



CONSEJO DE ESTADO
SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO
SECCIÓN CUARTA

Consejero ponente: Hugo Fernando Bastidas Bárcenas

Bogotá, D.C., veintiocho (28) de junio de dos mil dieciséis (2016)

Radicación:	05001 23 31 000 2011 00387 01
No. Interno:	19895
Asunto:	Acción de nulidad y restablecimiento del derecho
Demandante:	CORPORACIÓN CLUB DEPORTIVO EL RODEO
Demandado:	U.A.E. DIAN
RENTA 2007	

FALLO

La Sala decide el recurso de apelación interpuesto por la U.A.E. DIAN contra la sentencia del 28 de junio de 2012, proferida por el Tribunal Administrativo de Antioquia, que resolvió:

“1.- Se profiere fallo inhibitorio con respecto a la pretensión de nulidad del Requerimiento Especial No. 112382010000021 de marzo 10 de 2010, emanado de



la División de Gestión de Fiscalización, y se **DECLARA LA NULIDAD** de la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000104 del 22 de noviembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración, notificada el 24 de noviembre de 2010.

2.- SEGUNDO (sic). A título de restablecimiento del derecho, se declara en firme la declaración privada correspondiente al impuesto sobre la renta del año gravable 2007 del día 24 de abril de 2008, radicada con sticker No. 91000005309029 y se deja sin efecto el mayor valor a cargo por concepto de Sanción por Inexactitud por valor de \$1.160.773.000 en el evento de que ella haya sido pagada se ordena su devolución debidamente indexada.

3.- SIN COSTAS.

4.- RECONOCER personería al abogado JHON JAIRO RAMÍREZ GÓMEZ, identificado con la cédula de ciudadanía número 71.753.712 y portador de la Tarjeta Profesional No. 107.511 del Consejo Superior de la Judicatura, para continuar representando a la parte demandante en este proceso, conforme el poder otorgado a folio 96 del expediente.”

I. ANTECEDENTES ADMINISTRATIVOS

- El 22 de noviembre de 2010, la DIAN expidió la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000104, mediante la que modificó el impuesto de renta del año 2007 que había declarado el demandante¹.
- El contribuyente prescindió del recurso de reconsideración, y acudió *per saltum* ante la jurisdicción, conforme con el artículo 720 del ET.

II. ANTECEDENTES PROCESALES

1. LA DEMANDA

¹ Adicionó ingresos y disminuyó la pérdida líquida. Propuso sanción por inexactitud y liquidó saldo a pagar.



En ejercicio de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho, el apoderado judicial del Club Deportivo El Rodeo propuso ante el Tribunal Administrativo de Antioquia las siguientes pretensiones:

“Que previo el trámite respectivo se declare:

1.) La NULIDAD de los actos administrativos proferidos por la Dirección Seccional de Impuestos de Medellín que a continuación se describen:

---a) Requerimiento especial No. 112382010000021 de fecha 10 de marzo de 2010, emanado de la División de Gestión de Fiscalización, y

---Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000104 del 22 de noviembre de 2010, proferida por la División de Gestión de Liquidación de la misma Administración, notificada el 24 de noviembre 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 2007.

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.”

1.1. Normas violadas

El demandante invocó como normas violadas las siguientes:

- Artículos 83, 95, 363 de la Constitución Política.
- Artículos 2 y 3 del Decreto 01 de 1984 (Código Contencioso Administrativo).
- Artículos 27, 28, 58, 59, 104, 105, 683, 742, 744, 745 y 752 del E.T.



- Artículo 7 del Decreto 1372 de 1992.
- Artículos 2, 13, 38, 55 y 99 del Decreto 2649 de 1993.

1.2. Concepto de la violación

El demandante planteó el concepto de la violación en los cargos por violación a normas superiores y por falsa motivación, que explicó de la siguiente manera:

Planteó que la Administración de Impuestos de Medellín expidió el Requerimiento Especial No. 112382010000021 en el que propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 2007, para adicionar ingresos operacionales por valor de \$3.627.413.000, correspondientes a los aportes ordinarios y extraordinarios realizados por los afiliados al Club durante el año 2007, lo que implicaba la disminución de la pérdida líquida del ejercicio de \$4.016.177.000 a \$388.764.000 e impuso una sanción por inexactitud de \$1.160.773.000. Que, en consecuencia, pasó de tener un saldo a favor de \$7.512.000 a un saldo a pagar de \$1.153.261.000.

Dijo que la Corporación Club Deportivo El rodeo es una entidad sin ánimo de lucro, que cumple funciones de interés público y social, cuya misión es defender el espíritu deportivo y cuidar la salud a través del deporte. Que la entidad está enmarcada dentro de la Ley del Deporte (181 de 1995) y así es reconocido por Coldeportes.



Sostuvo que el patrimonio del club está compuesto por bienes de distinto origen y naturaleza². Que, en desarrollo de la autonomía de la voluntad de los fundadores y afiliados al club, éstos decidieron desde la fundación que los afiliados debían entregar un aporte patrimonial que se llevaría al capital, y que se pagaría mensualmente. Que ese aporte de los afiliados no se registra como ingreso, pues no tiene esa connotación, toda vez que contable y fiscalmente son recursos patrimoniales.

Que eso no implica que el club no registre ingresos, toda vez que en desarrollo de su objeto social, genera ingresos que se registran como ventas e ingresos operacionales. Que en ventas se relacionan los ingresos que tienen que ver con alimentos y bebidas y, en operacionales, los ingresos propios de la actividad principal, como patrocinios deportivos, consumos mínimos, clases de golf y fútbol, inscripciones a torneos, ingresos del gimnasio, servicios de bolas, carnés, entre otros. En otros ingresos hay rubros por alquiler de salones, equipos y ayudas audiovisuales.

Que, en consecuencia, la decisión del club de registrar contablemente como mayor valor del patrimonio los aportes ordinarios y los aportes extraordinarios recibidos de sus afiliados, está amparada en el artículo 39 de los estatutos y no contraviene normas contables ni fiscales.

² Artículo 39.: BIENES QUE CONFORMAN EL PATRIMONIO: El patrimonio del Club Deportivo estará conformado por los siguientes bienes:

1. Los aportes ordinarios realizados por los afiliados mensualmente.
2. Los aportes extraordinarios realizados por los afiliados.
3. Los bienes que en el transcurso de vigencia del Club Deportivo le sean donados por cualquier persona natural o jurídica.
4. Los subsidios, ayudas o beneficios económicos que le sean cedidos u otorgados por entidades estatales u organismos no gubernamentales, tanto nacionales como extranjeros.



Dijo que contrario a lo dicho por la Administración, el club nunca ha afirmado en ningún documento oficial que el manejo de los aportes ordinarios y extraordinarios, como aportes a capital, haya derivado en un resultado del ejercicio que no refleja la situación económica real de la Corporación. Que esa afirmación parece ser extractada por el funcionario de la DIAN de un borrador u hoja del trabajo del informe de gestión del año 2006, que ni siquiera se refiere al año 2007 y que por error se llevó el funcionario cuando efectuó la visita de verificación a las instalaciones del club.

Que en dicho informe, que se presentó a consideración de la Asamblea de Afiliados y del que se adjuntó copia en la respuesta al requerimiento, junto con el informe de gestión del año 2007, no quedó consignado en el texto citado en el requerimiento, pues es un borrador, que no refleja la realidad económica de la Corporación.

Que el club sí hizo justo cómputo del resultado neto del ejercicio contable, como consta en los estados financieros, y sus notas del año 2007, que se adjuntaron al expediente administrativo que reposa en la DIAN, toda vez que efectuó el necesario y adecuado reconocimiento de las operaciones en las cuentas apropiadas, por el monto correcto y en el periodo que corresponde, razón por la que el resultado se ajustó a la realidad económica de la Corporación.

Citó los artículos 27 y 28 del ET para concluir que para las compañías y entidades que llevan contabilidad de causación (todas, pues la “de caja” no es autorizada en Colombia), como es el caso de la Corporación Club



Deportivo El Rodeo, los ingresos, los costos, y las deducciones se realizan cuando se causan, esto es, cuando nace la obligación de exigir su pago aunque el mismo no se haya efectuado todavía, que para el caso del demandante es cuando se presta el servicio originario del ingreso.

Insistió en que los aportes de los afiliados que fueron capitalizados en esa vigencia fiscal no son ingresos, pues, contrario a lo que se dijo en el requerimiento, no corresponden a lo que la DIAN llama *“retribución por los servicios que el club deportivo les presta, es decir, se materializa la contraprestación por parte del socio para pertenecer a la entidad o utilizar sus instalaciones, independientemente que también adquiera servicios prestados por el club, en virtud de lo cual constituyen su actividad y por lo tanto un ingreso ordinario.”* Que esos aportes tampoco encajan en la definición de ingresos del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993.

Que, en este caso, si bien hay entrada de recursos a la entidad, esos flujos de recursos tampoco son ingresos desde el punto de vista contable, pues tales recursos -aunque incrementan el patrimonio de la Corporación- no están originados en la prestación de servicios como lo afirma la DIAN, además que provienen de los aportes de capital por decisión del órgano soberano, que es la Asamblea de Afiliados. Que no es un ingreso originado en la prestación de servicios, pues efectivamente la Corporación no ha prestado ningún servicio al afiliado que genere esa contraprestación.

Repitió que la Corporación sí presta algunos servicios a los afiliados, que son facturados como tal, que generan IVA, que ha sido declarado y pagado y



que, como se puede ver en antecedentes, fueron registradas en la declaración de renta. Que, de hecho, en la declaración de renta que originó este debate, el demandante informó ingresos brutos por \$4.210.442.000.

Adujo que para que se genere un ingreso derivado de la prestación de un servicio se requiere, de conformidad con el artículo 99 del Decreto 2649 de 1993, que *“1. El servicio se haya prestado en forma cabal o satisfactoria. 2. No exista incertidumbre sobre el monto que se ha de recibir por la prestación del servicio y se reconozcan los costos que ha de ocasionar dicha prestación (...)”*.

Que el mismo artículo 460 del ET, dispone que *“el impuesto se causa sobre todo pago que reciba el club de sus asociados o de terceros, por cualquier concepto que constituya ingreso en razón de su actividad”*. Que en este caso los afiliados no pagan al club ningún servicio ni le generan a este ningún ingreso. Que la cifra que se adiciona como ingresos en el acto administrativo demandado no generó IVA por cuanto no se definió como un pago, que implique un ingreso para el club, pues simplemente es un aporte que se hace por efectos de su afiliación a la entidad.

Sostuvo que las cuotas de afiliación no se tratan como ingreso. Que así lo sostuvo la DIAN en los conceptos No. 100445 del 30 de diciembre de 1998 y 075643 del 11 de agosto de 2000, en consonancia con el artículo 7 del Decreto 1372 de 1992.



Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud es improcedente, en tanto no se dan los presupuestos legales para su imposición: esto es, la omisión de ingresos y la solicitud de deducciones improcedentes, sino también porque se presentan diferencias de criterio entre la Administración y el contribuyente, respecto de la interpretación del derecho aplicable al caso. Que tampoco se acudió a maniobras fraudulentas ni se suministraron datos falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, como lo exige el artículo 647 del ET.

Que el presupuesto, que a juicio de la DIAN genera la imposición de la sanción, es la presunta omisión de ingresos y la inclusión de deducciones no procedentes por conceptos de timbre nacional y de industria y comercio. Que, no obstante, los supuestos ingresos omitidos no se generaron, y en el requerimiento especial no se cuestionaron ni rechazaron las deducciones, mucho menos por impuestos de timbre e industria y comercio. Que, en consecuencia, el requerimiento especial está falsamente motivado en lo que tiene que ver con la sanción por inexactitud. Que la justificación de la sanción luego fue cambiada en la liquidación oficial de revisión cuestionada, fundada en la disminución de la pérdida declarada por la sociedad.

Que el hecho de que la Corporación hubiera interpretado las normas para concluir que los aportes ordinarios, de afiliación y extraordinarios se pueden llevar al patrimonio y no a los ingresos y que tal interpretación no hubiera sido compartida por la DIAN, revela, sin lugar a dudas, una diferencia de criterios acerca de la interpretación del derecho aplicable en este caso.



2. CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA

La apoderada judicial de la DIAN contestó la demanda en los siguientes términos:

Dijo que los aportes ordinarios o extraordinarios que efectúan los afiliados no son otra cosa que el pago por el acceso al club deportivo y al uso de las instalaciones del mismo, entre los que se cuenta las deportivas de cada disciplina o modalidad y conexas, entendida como el derecho a la prestación del servicio que adquiere el afiliado y que el actor se obliga a prestar a cada uno de ellos.

Citó los artículos 3 del Decreto 4400 de 2004, 27 del ET y 97 del Decreto 2649 de 1993, para concluir que los aportes ordinarios y extraordinarios efectuados por los afiliados de la corporación son un ingreso tanto contable como fiscal, en tanto se cumplen los presupuestos de las normas para que así sean tenidos.

Adujo que en este caso el ingreso no sólo fue efectivamente recibido, sino que su contabilización no afectó las cuentas transitorias, lo que derivó en un resultado del ejercicio que no refleja la situación económica real de la Corporación, tal como da cuenta la última página de la nota a los estados financieros.

Sostuvo que para obtener el justo cómputo del resultado neto del ejercicio contable, es necesario el reconocimiento y adecuado registro de las



operaciones en las cuentas apropiadas, por el monto correcto y en el periodo que corresponde, de lo contrario el resultado no estará ajustado a la realidad. Que los ingresos, como parte integral del estado de resultados, no pueden excluirse del cálculo del beneficio neto para los contribuyentes del régimen tributario especial como en este caso.

Indicó que conforme con el artículo 3 del Decreto 2649 de 1993, es necesario que la información contable permita conocer y demostrar los recursos controlados por un ente económico, las obligaciones que tenga que transferir recursos a otros entes, los cambios que hubieren experimentado tales recursos y el resultado obtenido en el periodo, de la misma manera que debe permitir predecir flujos de efectivo, de suerte que resulta igualmente necesario, que la información permita establecer obligaciones por gravitar sobre otros entes económicos, ellos deben transferir recursos a favor de la entidad que produce la información financiera, cifras que serán la base para fundamentar las determinaciones de cargas de trabajo.

Que el revisor fiscal de la demandante, consciente de la importancia de la información contable, presentó el informe de los estados financieros del actor por la vigencia fiscal 2007, pese a que el apoderado alega que es un borrador, sin hacer uso de la carga de la prueba y sin acreditar en el proceso la existencia de otro informe presentado ante la Asamblea General de Afiliados de la Corporación. A continuación, efectuó unas consideraciones respecto de la carga de la prueba.



Dijo que el apoderado de la demandante se contradice al considerar que una parte de los aportes de los afiliados no son ingresos y seguidamente los admite como tal, pero justificó la no contabilización en que no se había prestado efectivamente el servicio. Que en el plenario está demostrado no solamente que el servicio fue prestado en forma satisfactoria por la sociedad, sino también que en la declaración de renta del año gravable 2007 solicitó como beneficios tributarios los costos y gastos en que incurrió para que dicha satisfacción en el servicio fueran viables. Que prueba de ello es la pérdida fiscal reconocida por la autoridad tributaria. Que ese hecho tampoco fue controvertido por la demandante.

Que, en consecuencia, es aplicable al caso lo dicho en el concepto 100445 de 1998, cuando establece la forma de calcular el beneficio neto o excedente para entidades sin ánimo de lucro, que concuerda con el artículo 357 del ET.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud es procedente, pues el actor, para la vigencia fiscal 2007, omitió incluir ingresos recibidos por concepto de aportes ordinarios y extraordinarios de los afiliados, omisión que ocasionó una menor pérdida líquida por dicha vigencia y un mayor impuesto a pagar, lo que constituye inexactitud sancionable.

Adujo que en la demanda se citó la sentencia C-160 de 1995, que se refiere a la sanción por no informar. Contra lo afirmado por el actor, dijo que en este caso no cabe la sanción por no suministrar información, pues la jurisprudencia ha sido enfática al sostener que se causa daño con la omisión de información o con la presentación de dicha información pero con errores,



distinto de lo dispuesto en el artículo 647 del ET, que sólo opera en los procesos de determinación del tributo. Que tampoco existe diferencia de criterios, razón por la que pidió que se denegaran las pretensiones de la demanda.

3. LA SENTENCIA APELADA

El Tribunal Administrativo de Antioquia, mediante sentencia del 28 de junio de 2012, declaró la nulidad de los actos administrativos acusados.

A juicio del Tribunal, no es procedente que los ingresos obtenidos por una entidad sin ánimo de lucro, por concepto de aportes ordinarios o extraordinarios sean tenidos en cuenta para liquidar el impuesto sobre la renta.

Dijo que conforme con la las Leyes 75 de 1986 y 84 de 1988, las entidades sin ánimo de lucro fueron consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta, pues antes carecían de esa calidad. Que, incluso, están sometidas al impuesto sobre la renta bajo una modalidad especial, que en la actualidad es regulada por los artículos 356 al 364 del ET, especialidad que se manifiesta en la tarifa del 20% y la exención del impuesto sobre la renta cuando se cumplan ciertas condiciones.

Dijo que las expresiones generales usadas por los artículos 357 y 460 del ET, tales como *“totalidad de los ingresos”*, *“cualquiera que sea su naturaleza”* y *“sobre todo pago que reciba el club de sus asociados o de terceros”*,



expresiones que se predicen de la base gravable o beneficio neto o excedente, deben ser contextualizadas con el artículo 26 del ET y, en especial, con el destino y origen de los aportes que se realizan a este tipo de entidades.

Que si se tiene en cuenta que los aportes son sumas de dinero que se transfieren por los asociados a las corporaciones o asociaciones para obtener la calidad de corporados o asociados, su origen o causa no está en la prestación de un servicio gravado con el impuesto sobre la renta por parte del club al asociado, o en virtud de la ejecución de una actividad industrial o comercial por parte del club, tal como el mismo artículo 460 del ET lo exige, al disponer que el pago del socio o tercero debe *constituir un ingreso en razón de su actividad*, el origen de dicho ingreso está en la celebración de un negocio jurídico de asociación, por lo que no son pagos recibidos en virtud de la prestación de un servicio o actividad.

Que, además, debe tenerse en cuenta que los aportes permiten el acceso de una persona a una corporación o asociación, para la persona es un egreso y para la entidad sin ánimo de lucro constituye su capital y patrimonio, el primero constituido por el valor de los bienes y derechos conseguidos con los recursos provenientes de los aportes, y que, a su vez, ante una eventual liquidación de la entidad, revierten a los asociados o a una entidad de beneficencia a otra entidad sin ánimo de lucro, de tal forma que el valor del aporte hace parte del activo (patrimonio) y del pasivo, pues es una deuda a cargo de la Corporación o asociación que se hará efectiva ante una liquidación de la misma, a favor del asociado, o de un tercero.



Que, en consecuencia, los aportes son un concepto neutral, y no constituyen un incremento neto del patrimonio, no enriquecen al club, y además no se puede decir de ellos que se obtienen del desarrollo de la actividad social, pues se causan en el negocio jurídico de la asociación.

Citó las sentencias del 25 de septiembre de 1995³ y del 24 de mayo de 2007⁴, para concluir que no todo ingreso que una persona natural o jurídica obtenga debe incluirse o hará parte de un proceso de depuración, pues solo lo harán los que incrementan en forma neta o real el patrimonio. Que es así como los aportes, al no incrementar en forma neta y real el patrimonio de las entidades sin ánimo de lucro, a pesar de ser ingresos, no son ingresos tributarios o fiscales dentro del proceso de depuración de la renta, tal como se desprende del artículo 26 del ET.

Por lo anterior, consideró que los recursos recibidos por la Corporación no son ingresos desde el punto de vista contable, pues tales recursos no incrementan en forma neta y real el patrimonio y no están originados en la prestación de un servicio, como pretende hacerlo ver la DIAN.

En relación con la sanción por inexactitud, sostuvo que era evidente la diferencia de criterios, pues, para la Administración los aportes están incluidos en el concepto de ingreso a que se refiere el artículo 26 del ET, mientras que para el demandante dicho concepto no se extiende a los aportes. Concluyó, entonces, que los ingresos de la Corporación no son

³ M.P. Consuelo Sarria Olcos.

⁴ M.P. María Inés Ortiz Barbosa.



operacionales ni deben ser tenidos en cuenta para depurar la renta y, por ende, no procede la imposición de la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta los principios de proporcionalidad y razonabilidad que deben caracterizar las actuaciones de la Administración.

3.1. Salvamento de voto

La magistrada Yolanda Obando Montes salvó el voto.

Dijo que en este caso no se discute régimen especial alguno para la determinación del impuesto a la renta objeto de discusión. Que tampoco se discute el monto o la existencia de los aportes ordinarios y extraordinarios que la Administración tributaria consideró que se debieron declarar como ingresos operacionales de parte de la actora.

Que, en consecuencia, la naturaleza de la demandante como entidad sin ánimo de lucro no tiene injerencia, no obstante se debe precisar que tratándose de una asociación sin ánimo de lucro no existe razón para afirmar que los aportes de los socios van dirigidos al capital de la entidad, como sí sucede en una entidad con dicho ánimo, pues precisamente dichos aportes se dirigen a desarrollar el objeto social como lo estimó la DIAN.

Adujo que la actuación de la Administración se ajustó a la Constitución y a la Ley, y que los argumentos de la DIAN concuerdan con la realidad encontrada en los ingresos detectados, que eran susceptibles de incrementar el patrimonio de la contribuyente y que correspondían al pago por la prestación



de los servicios de la Corporación.

Que no está de acuerdo con el argumento de la demandante, en el sentido de que el tratamiento dado a los ingresos se fundamenta en el artículo 39 de los estatutos del club, y que dichos ingresos forman parte del patrimonio, toda vez que existen normas fiscales y contables que obligan a dar un tratamiento específico a esos ingresos, normas que no pueden ser desconocidas por la corporación demandante.

Que, en consecuencia, se apartaba de la decisión adoptada por la mayoría, pues consideraba que debían negarse las pretensiones de la demanda.

4. EL RECURSO DE APELACIÓN

La DIAN sostuvo que a diferencia de lo dicho por el Tribunal, el hecho de que la demandante pertenezca al régimen especial de determinación del impuesto sobre la renta –entidades sin ánimo de lucro- no varía en nada la connotación de ingreso de los dineros recibidos por ella, pues independientemente del régimen aplicable, la calidad del ingreso no varía, lo que cambia es el monto del impuesto a liquidar. Que cosa distinta es que el Gobierno determine, en consideración a ciertas actividades, quiénes están obligados a presentar declaración de renta y quiénes no o quiénes tienen un régimen especial para presentarla de acuerdo con la calidad de contribuyente.



Dijo que los aportes ordinarios o extraordinarios que efectúan los afiliados no son otra cosa que el pago por el acceso al club deportivo y al uso de las instalaciones del mismo, entre los que se cuenta las deportivas de cada disciplina o modalidades y conexas, entendida como el derecho a la prestación del servicio que adquiere el afiliado y que el actor se obliga a prestar a cada uno de ellos.

Insistió en que tanto los aportes ordinarios y extraordinarios efectuados por los afiliados son un ingreso contable y fiscal, en tanto cumplen con todos los presupuestos legales para serlo. Que en este caso el ingreso no sólo fue efectivamente recibido, sino que su contabilización no afectó las cuentas transitorias, lo que derivó en un resultado del ejercicio que no refleja la situación económica real de la Corporación, tal como da cuenta la última página de la nota a los estados financieros.

Repitió que para obtener el justo cómputo del resultado neto del ejercicio contable era necesario el reconocimiento y adecuado registro de las operaciones en las cuentas apropiadas, por el monto correcto y en el periodo que corresponde, pues, de lo contrario, el resultado no estaría ajustado a la realidad. Que los ingresos, como parte integral del estado de resultados, no pueden excluirse del cálculo del beneficio neto para los contribuyentes del régimen tributario especial como en este caso.

Indicó que carece de fundamento normativo la apreciación de la sentencia, en el sentido de que aunque los dineros incrementan el patrimonio de la Corporación, no están originados en la prestación de servicios, pues, reiteró, que al ser el objeto social la práctica de un deporte en cualquiera de sus



modalidades, y el aprovechamiento del tiempo libre, así como el impulso de programas de interés público y social, resulta claro que para tales actividades debe disponer de las instalaciones propias para cada disciplina deportiva, a fin de cumplir su objeto social.

Adujo que las instalaciones requieren de recursos para su creación, mantenimiento, adecuación, a fin de que se encuentren en las condiciones aptas para el desarrollo de la respectiva actividad deportiva en cualquiera de sus modalidades, bajo el entendido de que se trata de una entidad sin ánimo de lucro, los recursos para cumplir con su objeto social provienen precisamente de los aportes de los afiliados, y de los demás ingresos que pueda percibir en desarrollo de los actos o negocios jurídicos civiles o mercantiles para la ejecución del mismo.

Que en este caso, los aportes son sumas de dinero que se transfieren por los corporados para obtener esa calidad, y, en consecuencia, su origen y causa está en la prestación de un servicio gravado con el impuesto sobre la renta por parte del club al asociado, tal como lo exige el artículo 460 del ET.

Reiteró que el apoderado de la demandante se contradice al considerar que una parte de los aportes de los afiliados no son ingresos y seguidamente los admite como tal, pero justificó la no contabilización en que no se había prestado efectivamente el servicio.

Que en el expediente está demostrado que el servicio fue prestado en forma satisfactoria por la sociedad, y que en la declaración de renta del año



gravable 2007 solicitó como beneficios tributarios los costos y gastos en que incurrió para que dicha satisfacción en el servicio fueran viables. Que prueba de ello es la pérdida fiscal reconocida por la autoridad tributaria. Que ese hecho tampoco fue controvertido por la demandante.

Finalmente, dijo que la sanción por inexactitud es procedente, pues el actor no incluyó ingresos recibidos por concepto de aportes ordinarios y extraordinarios de los afiliados. Que los argumentos esgrimidos por el juez de primera instancia son desacertados, en tanto con el proceder del demandante se alteró la información plasmada en la declaración privada, al punto de no haber declarado ingresos que debían aparecer en la misma, y así se evadió el pago de impuestos por concepto de renta, con defraudación del fisco, lo que avala la imposición de la sanción por inexactitud.

5. ALEGATOS DE CONCLUSIÓN

La **demandante** presentó, en alegatos, los mismos argumentos de la demanda.

La **DIAN** reiteró los argumentos expuestos en el recurso de apelación.

5.1. CONCEPTO DEL MINISTERIO PÚBLICO

El **Ministerio Público** no conceptuó en este caso.

III. CONSIDERACIONES DE LA SALA



La Sala decide si se ajusta a derecho la Liquidación Oficial de Revisión No. 112412010000104 del 22 de noviembre de 2010, que modificó la declaración del impuesto de renta y complementarios de la Corporación Club Deportivo El Rodeo, por el año gravable 2007.

1. Problema Jurídico

¿Los aportes ordinarios y extraordinarios que hicieron los socios a la Corporación Club Deportiva El Rodeo por el año gravable 2007 son ingresos gravados con el impuesto sobre la renta?

2. Solución del caso

2.1. De si los aportes ordinarios y extraordinarios hechos a la demandante por los afiliados constituyen ingreso gravable

La Sala considera que los aportes ordinarios y extraordinarios que hicieron los socios a la Corporación Club Deportiva El Rodeo por el año gravable 2007 son ingresos gravados con el impuesto sobre la renta, por las siguientes razones:

El artículo 19 del Estatuto Tributario dispone lo siguiente:

ARTÍCULO 19. Los contribuyentes que se enumeran a continuación, se someten al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial contemplado en el Título VI del presente Libro:



1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 de este Estatuto, para lo cual deben cumplir las siguientes condiciones:

- a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;
- b) Que dichas actividades sean de interés general, y
- c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

...

PARÁGRAFO 4o. Para gozar de la exención del impuesto sobre la renta, los contribuyentes contemplados en el numeral 1 de este artículo, deberán cumplir además de las condiciones aquí señaladas, las previstas en los artículos 358 y 359 de este Estatuto.

Los artículos 357 y siguientes del Estatuto Tributario disponen, además, lo siguiente:

ARTICULO 357. DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE. Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este Título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

ARTICULO 358. EXENCIÓN SOBRE EL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo anterior, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social.

El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto del beneficio de que trata este artículo.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.



ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL. El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, 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.

De acuerdo con el certificado de existencia y representación expedido por la Cámara de Comercio de Medellín, que aparece en los folios 2 a 4 del expediente, la demandante está constituida como una corporación sin ánimo de lucro, cuyo objeto social es *“fomentar la práctica de golf, ecuestre, tenis, natación, squash, tiro, billar, fútbol, patinaje, arco y cualquier otro deporte o modalidad deportiva; la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre e impulsar programas de interés público y social. Igualmente podrá celebrar todos los actos o negocios jurídicos, civiles o comerciales, que sean necesarios para la ejecución de su objeto, y que tengan relación de medio a fin con este”*.

En esas condiciones, la demandante está sujeta al régimen tributario especial anteriormente referenciado, que, entre otras cosas dispone que tributan sobre el beneficio neto o excedente que se calcula a partir de la totalidad de los ingresos que perciban entidades como la demandada, sin importar su naturaleza.

En los términos del artículo 38 del Decreto 2649 de 1993, *“Los ingresos representan flujos de entrada de recursos, en forma de incremento del activo o disminuciones del pasivo o una combinación de ambos, que generan incrementos en el patrimonio, devengados por la venta de bienes, por la*

prestación de servicios o por la ejecución de otras actividades, realizadas durante un periodo, que no provienen de los aportes de capital.” (Subraya la Sala).

En concordancia con esa disposición, el artículo 3 del Decreto 4400 de 2003⁵, dispone que *los ingresos son todos aquellos bienes, valores o derechos, en dinero o en especie, ordinarios y extraordinarios, cualquiera sea su naturaleza y denominación, que se hayan percibido en el periodo gravable y susceptibles de incrementar el patrimonio neto de la entidad. (...)*”

El demandante alegó que los aportes ordinarios y extraordinarios que entregan los socios al Club no se registran como ingresos sino directamente como activo porque así lo dispusieron los socios fundadores en el artículo 39 de los estatutos sociales, que dispone:

“ARTÍCULO 39º. BIENES QUE CONFORMAN EL PATRIMONIO: El patrimonio del Club Deportivo estará formado por los siguientes bienes:

1. Los aportes ordinarios realizados por los afiliados mensualmente.
2. Los aportes extraordinarios realizados por los afiliados.
3. Los bienes que en el transcurso de vigencia del Club Deportivo le sean donados por cualquier persona natural o jurídica.
4. Los subsidios, ayudas o beneficios económicos que le sean cedidos u otorgados por entidades estatales u organismos no gubernamentales tanto nacionales como extranjeras.”

⁵ Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones.



Para la DIAN, en cambio, los aportes de los socios (ordinarios y extraordinarios) constituyen un ingreso tanto contable como tributario, pues fueron recibidos de los afiliados en contraprestación de los servicios ofrecidos por el Club.

La Sala considera que la DIAN tiene la razón, toda vez que los ingresos materia de debate son susceptibles de incrementar el patrimonio del contribuyente. La realización del ingreso también es evidente, en tanto los aportes ordinarios y extraordinarios de los asociados están dirigidos a garantizar el cumplimiento del objeto social de la corporación y se perciben por el derecho de acceso al club que, como se vio, ofrece un sinnúmero de servicios relacionados con el objeto social: actividades deportivas.

En ese sentido, como los ingresos constituyen un pago razonablemente cuantificado en dinero, dado por los afiliados para el acceso al club deportivo y al uso de las instalaciones, la Sala considera que sí existe un ingreso, realizado y originado en la prestación de un servicio, susceptible de incrementar el patrimonio del contribuyente, razón por la que debe ser gravado.

2.2. De la sanción por inexactitud

El demandante solicitó que se le exonerara de la sanción de inexactitud, por haberse presentado una diferencia de criterios.



La Sala considera que no hay lugar a levantar esa sanción, por las siguientes razones:

El artículo 647 del Estatuto Tributario dispone:

“ARTICULO 647. SANCIÓN POR INEXACTITUD. Constituye inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, la omisión de ingresos, de impuestos generados por las operaciones gravadas, de bienes o actuaciones susceptibles de gravamen, así como la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes, y, en general, la utilización en las declaraciones tributarias, o en los informes suministrados a las Oficinas de Impuestos, de datos o factores falsos, equivocados, incompletos o desfigurados, de los cuales se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente o responsable. Igualmente, constituye inexactitud, el hecho de solicitar compensación o devolución, sobre sumas a favor que hubieren sido objeto de compensación o devolución anterior.

La sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial, y el declarado por el contribuyente o responsable. Esta sanción no se aplicará sobre el mayor valor del anticipo que se genere al modificar el impuesto declarado por el contribuyente.

Sin perjuicio de las sanciones de tipo penal vigentes, por no consignar los valores retenidos, constituye inexactitud de la declaración de retenciones en la fuente, el hecho de no incluir en la declaración la totalidad de retenciones que han debido efectuarse, o el efectuarlas y no declararlas, o el declararlas por un valor inferior. En estos casos la sanción por inexactitud será equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o no declarada.

En el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, la sanción por inexactitud será del veinte por ciento (20%), de los valores inexactos por las causales enunciadas en el inciso primero del presente artículo, aunque en dichos casos no exista impuesto a pagar.



La sanción por inexactitud a que se refiere este artículo, se reducirá cuando se cumplan los supuestos y condiciones de los artículos 709 y 713.

No se configura inexactitud, cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias, se derive de errores de apreciación o de diferencias de criterio entre las Oficinas de impuestos y el declarante, relativos a la interpretación del derecho aplicable, siempre que los hechos y cifras denunciados sean completos y verdaderos”.

Esta Sala ha sostenido reiteradamente que, cuando el artículo 647 citado se refiere a la interpretación del derecho aplicable, claramente se refiere a *“la interpretación del derecho propiamente dicha”*. No se refiere a la interpretación de los hechos y, por eso, no es factible exonerar de la sanción por inexactitud cuando el menor valor a pagar que resulte en las declaraciones tributarias se derive de errores de hecho.

También se ha dicho que la interpretación errónea *“consiste en aplicar la disposición pertinente a la controversia, pero dándole un sentido y alcance que no tiene; se sitúa siempre en un error de hermenéutica jurídica”*⁶ y que identificar cuándo se está en presencia de un error de interpretación no es tarea fácil. Sin embargo, se ha tenido como pauta identificar la metodología y las pautas legales⁷ y de doctrina judicial utilizadas por el contribuyente para

⁶ CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejero ponente: GERARDO ARENAS MONSALVE. Bogotá, D. C., dieciséis (16) de marzo de dos mil diez (2010). Radicación número: 11001-03-15-000-2005-00452-00(S). Actor: SOCIEDAD KARLA LIMITADA. Demandado: BOGOTA DISTRITO CAPITAL.

CONSEJO DE ESTADO. SALA PLENA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Consejera ponente: SUSANA BUITRAGO VALENCIA. Bogotá, D. C., veintinueve (29) de septiembre de dos mil nueve (2009). Radicación número: 11001-03-15-000-2003-00442-01(S). Actor: ALVARO HERNAN VELANDIA HURTADO. Demandado: EJERCITO NACIONAL

⁷ Capítulo IV del Código Civil sobre interpretación de la Ley.



arribar a la interpretación que lo indujo a declarar de determinada manera las cargas tributarias⁸.

De lo anterior se deduce que cuando el menor valor a pagar se derive de los errores de derecho en que incurra el contribuyente por indebida interpretación, los hechos y cifras denunciados deben ser completos y verdaderos y la carga de la prueba está en cabeza del mismo contribuyente, pues, ante la ausencia de esa prueba, deberá aplicarse la sanción, así se advierte el “*error de interpretación*” que lo indujo a incluir en la declaración tributaria erogaciones a título de *costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos*.

Analizado el caso concreto, la Sala advierte que no se presentó ninguna diferencia de criterios entre la DIAN y la parte actora, única circunstancia establecida en el artículo 647 del E.T. para eximir al contribuyente de la sanción por inexactitud.

En efecto, la controversia se centró en que, para la DIAN, los aportes de los socios al club por concepto de cuotas ordinarias y extraordinarias eran un ingreso. Por el contrario, para la demandante, dichos aportes formaban parte del activo y no eran susceptibles de incrementar el patrimonio, pues dada la actividad sin ánimo de lucro desarrollada, no tenían la vocación de enriquecer al club, sino que eran destinados al desarrollo del objeto social.

⁸ 18109 ibídem.



De acuerdo con lo dicho en precedencia, los aportes de los asociados al club son considerados un ingreso para efectos de calcular el beneficio neto o excedente, razón por la que la omisión de su registro generó un menor impuesto a cargo y se tipificó la infracción a que alude el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Por lo anterior, la Sala considera que la sentencia apelada debe ser revocada, 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 de Colombia y por autoridad de la ley,

F A L L A

PRIMERO. REVÓCASE la sentencia del 28 de junio de 2012, dictada por el Tribunal Administrativo de Antioquia. En su lugar,

DENIÉGANSE LAS PRETENSIONES del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho que promovió la Corporación Club Deportivo El Rodeo contra la U.A.E. DIAN, por las razones expuestas.

SEGUNDO. RECONÓCESE personería al abogado Julio César Ruiz Muñoz para actuar como apoderado de la DIAN, en los términos del poder conferido en el folio 162 del cuaderno principal del expediente.



TERCERO. RECONÓCESE personería al abogado Juan Esteban Sanín Gómez para actuar como apoderado de la Corporación Club Deportivo El Rodeo, en los términos del poder conferido en el folio 183 del cuaderno principal del expediente.

Cópiese, notifíquese, comuníquese y cúmplase.

Esta 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