE DICIEMBRE DE 1997, en el cual se incluyen el balance general consolidado, estado de cambio en el capital de trabajo, estado de cambio en el patrimonio, estado de cambio en la situación financiera, estado de resultados consolidado, estado de flujo en efectivo y notas a los estados financieros, sin embargo no aparece la destinación que debió impartirse al superávit del ejercicio; al decir del recurrente dentro de estas cifras se encuentra "implícitamente" tal destinación sin embargo no es posible deducir o al menos presumir los programas y actividades específicos a desarrollar y en que proporción o monto..."

En relación con el Acta de la Asamblea General la actora no controvierte que allí no quedó consignada la destinación del excedente, pues tanto en sede administrativa como ante esta jurisdicción ha sostenido que dicha destinación quedó "implícita" o "incluida" en el "Programa de presupuesto para su ejecución durante el año 1.998", sin embargo, la Sala advierte que no pueden admitirse destinaciones "implícitas" o que sugieran desentrañar programas o actividades que el Acta no haya detallado.

Además, contrario a lo sostenido por la actora, dicha destinación no se presume por el solo hecho de las actividades que debe desarrollar la Caja de Compensación, pues para acceder a la exención del beneficio neto obtenido, la normativa ha exigido que su destinación sea aprobada en la respectiva acta de la asamblea u órgano directivo, para lo cual, necesariamente deben establecerse las actividades y el monto a invertir del excedente.

Ahora bien, la actora señala que la inversión del excedente fue certificada por el revisor fiscal, sin embargo, debe precisarse que la tarifa legal de la prueba dispuesta por el artículo 9 del Decreto 124 de 1997¹⁷, como se indicó párrafos atrás, advierte que el acta de la asamblea general de la entidad prevalece sobre el certificado de su revisor fiscal. En ese entendido, tales certificaciones están llamadas a corroborar la “destinación” de la que da cuenta el acta mencionada, no a sustituirla para suplir las imprecisiones u omisiones al respecto.

Además, lo discutido por la demandada no se refiere al registro contable sino a qué tipo de programas se destinó el excedente, pues el certificado de revisor fiscal, como lo indicó la Sala en un caso similar¹⁸, *«no es suficiente, ni idóneo para comprobar el hecho económico que el legislador quiso beneficiar con la exención, relacionado con el cumplimiento del fin establecido por la Asamblea General»*.

La Sala precisa que, a pesar de que fue puesta de presente esta exigencia, la actora no adelantó ninguna actividad probatoria ante la Administración ni en esta instancia para demostrar la destinación que echó de menos el Comité en los actos demandados.

¹⁷ **Dcto. 124/97. Artículo 9o.-** El libro de actas. Para todos los contribuyentes sometidos al régimen tributario especial, el libro de actas constituye el soporte y prueba de las decisiones tomadas por la Asamblea General, o el órgano directivo que haga sus veces. Este libro deberá registrarse conjuntamente con los demás libros de contabilidad de conformidad con las normas legales vigentes.

¹⁸ Sentencia del 26 de noviembre de 2009, Exp. 16771, M.P. Dr. William Giraldo Giraldo

Por lo demás, frente a la ampliación del plazo para invertir el excedente, correspondiente al segundo requisito cuestionado por la demandada, se observa que, como lo prevé el literal g) del artículo 12 del Decreto 124 de 1997, la aprobación de plazos debe constar en el acta de la asamblea general, aspecto al cual no se refirió la demandante. En todo caso, si en el acta de la asamblea no se dispuso la destinación concreta del excedente, menos aún se pudo disponer los plazos adicionales de que trata el artículo 6 del Decreto 124 de 1997, en tanto éstos se facultaron respecto de programas sociales concretos, cuya naturaleza y magnitud ameritara plazos de ejecución superiores a un año.

En este orden de ideas, asistió razón al Tribunal para negar las pretensiones de la demanda y, en consecuencia, se confirmará la sentencia apelada.

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

CONFÍRMASE la sentencia del 25 de abril de 2014, proferida por el Tribunal Administrativo del Huila.

Reconócese personería a la doctora Maritza Alexandra Díaz Granados, como apoderada de la DIAN, en los términos del poder visible en el folio 114.

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

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

**MILTON CHAVES GARCÍA
BASTO
Presidente de la Sección**

STELLA JEANNETTE CARVAJAL

**JULIO ROBERTO PIZA RODRÍGUEZ
RAMÍREZ**

JORGE OCTAVIO RAMÍREZ