



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

Consejero Ponente: JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ

Bogotá, D. C., veintitrés (23) de junio de dos mil dieciséis (2016)

RADICACIÓN No. 050012331000201001320 01 (20369)

ACTOR: CORPORACIÓN CLUB DEPORTIVO EL RODEO

DEMANDADO: U.A.E. DIAN

**REFERENCIA: LOS APORTES ORDINARIOS Y EXTRAORDINARIOS DE
LOS CLUBES HACEN PARTE DE LOS INGRESOS BASE
DEL CÁLCULO DEL BENEFICIO NETO**

FALLO

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia. La sentencia dispuso:

“Primero: Se inhibe para emitir pronunciamiento alguno en relación con la legalidad del Requerimiento Especial No. 112382009000055 del 10 de junio de 2009, por lo expuesto en la parte motiva.

Segundo: Se declara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000017 del 22 de febrero de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín notificada el 25 de febrero de 2010.

Tercero: Como consecuencia de lo anterior y a título de restablecimiento del derecho se declara en firme la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2006 presentada el día 26 de abril de 2007, radicada con sticker No. 9100000579639.

Cuarto: De haber sido cancelado algún valor con motivo del acto anulado, éste deberá ser reintegrado a la demandante previa indexación, dando aplicación a la fórmula indicada con antelación.



Quinto: No se condena en costas como lo prevé el artículo 171 del Código Contencioso Administrativo por cuanto no aparecen causadas.

Sexto: Dese cumplimiento a esta sentencia en los términos previstos en los artículos 176 y 177 del Código Contencioso Administrativo.

Séptimo: En firme esta providencia, archívese el expediente dejando las constancias de rigor”.

I) ANTECEDENTES

El 25 de abril de 2007, la Corporación Club Deportivo El Rodeo presentó la declaración del impuesto de renta del año gravable 2006, en la que registró ingresos brutos operacionales por \$3.460.411.000, costos por \$1.231.640.000, deducciones por \$6.505.444.000, una pérdida líquida de \$4.093.095.000 y un saldo a favor de \$32.607.000.

Mediante el Requerimiento Especial No.112382009000055 del 10 de junio de 2009, la Administración propuso la modificación de la citada declaración en el sentido de:

- Adicionar ingresos operacionales en la suma de \$3.561.537.000, por concepto de aportes ordinarios y extraordinarios realizados por los afiliados del club en el año 2006.
- Desconocer la deducción del impuesto de industria y comercio, y de timbre, en cuantía de \$7.672.000.
- Determinar la pérdida líquida en \$523.886.000.
- Imponer sanción por inexactitud de \$1.142.147.000.
- Establecer un saldo a pagar de \$1.109.540.000.

La entidad presentó respuesta al anterior requerimiento, exponiendo sus motivos de inconformidad.

Mediante la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000017 del 22 de febrero de 2010, la Administración modificó la declaración de renta del año 2006 en los siguientes términos:



-Adicionar ingresos operacionales en la suma de \$3.561.537.000, por concepto de aportes ordinarios y extraordinarios realizados por los afiliados del club en el año 2006.

- Determinar la pérdida líquida en \$531.558.000
- Imponer sanción por inexactitud de \$1.139.691.000.
- Establecer un saldo a pagar de \$1.107.084.000.

En atención a lo dispuesto en el parágrafo del artículo 720 del Estatuto Tributario, el contribuyente prescindió del recurso de reconsideración y acudió directamente ante la Jurisdicción de lo Contencioso Administrativo.

II) DEMANDA

En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, la Corporación Club Deportivo El Rodeo, solicitó:

“1. Se declare la nulidad de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

a) Requerimiento Especial No. 112382009000055 del fecha 10 de junio de 2009, emanado de la División de Gestión de Fiscalización y,

b) Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000017 del 22 de febrero de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración, notificada el 25 de febrero de 2010.

2. Declarada la nulidad de la actuación administrativa descrita, se restablezca el derecho de la Corporación Club Deportivo El Rodeo, declarando la firmeza de la declaración privada del impuesto sobre la renta correspondiente al año 2006.

3. Declarada la nulidad de los actos demandados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 392 del Código de Procedimiento Civil, solicito condenar en costas a la entidad demandada en virtud de que su actuación fue arbitraria ya que no tiene soporte legal serio”.

Respecto de las normas violadas y el concepto de la violación, dijo:



Violación de los artículos 83, 95 y 363 de la Constitución Política, 2 y 3 del C.C.A, 27, 28, 683, 742, 744, 745 y 752 del Estatuto Tributario, 2, 13, 38, 55 y 99 del Decreto 2649 de 1993, y 7 del Decreto 1372 de 1992.

Las sumas adicionadas no son ingresos sino aportes patrimoniales del club

El club es una corporación sin ánimo de lucro que cumple funciones de interés público y social, relacionadas con la práctica de deportes y la recreación.

En desarrollo de la autonomía de la voluntad de los fundadores y afiliados al club, estos decidieron desde que se fundó, que los miembros debían entregar un aporte patrimonial que se llevaría al capital y, se pagaría mensualmente.

Ese aporte de los afiliados no se registra como ingreso de la corporación, toda vez que se trata de recursos patrimoniales.

La decisión del club de registrar contablemente como mayor valor del patrimonio los aportes ordinarios y de ingreso, y los aportes extraordinarios, recibidos de sus afiliados, está amparada en el artículo 39 de los estatutos de la entidad.

La Administración afirma que esos aportes corresponden a ingresos del club con fundamento en un borrador u hoja de trabajo del informe de gestión de las notas a los estados financieros del año 2006, que el funcionario de la DIAN se llevó por error cuando efectuó la visita de verificación.

Ese documento no es el oficial que se presentó a consideración de la asamblea de afiliados del club y, por tanto, no refleja la realidad económica de la entidad, precisamente, porque se trata de un mero borrador.

Lo que se ratifica en el hecho de que los datos reportados en el borrador no corresponden a los verdaderos resultados del ejercicio, como se corrobora en los estados financieros.

Adicionalmente, la entidad no registró el monto adicionado como ingreso porque el servicio no se ha prestado efectivamente, condición que debe cumplirse para el reconocimiento de ingresos en la contabilidad de causación que lleva la entidad.

De tal manera que estos recursos no constituyen ingresos porque aunque incrementan el patrimonio no están originados en la prestación de servicios del club,



además, que provienen de los aportes de capital por decisión de la asamblea de afiliados.

Sanción por inexactitud

Es improcedente la sanción por inexactitud por cuanto el club no omitió ingresos. Lo que se presenta es una diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas que definen los ingresos de los contribuyentes.

III) CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La parte demandada se opuso a las pretensiones de la actora, con los siguientes argumentos:

Teniendo en cuenta que el club es una entidad sin ánimo de lucro, los recursos para cumplir su objeto social provienen de los aportes ordinarios y extraordinarios que realicen sus afiliados, y los demás ingresos que perciba en desarrollo de actividades civiles o comerciales.

Los aportes ordinarios o extraordinarios que efectúan los afiliados no son otra cosa que el pago por el acceso al club y por el uso de las instalaciones del mismo.

En el expediente se encuentra demostrado que el club prestó servicios a sus afiliados, a tal punto que llevó costos y gastos en la declaración de renta.

El documento que el contribuyente dice tratarse de un borrador, realmente corresponde al informe que el revisor fiscal del club presentó en consideración a la asamblea general de afiliados. En el contribuyente recaía la carga de la prueba de desvirtuar ese escrito con el informe definitivo.

La sanción por inexactitud es procedente en los términos del artículo 647-1 del Estatuto Tributario, toda vez que la Administración modificó la pérdida fiscal declarada por el contribuyente.



IV) LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante providencia del 15 de mayo de 2013, declaró la nulidad de los actos demandados, con fundamento en las siguientes consideraciones:

Los aportes son sumas de dinero que se transfieren por los asociados a las corporaciones para obtener la calidad de afiliados. Por tanto, su origen o causa es la celebración de un negocio jurídico de asociación, y no la prestación de un servicio.

Estos aportes son los que permiten el ingreso de una persona a una corporación. Por eso, para el afiliado es un egreso y, para el club, constituye su capital y patrimonio.

En consecuencia, no es procedente la sanción por inexactitud.

V) EL RECURSO DE APELACIÓN

La parte demandada apeló la sentencia de primera instancia, con fundamento en lo siguiente:

Los aportes realizados por los afiliados tienen como contraprestación recibir servicios del club, por tanto, se tratan de ingresos que incrementan el patrimonio de la entidad.

En el expediente está probado que el club prestó dichos servicios, de ahí que en la declaración de renta hubiere registrado los costos y gastos que incurrió para cumplir su objeto social.

Es procedente la sanción por inexactitud toda vez que el contribuyente omitió ingresos, lo que constituye una conducta sancionable en los términos del artículo 647 del Estatuto Tributario.

VI) ALEGATOS DE CONCLUSIÓN



La **demandante** reiteró los argumentos expuestos en la demanda.

La **demandada** reiteró los argumentos expuestos en la contestación de la demanda.

El **Ministerio Público** no rindió concepto.

VII) CONSIDERACIONES DE LA SALA

Se decide el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 15 de mayo de 2013, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que declaró la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000017 del 22 de febrero de 2010, que modificó la declaración de renta de la Corporación Club Deportivo El Rodeo por la vigencia gravable 2006.

1. Problema jurídico

Le corresponde a la Sala establecer si para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta de las corporaciones sin ánimo de lucro, los aportes ordinarios y extraordinarios de los afiliados constituyen un *ingreso*, como lo sostiene la Administración, o un *aporte patrimonial*, como lo alega la entidad demandante.

2. Ingresos gravados por el impuesto sobre la renta en las corporaciones sin ánimo de lucro

2.1. Para efecto del impuesto sobre la renta, el Estatuto Tributario consagra el régimen tributario especial para las corporaciones sin ánimo de lucro¹ cuyo objeto social corresponda a actividades de interés general en las áreas de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, y protección ambiental, o a programas de desarrollo social².

Conforme con dicho régimen, los excedentes que obtengan estas entidades en la realización de sus actividades³, se denomina “beneficio neto” y, se somete al impuesto sobre la renta a la tarifa única del 20%⁴. Pero, si el beneficio neto es destinado a programas que desarrollen el objeto social de la entidad, quedará exento del tributo⁵.

Así las cosas, se encuentra que las corporaciones tienen un proceso especial de depuración de la renta- régimen tributario especial-, en el cual el resultado final arroja un beneficio neto o excedente propio de las entidades sin ánimo de lucro.

Para determinar el beneficio neto⁶, se debe tomar **la totalidad de los ingresos cualquiera que sea su naturaleza**, y restar el valor de los egresos que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social de la entidad⁷.

¹ El artículo 19 del Estatuto Tributario establece las entidades contribuyentes del régimen tributario especial, entre ellas las corporaciones, fundaciones, asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del mismo estatuto, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros, los fondos mutuos de inversión, las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo, las cooperativas, sus asociaciones y uniones, ligas centrales, organismo de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares de cooperativismo, y confederaciones cooperativas.

² Artículo 19 y 359 del Estatuto Tributario.

³ Tratándose de una entidad sin ánimo de lucro, los excedentes no se reparten entre los miembros de la corporación sino que permanecen en cabeza de la misma para la realización de sus fines, lo que los diferencia de las utilidades de las sociedades mercantiles. En otras palabras, el resultado de la actividad beneficia a la corporación como persona jurídica y no a sus miembros a título individual.

⁴ Artículo 356 del Estatuto Tributario.

⁵ Artículo 358 y 359 del Estatuto Tributario. El objeto social que hace procedente la exención deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

⁶ Artículo 357 del Estatuto Tributario.

⁷ El Artículo 19 del Decreto Reglamentario No. 4400 del 2004 dispone que los contribuyentes amparados en este régimen no le serán aplicables los sistemas de renta presuntiva ni renta por

En tal sentido, el artículo 3 del Decreto 4400 de 2004, por el cual se reglamenta el régimen tributario especial, precisa que los ingresos a tomar para la determinación del beneficio neto o excedente son “**todos aquellos bienes, valores o derechos en dinero o especie, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza y denominación, que se hayan realizado en el período gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad**”.

Todo, porque los ingresos representan flujos de entrada de recursos,, **que generan incrementos en el patrimonio**, entendido este como el conjunto de bienes y derechos apreciables pecuniariamente que constituyen los medios económicos y financieros a través de los cuales las personas naturales o Jurídicas cumplen su actividad.

2.2. Así, para efectos del cálculo del beneficio neto se consideran ingresos toda entrada recursos que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de la entidad sin ánimo de lucro, y que se obtengan por el ejercicio de su actividad.

2.3. En dicho aspecto, debe tenerse en cuenta que el patrimonio es el conjunto jurídico de bienes, derechos, acciones y obligaciones de una persona natural o jurídica⁸. Universalidad jurídica, que tiene naturalmente valor pecuniario.

2.4. Se advierte que, como lo precisa el artículo 637 del Código Civil, el patrimonio de las corporaciones sin ánimo de lucro, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen⁹. Por consiguiente, los aportes de los afiliados nunca se reembolsan, ni cuando un miembro se retira, ni al cierre del ejercicio contable, ni ante la liquidación de la entidad; y no hay distribución de utilidades sino reinversión en la actividad o fines perseguidos por la corporación.

comparación patrimonial, como tampoco están obligados al cálculo del anticipo del impuesto de renta.

⁸ CLARO SOLAR, Luis, Explicaciones de Derecho Civil Chileno y Comparado, De Los Bienes I, Tomo VI, Imprenta Cervantes, Chile, 1931, pág. 278-279.

⁹ CÓDIGO CIVIL. **ARTICULO 637. PATRIMONIO DE LA CORPORACION. Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen**; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación [...].

Es por eso que el patrimonio de estas entidades sin ánimo de lucro se diferencia al de las sociedades comerciales¹⁰. En particular, en el capital social que hace parte del patrimonio de dichas sociedades, y que representa los aportes que realizan los socios o propietarios, ya sea en el momento de crearla, o cuando después de creada ingresa un nuevo socio; capital que puede reintegrarse a los socios, previa cancelación del pasivo externo de la empresa¹¹.

Todo, porque la principal característica de las corporaciones es la ausencia del ánimo de lucro, que conduce a que el patrimonio de la entidad se encuentre destinado a una finalidad social, y no al reparto de utilidades entre sus miembros, como sucede con las empresas comerciales.

2.5. En ese contexto, puede concluirse que respecto de las corporaciones sin ánimo de lucro, el patrimonio está constituido por el conjunto de activos y pasivos a su cargo que se encuentran destinados al desarrollo de actividades de interés general, y los ingresos están conformados por aquellos recursos susceptibles de incrementar ese patrimonio.

2.6. En esas condiciones, las corporaciones deben gravar con el impuesto de renta, los ingresos que incrementen el patrimonio de la entidad, entendiéndose como tales, aquellos que aumentan los bienes o derechos apreciables en dinero –activos-.

3. Caso concreto

3.1. En el caso concreto, la Corporación Club Deportivo El Rodeo es una corporación sin ánimo de lucro¹², fundada con el objeto de fomentar la práctica del golf, equestre, tenis, natación, squash, tiro, billar, fútbol, patinaje, arco y cualquier otro deporte o

¹⁰ El artículo 98 del Código de Comercio señala que por el contrato de sociedad dos o mas personas se obligan a hacer un aporte en dinero, en trabajo o en otros bienes apreciables en dinero, con el fin de repartirse entre sí las utilidades obtenidas en la empresa o actividad social.

¹¹ Artículo 143 y 144 del Código de Comercio.

¹² Certificado de existencia y representación de entidades sin ánimo de lucro de la Cámara de Comercio de Medellín. Fls 2 -4 c.p.



modalidad deportiva; la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre e impulsar programas de interés público y social¹³.

En el año 2006, la entidad obtuvo aportes ordinarios (\$3.380.115.000), extraordinarios (181.422.000) y de ingreso (\$97.011.000), para un total de \$3.658.548.000.

El club deportivo registró esos rubros en la cuenta del patrimonio 314001 “fondo social”, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 39 del estatuto de la corporación, que señala que el patrimonio está conformado por los aportes ordinarios y extraordinarios realizados por los afiliados¹⁴.

3.2. La DIAN modificó la declaración de renta del año 2006, para adicionar como ingresos los aportes ordinarios y extraordinarios percibidos por la corporación en el año 2006, en la suma de \$3.561.537.000¹⁵. Lo anterior, porque consideró que esos aportes constituyen una retribución a los servicios del club deportivo.

3.3. En los antecedentes administrativos, se encuentra los estatutos de la corporación, en los que se informa que los afiliados deben entregar aportes ordinarios y extraordinarios para obtener el derecho de hacer parte del club, de participar en las actividades generales de la entidad, de utilizar las instalaciones y equipos, y hacer parte de la Asamblea General, en la que tienen voz y voto¹⁶.

3.4. Para la Sala, los aportes ordinarios y extraordinarios constituyen un ingreso para el club deportivo porque son susceptibles de generar un incremento patrimonial, en tanto la entidad obtiene con esos recursos un aumento de los activos que conforman su patrimonio que tiene además un fin específico como lo es el desarrollo de las actividades sin ánimo de lucro que adelanta la corporación.

¹³ Artículo 5 de los Estatutos de la entidad. Fl 46 c.p.

¹⁴ Fl 54 c.p. Además, está conformado por los bienes que le sean donados y por los subsidios, ayudas o beneficios económicos otorgados, por las entidades estatales u organismos no gubernamentales.

¹⁵ Los actos demandados no adicionaron como ingreso el aporte de ingreso obtenido por el club en el año 2006 en la suma de \$97.011.000.

¹⁶ Artículos 9 al 15, y 21 de los Estatutos. Fl 47 -50 c.p.

Esa circunstancia basta para darle la condición de ingresos a esos recursos, pues, así lo previó la normativa tributaria cuando estableció que la determinación del beneficio neto debe tomarse la totalidad de los ingresos cualquiera que fuera su naturaleza que sean susceptibles de un incremento patrimonial.

3.5. En consecuencia, los aportes ordinarios y extraordinarios percibidos por el club deportivo El Rodeo constituyen ingresos gravados con el impuesto de renta.

4. Sanción por inexactitud

4.1. Para el demandante es improcedente la sanción por inexactitud por cuanto el club no omitió ingresos. Además, consideró que se presenta una diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas que definen los ingresos de los contribuyentes.

4.2. El artículo 647 del Estatuto Tributario sanciona el hecho de que en las declaraciones tributarias se omitan ingresos, se incluyan costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, que ocasionen un menor impuesto a pagar o un mayor saldo a favor, y en general, la utilización de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o un mayor saldo a favor.

4.3. Como en el presente caso se encuentra demostrado que el contribuyente omitió ingresos en la determinación del beneficio neto, resulta procedente la imposición de la sanción por inexactitud.

4.4. Para la Sala no se presentó diferencia de criterios en relación con la interpretación del derecho aplicable, sino el desconocimiento de la normativa que regula la determinación del beneficio neto de las entidades sin ánimo de lucro, y que consagra que la base del cálculo del impuesto de renta lo constituyen todos los



ingresos que obtenga dichas entidades susceptibles de incrementar el patrimonio neto.

Por el contrario, el club deportivo omitió incluir los aportes ordinarios y extraordinarios como ingresos con fundamento en sus estatutos, que como se explicó, desconocen lo dispuesto en las normas que regulan el cálculo del beneficio neto para dichas entidades.

En ese sentido, al no haberse comprobado que la interpretación de las normas lo haya inducido a apreciarlas de manera errónea, se mantendrá la sanción por inexactitud impuesta en los actos acusados.

5. Por lo anteriormente expuesto, la Sala dará prosperidad al recurso de apelación interpuesto por la demandada y, como consecuencia de ello, revocará la decisión del *a quo*, para en su lugar, denegar las pretensiones de la demanda.

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

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia apelada. En su lugar:

“DENIÉGANSE las pretensiones de la demanda”

SEGUNDO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandante al doctor Juan Esteban Sanín Gómez, de conformidad con el poder que obra en el folio 304 del expediente.



TERCERO. RECONÓCESE personería para actuar en nombre de la parte demandada a la doctora Clara Inés González Ramírez, de conformidad con el poder que obra en el folio 331 del expediente.

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

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

MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA

Presidente

HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS



JORGE OCTAVIO RAMÍREZ RAMÍREZ