

REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL - Concepto / ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO - Requisitos para acceder al régimen tributario especial

El régimen tributario especial como su nombre lo indica conlleva un tratamiento diferencial para los contribuyentes que, cumpliendo las exigencias de Ley, estén sometidos a él, si se destina, directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social. Así mismo la disposición en cita establece que las entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos no estén destinados a actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, [...], o a programas de desarrollo social, o las mismas no sean de interés general, se someten al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios. De acuerdo con la norma transcrita, las entidades a que se refiere el numeral 1) del artículo 19 del Estatuto Tributario deben cumplir los siguientes requisitos para acceder al régimen tributario especial: - Que la naturaleza jurídica se relacione con una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro. - Que no estén exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario. - Que el objeto social principal, así como los recursos obtenidos en el mismo, debe estar relacionado con las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social. - Que las actividades sean de interés general. - Que los excedentes sean reinvertidos en su objeto social. Dentro de dicho tratamiento especial se destacan entre otros los siguientes: Gozan de tarifa especial del 20% en el impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable sobre el beneficio neto o excedentes. Pueden exencionar el beneficio o excedente, y quedar con tarifa cero por ciento (0%). No están sometidas a renta presuntiva. No están obligados a liquidar anticipo del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo siguiente al que se declara. Puede solicitar los costos, gastos e inversiones realizados para depurar sus ingresos, y obtener el beneficio o excedente neto, de conformidad con las reglas previstas en el Título VI del Estatuto Tributario. Tratándose de corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de deporte, se exige, antes de la modificación introducida por la Ley 633 de 2000, que para pertenecer al régimen tributario especial, el objeto social principal sea el "deporte aficionado". El artículo 359 del Estatuto Tributario establece los requisitos para que proceda la deducción y exención del beneficio neto o excedente para los contribuyentes del régimen tributario especial.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 359 / Ley 633 de 2000 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 23 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 19 NUMERAL 1

BENEFICIO NETO O EXCEDENTE - Sólo las actividades de deporte aficionado de interés general lo tienen / CORPORACION DEPORTIVA ONCE CALDAS - Objeto social. Entidad sin ánimo de lucro

Precisa la Sala, para el caso en litis, que únicamente gozan de la posibilidad de exención del beneficio neto o excedente, aquellas corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de deporte aficionado, siempre y cuando las mismas sean de interés general, y que a ellas tenga acceso la comunidad, cumpliendo los demás requisitos exigidos por la Ley. Examinada en detalle la naturaleza de la Corporación se destaca, que hace parte del sector asociado del deporte, los programas de deporte competitivo de alto rendimiento los desarrolla con deportistas bajo remuneración y aprovechamiento del tiempo libre. Según el objeto

social la Corporación Deportiva fomenta el deporte aficionado y profesional. En este orden de ideas, la Corporación Deportiva Once Caldas, desarrolla actividades relacionadas con el deporte profesional, toda vez que sus jugadores reciben remuneración; este tipo de actividades no está contemplada en la legislación tributaria como beneficiaria del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios, teniendo en cuenta que el beneficio sólo es para el deporte aficionado, entendido como la actividad en la cual los jugadores no reciben remuneración por la actividad deportiva. Para la Sala, es necesario manifestar que no es la razón social o el hecho de constituirse como corporación sin ánimo de lucro lo que determina el tratamiento del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios, sino desarrollar el objeto social de acuerdo con las actividades señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario. De manera que, en el caso de la Corporación Deportiva las actividades diferentes, al deporte aficionado no permiten acceder al beneficio de los contribuyentes del régimen especial y menos aún gozar de la exención. Así pues, es evidente que la Corporación Deportiva Once Caldas, no cumple con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios

INGRESOS - Realización / CAUSACION DEL INGRESO - Se causa cuando nace el derecho a exigir su pago aunque no se haya hecho efectivo el cobro / CONTABILIDAD DE CAUSACION O ACUMULACION - Implica que los hechos económicos se reconocen en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente

El artículo 27 del Estatuto Tributario, establece que “se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones...” De acuerdo con la norma en cita, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como sucede con la Corporación Deportiva Once Caldas, la realización del ingreso está ligada a su causación, de ahí que “deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable...” Se entiende causado un ingreso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 del Estatuto Tributario “cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”, lo que guarda concordancia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993. Significa esto, que una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizada cuando se realiza, registrándola en las cuentas que identifican la verdad de la forma como se realizó el hecho económico que afectó al ente, que en la contabilidad de causación implica que los hechos económicos se reconocen en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. Ahora bien, ni en sede administrativa ni ante la jurisdicción la demandante desvirtuó el hecho de estar obligados a registrar sus ingresos por el sistema de contabilidad de causación, como lo exige la ley y como lo afirmó la Administración Tributaria. En efecto, de conformidad con el artículo 364 del Estatuto Tributario, los contribuyentes con tratamiento tributario especial están obligados a llevar contabilidad, tal como lo exige el artículo 48 del Decreto contable - 2649 de 1993, el registro de los hechos económicos y en especial de los ingresos, que se deben efectuar cuando se realizan y no solamente cuando se reciben en efectivo, dado que ese es el fin de la causación: conocer los ingresos cuando se realizan. En este orden de ideas, es claro para la Sala que un contribuyente que lleva contabilidad, los ingresos sometidos a los tributos se relacionan a los causados en el año gravable, aquéllos en los que se tiene el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro. En el caso concreto, la suma glosada \$5.092.867.500, que corresponde al saldo

aplazado por la venta que la Corporación Deportiva efectuó de un jugador de fútbol a un equipo español, debió declararse dentro de la totalidad de los ingresos del año gravable 1999, es decir, que la demandante no podía esperar el pago del saldo para incluirlo en la declaración tributaria, sino que debió denunciar la totalidad del ingreso en el año gravable 1999 y registrar una cuenta para estos en el mismo año en que se materializó la venta del jugador. De conformidad con las normas citadas, es claro que cuando el vendedor ha transferido al comprador los riesgos y beneficios esencialmente identificados con la propiedad y posesión del bien, se debe reconocer en la contabilidad un ingreso por la venta de bienes. Por lo tanto, en el momento en que se dé cumplimiento a los requisitos señalados, nace el derecho a exigir el pago de la obligación derivada de la venta y debe reconocerse el ingreso correspondiente, junto con la disminución de los respectivos costos.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 27 / ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 28

UTILIDAD DIFERIDA A PLAZOS - Constituye una excepción al principio de causación y está restringido a los negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos / VENTA A PLAZOS - Requisitos para someterse a este sistema

La transacción por el jugador, fue tratada por la Corporación Deportiva como “utilidad diferida en ventas a plazos”. En el sistema de ventas a plazos, que igualmente exige el cumplimiento previstos en la Ley tributaria, el comprador hace un pago de una cuota inicial sobre el precio de compra y posteriormente cubre el saldo con cuotas semanales o mensuales previamente pactadas. En estos contratos habitualmente se conviene que el título del bien vendido, permanecerá en poder del vendedor hasta el momento en que se pague la totalidad del precio y de no ser así, el vendedor queda autorizado para recobrar la mercancía. Sobre este tipo de ventas, advierte la Sala, no puede confundirse el sistema de ventas a plazos, con la forma de pago estipulada en un contrato de compra - venta, ya que para que un contribuyente pueda acogerse al sistema especial de ventas a plazos debe tener un sistema organizado, regular y permanente de ventas sometidas a plazos, de lo contrario las ventas se consideran de contado, sometidas al régimen general de causación. La demandante no podía tratar los ingresos como “utilidad diferida en ventas a plazos”, por cuanto dicho tratamiento que si bien constituye excepción al principio de causación, se encuentra restringido a los “negocios con sistemas regulares de ventas a plazos o por instalamentos”, en cuya situación no se halla la Corporación Deportiva Once Caldas, razón por la cual fue indebido el manejo contable y tributario que le dio a los ingresos objeto de la adición.

RENDA LIQUIDA - Determinación / DEDUCCIONES Y COSTOS - Requisitos / PRINCIPIO DE TAXATIVIDAD - Aplicación a los requisitos para la procedencia de las deducciones y costos / RELACION DE CAUSALIDAD - Alcance / NECESIDAD - Alcance / PROPORCIONALIDAD - Alcance / CONTABILIDAD - medio probatorio a favor del contribuyente / EXPENSAS NECESARIAS - Si no aparecen registrados en la contabilidad no podrá aceptarse su deducción en la declaración del impuesto sobre la renta

Los costos y las deducciones ó gastos autorizados legalmente y concebidos de manera forzosa en la actividad productora de renta, constituyen uno de los factores para determinar la renta líquida, los cuales para su aceptación deben cumplir los requisitos esenciales previstos en la norma tributaria como son: la relación de causalidad, la necesidad, proporcionalidad con la actividad.

causalidad, necesidad y proporcionalidad con las actividades productoras de renta, son condiciones sine qua non para la procedencia de los costos y deducciones que de paso sea anotar, se rigen por el principio de taxatividad, en cuanto es la propia Ley que las autoriza, de manera que los conceptos a los que el legislador tributario no les ha dado esa connotación, se entienden excluidos para efectos de determinar la renta anual del contribuyente. La relación de causalidad implica una relación causa-efecto entre los costos y gastos efectuados durante el periodo gravable y la actividad generadora de renta. Por su parte, la necesidad representa lo imprescindible del gasto en la generación de los ingresos percibidos por el contribuyente, en oposición a los pagos inútiles o los efectuados por mera liberalidad; y, a su turno, la proporcionalidad indica la medida o correcta correspondencia entre las expensas efectuadas y la actividad a la que sirven. En conclusión, el reconocimiento de los gastos como deducibles en el impuesto sobre la renta está estrictamente sujeto a las previsiones legales, por lo que se reitera que para que procedan las deducciones se deben cumplir los presupuestos esenciales, además de los que especiales que se establecieron para su procedencia. La contabilidad, como el conjunto de procedimientos que revelan la situación patrimonial de un ente económico, que a través de libros debidamente registrados y de comprobantes externos e internos, suministra la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de sus negocios; ha sido reconocida por la legislación tributaria como medio probatorio a favor del contribuyente, siempre que muestre fielmente los registros y el movimiento de ventas y compras, y que, de otra parte, sea comprensible, útil y en ciertos casos comparable, conforme lo ordena el artículo 4 del Decreto 2649 de 1993, que define dichas cualidades. Dentro de este contexto, si los gastos considerados como las erogaciones necesarias para obtención de la renta, no aparecen registrados en la contabilidad, no podrá aceptarse su deducción en la declaración del impuesto sobre la renta. Al revisar las pruebas que obran en el expediente, no encuentra la Sala documentos que desvirtúen la afirmación de la Administración Tributaria, en cuanto a la falta del registro contable de las erogaciones tratadas como deducciones en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1999. Es importante anotar que sobre este aspecto guarda silencio el demandante.

RENTA LIQUIDA - Es renta gravable / RENTAS EXENTAS - No lo es los ingresos generados por la actividad al deporte profesional, competitivo, de alto rendimiento y aficionado. Taxatividad

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplica la tarifa correspondiente, sin embargo, hay casos señalados por la ley tributaria en los cuales, una vez obtenida la renta líquida, ésta se afecta con valores que gozan de la característica de exentos del impuesto por razones de protección estatal, ayuda a la comunidad o como estímulos tributarios, los cuales se sustraen de la renta líquida para obtener la base gravable. Es claro que las rentas exentas son las consagradas en la legislación tributaria, pero no como lo interpreta la demandante, que recaen sólo en las actividades señaladas en los artículos 206 a 211-2; lo que significaría que si la Corporación no desarrolla las actividades comprendidas en los artículos en cita, no podrá restar de la renta líquida ninguna suma como renta exenta. Revisado los antecedentes, se observa que las actividades que legalmente puedan ser tratadas como exentas para contribuyentes del régimen ordinario no tienen relación con la actividad del deporte profesional, competitivo, de alto rendimiento y aficionado desarrollado por la Corporación Deportiva Once Caldas, razón por la cual y dada las condiciones de contribuyente de renta del régimen general no goza de beneficios en cuanto a la actividad desarrollada.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 107 / DECRETO 2649 DE 1993 - ARTICULO 4

**DIFERENCIA DE CRITERIOS - Alcance / SANCION POR INEXACTITUD -
Procede cuando se omiten ingresos que generan un mayor saldo a favor del contribuyente**

De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos. La Sala considera que no se debe exonerar a la Corporación Deportiva Once Caldas, de la sanción por inexactitud, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, sino la omisión de ingresos, inclusión de deducciones y rentas exentas equivocados e inexistentes, conducta que tipifica la norma en cita como sancionable. La situación fáctica en el caso bajo análisis evidencia que la sanción por inexactitud se impuso como consecuencia de la adición de ingresos y el rechazo de deducciones y rentas exentas, proceder que se fundamentó en dos aspectos a saber: la errada contabilización y causación de los ingresos originados en la venta del jugador de futbol al equipo español Real Madrid; y el errado procedimiento para incluir deducciones y solicitar la renta exenta. De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en los actos acusados obedeció a la inclusión de factores equivocados e inexistentes en la declaración de la contribuyente que dio lugar a que la Administración modificara el correspondiente denuncia, por lo que se dan los supuestos de hecho que hacen procedente la aplicación sanción por inexactitud impuesta a la sociedad actora, que asciende a la suma de \$4.868.656.000.

FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO - ARTICULO 647

CONSEJO DE ESTADO

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCION CUARTA

Consejera ponente: CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ

Bogotá, D. C. treinta y uno (31) de marzo de dos mil once (2011)

Radicación número: 17001-23-31-000-2003-01159-01(16285)

Demandante: CORPORACION DEPORTIVA ONCE CALDAS

Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES -DIAN-

Referencia: IMPUESTO SOBRE LA RENTA AÑO GRAVABLE 1999 (FALLO)

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandada contra la sentencia del 14 de septiembre de 2006 del Tribunal

Administrativo de Caldas que accedió a las pretensiones de la demanda, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Resolución confirmatoria No. 8410077900004 del 15 de mayo de 2003 y notificada el 21 del mismo mes y año, por la cual se resolvió el recurso de reconsideración interpuesto contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000020 del 8 de mayo de 2002 a través de las cuales la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Manizales modifica la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999 presentada por la CORPORACION DEPORTIVA ONCE CALDAS NIT. 890.801.447-5.

ANTECEDENTES

La Corporación Deportiva Once Caldas fue seleccionada por el programa DU - Regímenes Especiales según la Instrucción Administrativa No. 0018 del 7 de septiembre de 2000 de la Subdirección de Fiscalización Tributaria, con el fin de determinar el cumplimiento de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999.

El 7 de abril de 2000 la Corporación Deportiva presentó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por el año gravable 1999.

El 5 de abril de 2001 la División de Fiscalización inició investigación contra la actora mediante el Auto de Apertura No. 10-076-2001-00078 y el Auto de verificación o cruce No. 100762001000078 del 10 de abril de 2001.

Señala la División de Fiscalización Tributaria que la revisión de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999, se adelantó como una sociedad de responsabilidad limitada, por no cumplir los requisitos del numeral 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Al analizar el estado de pérdidas y ganancias a 31 de diciembre de 1999 y la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del mismo año gravable, la División de Fiscalización propone la modificación de la declaración

mediante el Requerimiento Especial No. 100762001000070 de fecha 21 de agosto de 2001, por considerar:

- Que la corporación Deportiva Once Caldas no cumple con las condiciones señaladas en el numeral 1) del artículo 19 del Estatuto Tributario, toda vez que el objeto social principal y recursos corresponden al desarrollo de actividades de deporte profesional y no al aficionado, como lo exige el artículo en cita.
- Del total de los ingresos recibidos el 96.17% corresponde a ingresos por taquilla, transferencias y préstamos de futbolistas profesionales.
- De los ingresos totales, el 92.94% corresponde a egresos operacionales de los cuales el 84.35% corresponde a gastos de la planta profesional y administración de estadio y únicamente el 2.23% a divisiones inferiores.
- Del balance general y el estado de pérdidas y ganancias comparativas de los años 1998 y 1999 hay una utilidad de \$ 3.614.833.646 que no aparece registrada en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1999.
- El convenio de fecha 10 de junio de 1999, entre el equipo del futbol "Real Madrid" de España y la Corporación Deportiva Once Caldas, por la venta de los derechos deportivos del jugador Edwin Arturo Congo al equipo español a partir del 1 de julio de 1999, por valor de US\$ 5.500.000 [*tasa representativa del mercado a esa fecha de \$ 1.736.10*], lo cual equivale a una utilidad por valor de \$ 9.548.550.000 y un costo en libros en el rubro "*inversiones*" de \$ 60.000.000, siendo contabilizada en la cuenta "*utilidad diferida en ventas a plazos 271501*", cuando debió contabilizarlo en los ingresos del período en el rubro "*utilidad en venta de inversiones 42409501*" ; lo anterior teniendo en cuenta que la renta bruta en ventas a plazos¹ se aplica a los comerciantes obligados al sistema de causación con negocios donde prima un sistema organizado, regular y permanente de ventas a plazos.
- En la declaración del año gravable 1999 incluyó un total de costos y deducciones por la suma de \$ 8.871.868.000, mientras que en el estado de pérdidas y ganancias por el mismo año registró la suma de \$ 5.257.034.436 y, está compensando 13.672.623, por lo tanto, el total de costos y deducciones es de \$ 5.270.707.059.

¹ Artículo 95 del Estatuto Tributario

- En el renglón 49 “*otras deducciones*” se incluyó la suma de \$ 1.229.513.000 la cual corresponde al rubro de inversiones en el activo corriente, propiedades, planta y equipo, y cancelación de pasivo a largo plazo.

El 20 de noviembre de 2001, el representante legal de la sociedad, contesta el Requerimiento Especial, se opone a que sus ingresos se incrementen en la suma de \$ 5.092.867.500 por cuanto no fueron realizados en el año gravable 1999; al rechazo de deducciones por \$1.229.513.252 por inversiones realizadas en desarrollo de su objeto social; corrige la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1999 para demostrar su excedente fiscal sometido a exención de impuesto.

Analizada la respuesta, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Manizales, practica la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000020 del 8 de mayo de 2002, en la que mantuvo las glosas propuestas en el Requerimiento Especial, es decir, rechaza la exención del beneficio neto por el año gravable 1999 y, en consecuencia, aumenta los ingresos gravables de la Corporación.

El 4 de julio de 2002 el representante legal de la Corporación Deportiva Once Caldas interpone recurso de Reconsideración contra la Liquidación Oficial, a través del cual indica que **i)** es una entidad sin ánimo de lucro cuya actividad es el deporte. **ii)** no distribuye beneficios a quienes son titulares de sus derechos de propiedad sobre las cuotas sociales, no destina su actividad a beneficiar a estas mismas personas. **iii)** por desarrollar una actividad comercial que sirve de soporte económico al sostenimiento del deporte aficionado, no puede perderse la calidad de entidad sin ánimo de lucro, pues es la destinación del beneficio neto lo que enmarca la calidad de entidad sin ánimo de lucro. **iv)** se opone al rechazo de \$ 1.229.513.252 porque a pesar de tener el carácter de inversiones, están destinadas a la actividad del objeto social como lo es el deporte aficionado y, a que se tome como ingresos la suma de \$ 5.092.867.500 por cuanto no fueron ingresos realizados en el año 1999 por no ser exigible la obligación que generó la negociación. **v)** para la imposición de la sanción por inexactitud es necesario que se den los presupuestos legales y la diferencia de criterios respecto a la calidad de contribuyente del régimen especial no da lugar a la misma.

La División Jurídica, el 15 de mayo de 2003, profiere la Resolución que decide el Recurso de Reconsideración No. 8410077900004, en el sentido de confirmar la actuación recurrida.

LA DEMANDA

La Corporación Deportiva Once Caldas, a través de apoderado, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende que se anule la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000020 y la Resolución Confirmatoria No. 8410077900004, actos proferidos por la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Manizales a través de los cuales modifica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999 y a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada.

La demandante citó como normas violadas los artículos 19, 26, 27, 28, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364 y 647 del Estatuto Tributario; 8 del Decreto 187 de 1975.

El concepto de violación lo desarrolla así y plantea los siguientes cargos:

I. Desconocimiento de la calidad de entidad sin ánimo de lucro.

Señala, que los actos administrativos desconocen la calidad de contribuyente del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios y, solo por el hecho de explotar un equipo de futbol profesional no puede perderse tal calidad.

Olvida la Administración Tributaria, que de acuerdo con el Decreto 124 de 1997 las entidades sin ánimo de lucro pueden desarrollar actividades comerciales, necesarias para el cumplimiento del objeto social principal.

Agrega, que la Resolución No. 025 del 11 de agosto de 2003² proferida por el Comité de Entidades Sin Animo De Lucro, reconoció a la Corporación Deportiva Once Caldas como entidad sin ánimo de lucro, dedicada a la promoción de actividades deportivas, de beneficio social y desarrollo del deporte aficionado para el año 1997, situación jurídica que sigue siendo la misma para el año gravable 1999.

II. Modificaciones de la base gravable.

Manifiesta, que la Corporación celebró un contrato de venta de los derechos deportivos de un jugador profesional, como contraprestación recibió parte del pago en el año 1999 a la celebración del contrato y la otra parte del pago para el año 2000.

Estima, que para la determinación de la base gravable del impuesto sobre la renta del año en discusión solo se declaró lo realizado en el año 1999, y afirma que la suma insoluta solo se causa cuando nace el derecho a exigir el pago y, en las obligaciones a plazo, el derecho a exigir el pago solo nace al vencimiento del mismo.

Afirma, que el ingreso por la venta de los derechos deportivos del jugador se realizó únicamente en la parte que fue recibida y no en la parte que para su exigibilidad dependía de un plazo posterior al año 1999.

Expresa, que no puede la Administración Tributaria pretender que la Corporación Deportiva lleve la contabilidad por el sistema de causación, pero en caso de que se llevara por ese sistema tampoco se realizó el ingreso, pues el **ingreso se entiende causado cuando nace el derecho a exigir su pago** (*resaltado por la demandante*), y el plazo para cumplir las obligaciones suspende la exigibilidad.

El artículo 357 del Estatuto Tributario establece que *“para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tenga relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social de*

² Folio 61 a 65 del cuaderno principal

conformidad con dispuesto en este título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo”.

Indica que de acuerdo con la norma en cita la Corporación Deportiva, tomó como deducción las siguientes inversiones:

- Pago de pasivos a Conavi	\$ 148.032.429
- Pagos de pasivos a Serfinanzas	\$ 58.140.446
Total Pasivos	\$ 206.172.875
- Compra de derechos deportivos de jugadores profesionales	\$ 319.000.000
- Compras de semovientes	\$ 22.034.350
- Compra de tractor para podar gramilla	\$ 7.000.000
- Compra equipos de comunicación	\$ 20.406.027
- Compra de terrenos para sede social	\$ 654.000.000
TOTAL INVERSIONES	\$ 1.229.513.252

La Corporación Deportiva no ha solicitado estos gastos con violación a la Ley; en los actos acusados se determina que son erogaciones no deducibles, pero por el convencimiento de que la entidad no es contribuyente del régimen tributario especial sino del régimen ordinario; a través de los hechos y normas se ha demostrado que es una entidad sin ánimo de lucro dedicada a actividades de beneficio social y estatutariamente no ésta en posibilidad de distribuir sus beneficios.

Manifiesta, que es indispensable para el tratamiento de la exención a los excedentes que estos se designen a los fines sociales. La Asamblea General de Asociados en el Acta 21 del 3 de abril de 2000 aprobó la siguiente destinación de sus beneficios así:

a) Destinación para gastos de funcionamiento:

- Sostenimiento de divisiones inferiores del deporte aficionado	\$ 400.000.000
- Sostenimiento de las instalaciones y equipo profesional	\$ 560.000.000

b) Asignaciones permanentes:

- Para invertir en el año 2000 y 2001, construcciones de edificios, canchas, instalaciones deportivas que se levantarán en los años 2000 y 2001, dependiendo de la licencia ambiental que se está tramitando.

Para el año 2000	\$ 650.000.000
Para el año 2001	\$ 761.647.771
c) Para amortizar perdidas de años anteriores acumuladas,	\$ 13.672.623
TOTAL DESTINACION DE EXCEDENTES	\$2.385.320.394

Agrega, que de lo anterior se desprende que se han cumplido los presupuestos señalados en el artículo 358 del Estatuto Tributario, para que el beneficio neto del año 1999 tenga el beneficio de la exención; en los actos acusados se desconocen porque olvidan la calidad de contribuyente del régimen tributario especial que tiene la Corporación Deportiva Once Caldas.

- Sanción por inexactitud.

Dijo que la sanción por inexactitud impuesta carece de fundamentos, toda vez que hay una diferencia de criterios sobre la interpretación de los artículos 26, 27 y 28 del Estatuto Tributario, que precisan los conceptos de “realización, causación de ingresos y la exigibilidad de los mismos”.

Señaló, que la diferencia de criterios sobre la interpretación de las normas aplicables al caso debatido, no constituye hecho sancionable.

CONTESTACION DE LA DEMANDA

Dentro de la oportunidad legal, el apoderado de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en escrito de contestación a la demanda se opone a las pretensiones y, en su lugar, solicita denegarlas.

Respecto al fondo del asunto, expuso los siguientes argumentos:

I. Desconocimiento de la calidad de entidad sin ánimo de lucro.

Manifiesta, que las actividades señaladas por las normas para el régimen tributario especial deben ser de interés general, o los programas deben cumplir una función social y beneficiar a la colectividad.

Para que una persona pueda ingresar a un encuentro profesional del Once Caldas con otro equipo profesional, debe pagar su entrada, de lo contrario no puede tener acceso a la cancha deportiva. Por lo anterior queda demostrado que a la actividad deportiva del fútbol profesional no tiene acceso la comunidad, es decir, no puede ingresar cualquier persona, independientemente de su condición económica, religión, sexo, raza o estrato social.

Considera el apoderado de la demandada, que la Corporación Deportiva Once Caldas realizó operaciones lucrativas de derecho privado sujetas al régimen fiscal ordinario, y acomodó las partidas de acuerdo a su propio interés.

II. Modificaciones de la base gravable.

En su oportunidad, la Administración Tributaria verificó los documentos internos de la contabilidad de la Corporación Deportiva Once Caldas y, estableció que por la transferencia en el año gravable 1999 de un jugador al equipo español Real Madrid, por valor de USD\$ 5.500.000 (TRM \$ 1.736.10), la Corporación obtuvo unos ingresos por \$ 9.548.550.000, registró como costo en la cuenta de *"inversiones"* la suma de \$ 60.000.000, y la utilidad de \$ 9.488.550.000, fue tratada como *"utilidad diferida en ventas a plazos"*.

Indica, que la actividad de la demandante es el Deporte y no la venta a plazos de sus jugadores, razón por la cual debió registrar la totalidad del ingreso en una *"cuenta de resultado"* aunque la venta se hubiera pactado a crédito, *"cuenta por cobrar"*.

Agrega, que la demandante en su denuncia tributario incluyó el total de los *"costos"* y solo registró la mitad de los *"ingresos"* del negocio realizado.

En la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999, la Corporación Deportiva, declara como *"Costos y Deducciones"* la suma de \$8.871.868.00, mientras que en el estado financiero de pérdidas y ganancias por el mismo año registra un valor de \$5.257.034.436 por concepto de gastos

operacionales, costos y gastos no operacionales; compensa una pérdida acumulada por \$13.672.623, lo que genera una diferencia de \$3.601.160.941, suma que no fue declarada y que corresponde a utilidad contable.

La suma de \$3.601.160.941 fue incluida en la declaración tributaria como mayor valor del costo y deducciones y, la conforma la *“provisión reinversión objeto social año 1999 \$ 1.229.513.000 e inversiones proyectadas año 2000 \$ 2.371.648.000”*.

La provisión *“reinversión objeto social año 1999”* \$ 1.229.513.000 entró al activo corriente en la cuenta “inversiones” y en la cuenta “propiedades, planta y equipo, y cancelación de pasivo a largo plazo”, es decir, ingresó el mismo valor dos (2) veces, como activo y como deducción.

En cuanto a la inversión proyectada para el año 2000 por valor de \$ 2.371.648.000, no tiene relación de correspondencia y causalidad con el año gravable 1999.

Concluye afirmando, que estas cantidades no pueden aceptarse como costo y deducciones.

Precisa, que el 20 de noviembre de 2001 con ocasión de la respuesta al requerimiento especial, la demandante, presentó declaración de corrección radicada con el No. 2203015077322-1 de fecha 14 de noviembre de 2001, en la que modificó el renglón “otras deducciones” y el valor lo trasladó al renglón “rentas exentas”.

Agrega, que con ocasión a la respuesta al requerimiento especial el demandante informa en el renglón *“otras deducciones”* por valor de \$ 1.229.513.000, suma que en el recurso de reconsideración la radica bajo la denominación “inversiones realizadas en el objeto social la suma de \$ 1.229.513.252, y que corresponde a lo siguiente:

Compra de jugadores	\$ 377.140.446
Ganado	\$ 22.934.350
Sede	\$ 654.000.000
Adquisición equipos de computadores-red	\$ 20.406.027
Compra de tractor para gramilla estadio	\$ 7.000.000

Pago de adquisición sede administrativa	\$ 148.032.429
Total	\$1.229.513.252

La suma anterior representada en los bienes descritos, en la contabilidad es registrada como *“provisión reinversión objeto social inversiones año 1999”*, las que se realizaron en el año gravable 1999, cada una de ellas entró a conformar el Activo Corriente: inversiones, propiedad planta y equipos, pasivos.

Además, según el informe contable del funcionario de la División de Fiscalización de la Administración Tributaria de Manizales, las deducciones son inexistentes, pues no aparecen contabilizadas en ninguna clase de cuenta por el ejercicio fiscal de 1999. Aparte de esto, la Corporación Deportiva Once Caldas, dejó de declarar la suma de \$ 5.092.867.500 pues trató dicha cifra como *“Utilidad diferida en venta a plazos”*, considerándose ella misma como un comerciante común y corriente.

- Sanción por inexactitud.

Recalca que la demandante omitió ingresos por valor de \$ 5.092.867.500, incluyó costos y deducciones inexistentes por la suma de \$ 1.229.513.252 y determinó como renta exenta impropcedente \$2.371.648.000, lo que la hace acreedora a la aplicación de la sanción establecida en el artículo 647 del Estatuto Tributario.

Para finalizar manifiesta, la actuación de la Administración Tributaria se realizó conforme a derecho, y los hechos materia del presente litigio están plenamente establecidos y probados en el expediente.

LA SENTENCIA APELADA

Mediante sentencia del 14 de septiembre de 2006, el Tribunal Administrativo de Caldas accede a las pretensiones de la demanda, declara la nulidad de la Liquidación Oficial de Revisión 100642002000020 del 8 de mayo de 2002 y de la Resolución de Recurso de Reconsideración No. 8410077900004 del 21 de mayo de 2003. Tal decisión la fundamentó en lo siguiente:

Precisa el a quo, que la actividad única y exclusiva de la Corporación Deportiva Once Caldas es el fomento del deporte, con funciones de interés social; lo que no

deja dudas sobre su condición de entidad sin ánimo de lucro, cuyo objeto social es la promoción del fútbol aficionado y profesional.

Agregó, que el interés social no puede considerarse exclusivamente como la gratuidad en el ingreso a los eventos deportivos. La libertad de acceso se predica en este caso, de cualquier persona que tenga los recursos necesarios para que pueda acceder a un encuentro de fútbol, la boletería se ofrece en igualdad de condiciones a todas las personas, y no aparece demostrado que el demandante haga selección de aficionados teniendo en cuenta las condiciones de sexo, edad, religión, raza, etc.

Concluye que hubo violación del artículo 19 del Estatuto Tributario y del párrafo 4 del artículo 1 del Decreto 124 de 1997, vigentes para el año investigado.

En cuanto al segundo argumento expresado por la parte demandante, concerniente al aumento de los ingresos percibidos por la entidad, precisó:

El ingreso se realiza en el momento que se recibe el importe que equivalga a un pago y más aún cuando se hace exigible el pago. No obstante, la Administración Tributaria, tomando el texto del artículo 95 del Estatuto Tributario, concluyó que debió declararse el valor total de la venta del jugador en el año de 1999.

Así mismo dejó claro, que el ingreso se realiza en el momento en que se hace exigible el pago, y la exigibilidad está atada al plazo, es decir, se requiere la extinción del plazo para que se haga exigible la obligación.

Agrega que la demandante no está obligada a llevar la contabilidad por el sistema de causación y la demandada no citó la norma que exija a la Corporación Once Caldas llevar la contabilidad por ese sistema. El hecho que un contribuyente que lleva su contabilidad por el sistema de caja, haya hecho una venta a plazos, esporádica y única de los derechos que se tienen sobre un jugador, no conlleva que esté incurso en lo preceptuado en el artículo 95 del Estatuto Tributario.

Estima, que se tendrá como realizado el ingreso, solo en la parte del producto de la venta cuyo pago se hizo en el año de 1999, o sea la suma de US\$ 2.750.000 a la TRM de \$ 1.736,10, ajustándole un costo por \$ 60.000.000, para concluir con una utilidad por valor de \$ 4.714.000.000.

En consecuencia, no era viable la contabilización como ingreso del período, del saldo restante de la venta por la suma de \$ 5.076.505.000, por aplicación de los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

Frente al tema relacionado con que la tasa representativa del mercado para el dólar a 31 de diciembre de 1999, era diferente a la indicada en el balance general de la Corporación, esta información no es importante, pues esta suma estaba pendiente de plazo, luego no era exigible aún, tal dato tendría interés para liquidación del impuesto sobre la renta en el período en el cual se reciba el pago del excedente de la venta.

En cuanto a los gastos que el demandante tomó como inversiones, precisa que teniendo en cuenta que la Corporación Deportiva Once Caldas es una entidad sin ánimo de lucro, es viable, legal y en consecuencia no se han solicitado gastos con violación de la Ley, sino en aplicación de una norma.

Para el efecto señala el a-quo, las utilidades deben ser invertidas en las actividades de interés general que desarrolla según los estatutos y, como consta en el Acta de Asamblea General Ordinaria No. 21 del año 2000, el beneficio o excedente neto correspondiente al año 1999, se invertirá en primer lugar para cubrir pérdidas de ejercicios anteriores, sostenimiento de divisiones inferiores o sea cumplimiento del objeto social, así como algunas inversiones permanentes relacionadas con adquisición de derechos deportivos, construcción y mantenimiento de canchas de la sede, instalaciones para el fomento del deporte aficionado.

Por último dice, que hay nulidad en las actuaciones de la Administración Tributaria, y concluye que la Corporación Deportiva Once Caldas es una entidad sin ánimo de lucro sometida al régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta.

EL RECURSO DE APELACION

El apoderado de la demandada interpone dentro de la oportunidad legal recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de

Caldas, reitera los argumentos expuestos en la contestación de la demanda y agrega:

I. Desconocimiento de la calidad de entidad sin ánimo de lucro.

Indica que en el caso en litigio, se debe partir del “objeto social” que deben desarrollar las entidades sometidas al régimen tributario especial, el cual consiste en:

“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. (Artículo 359 del Estatuto Tributario)”

De conformidad con lo antes escrito concluye, que para tener derecho a gozar de la exención como entidad sin ánimo de lucro, es necesario desarrollar actividades relacionadas con el deporte aficionado y, la Corporación Deportiva Once Caldas en la práctica no lo cumple toda vez que los recursos obtenidos se destinan al equipo profesional.

Como soporte de su afirmación, cita apartes de la Sentencia del 30 de marzo de 2001, que expresa *“...que el beneficio tributario de las entidades sin ánimo de lucro es por la actividad que se despliegue...”*

Agrega que los requisitos para acceder al régimen tributario especial son los siguientes:

- Que se trate de entidades cuya naturaleza jurídica corresponda a una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro.
- Que no estén expresamente exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario.
- Que el objeto social principal que da derecho al tratamiento preferencial debe estar dirigido así como los recursos obtenidos en desarrollo del mismo, a las actividades de salud, educación formal, cultural, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental o a programas de desarrollo social.
- Que tales actividades sean de interés general.

El tratamiento especial implica, que los contribuyentes que cumplan los citados requisitos están sometidos al impuesto sobre la renta y complementarios en relación con el beneficio neto o excedente a la tarifa única del 20%; y que el citado beneficio puede estar exento si se destina directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social, en la forma prevista en el artículo 359 del Estatuto Tributario.

Precisa, que el interés general tiene relación con las actividades que permiten acceder al régimen tributario especial, y el acceso a la comunidad, con el derecho a la exención del beneficio neto o excedente y con la procedencia de la deducción de egresos. Indica, que a través de la Sentencia No. 8595 del 3 de abril de 1998, el Consejo de Estado anuló la expresión "...*y que a ellas tenga acceso la comunidad*".

Resalta, que en la visita practicada a la Corporación Deportiva Once Caldas, se pudo comprobar que en el año gravable 1999, del total de ingresos recibidos, el 96.17% corresponde a taquillas, transferencias y préstamos de jugadores profesionales. De los egresos totales de 92.94%, el 84.35% corresponde a operaciones por gastos de la planta profesional y administración de estadio y el 2.23% a gastos de las divisiones inferiores o deporte aficionado.

Manifiesta que para que proceda la exención del beneficio neto o excedente, es requisito indispensable que las actividades desarrolladas por la Corporación Deportiva Once Caldas sean de interés general y que tenga acceso la comunidad, entendido como tal, el conglomerado social y no únicamente los afiliados.

El legislador al consagrar el régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro, no lo hizo con el fin de que todas las personas jurídicas que lleven ese nombre tengan derecho a gozar de deducciones y exenciones, sin que realicen las actividades señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario.

Indica, que el artículo 14 del Decreto 1228 del 18 de julio de 1995, establece que los clubes deportivos profesionales son organismos de derecho privado organizados como corporaciones o asociaciones sin ánimo de lucro o sociedades anónimas, constituidas por personas naturales o jurídicas, para el fomento, patrocinio y práctica de algún deporte, llámese balompié, baloncesto, etc.

Las personas que ejercen la actividad profesional de jugar, reciben una remuneración por el contrato, y es por ello que la entidad debe cobrar un precio para que el público pueda acceder a los estadios o sitios cerrados de práctica del deporte, regulado por la Ley 181 de 1995.

Además advierte, que para pertenecer al régimen tributario especial en el año 1999 y obtener los beneficios, es indispensable que el objeto social principal y recursos de estas entidades estén destinados a las actividades y programas que el legislador estableció, siempre y cuando las mismas sean de interés social, y que tengan relación, para el caso en litigio, con el deporte aficionado.

Considera, que el a-quo cimentó el fallo en los artículos 2 y 5 de los Estatutos de la Corporación Deportiva Once Caldas, sin ahondar en el sistema contable aplicado por la misma, las pruebas y la contabilidad.

II. Modificaciones de la base gravable.

El Decreto 2649 de 1993, por el cual se reglamenta la contabilidad en general y se expiden los principios o normas de contabilidad, debe ser aplicado por todas las personas que de acuerdo con la ley estén obligadas a llevar contabilidad. Las personas jurídicas, deben llevar la contabilidad por el sistema de causación.

Según el artículo 48 del Decreto aludido, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente. Significa que el registro de una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizado cuando se realiza, asentándolo en las cuentas que identifican la verdad de la forma como se efectuó la transacción, esto es, informando el modo como se efectuó el hecho económico que afecte el ente.

Advierte, que la Administración Tributaria, confrontó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 1999 inicialmente presentada, con el Balance General, los estados financieros: diciembre 1998 vs diciembre 1999, notas contables a los estados financieros al último día del período gravable, y produjo la Liquidación Oficial de Revisión con base en la declaración de corrección, estableciendo una diferencia entre la utilidad contable y la fiscal por valor de \$3.601.160.941 y en la declaración tributaria informó “cero (0)”, contrario a lo plasmado en el “estado de cambio en el patrimonio” utilidad del ejercicio

\$3.614.833.646 menos la pérdida acumulada por valor de \$13.672.623. Estos valores también los registró en el Balance General Comparativo.

También se estableció, la transferencia del jugador Edwin Congo del Once Caldas al Real Madrid por valor de US\$ 5.500.000 (T.R.M. \$ 1.736.10), para un total en pesos colombianos de \$9.548.550.000, con un costo en la cuenta “inversiones” por \$ 60.000.000, utilidad de \$ 9.488.550.000. La Corporación Deportiva, la trató contablemente como *“utilidad diferida en ventas a plazos”* y no como *“utilidad en venta de inversiones - transferencia de derechos”*.

Frente a los US\$2.750.000 (T.R.M. \$ 1.736.10), tomados por la demandante como “pasivos estimados”, por el simple hecho de no haber recibido la totalidad del ingreso en la venta de la inversión, precisa que los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando se ha recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Contable y fiscalmente, la transacción efectuada por la Corporación Deportiva, obedece a una cuenta de “resultados” siendo obligatorio haberse contabilizado en el mismo año gravable 1999, aunque se hubiera estipulado en el contrato, que una parte se entregaba ese año y la otra a crédito. Pero tuvo en cuenta para la determinación de impuesto el total de los “Costos” y sólo la mitad de los ingresos del negocio realizado.

En cuanto a la *“provisión reinversión objeto social inversión año 1999”*, se realizaron en el año 1999, pero cada una entró a conformar el activo corriente en las cuentas: inversiones, propiedad, planta y equipo, pasivos. Lo que significa que la suma de \$1.229.513.252 fue tratada como costo y deducción por la Corporación Deportiva, cuando en realidad hacen parte del Activo Corriente.

Sanción por Inexactitud.

Insiste, que hay inexactitud por la omisión de ingresos por valor de \$ 5.092.867.500, inclusión de costos y deducciones inexistentes por la suma de \$ 1.229.513.252, y la determinación de una renta exenta improcedente por valor de \$ 2.371.648.000, tal como fue constatado por los funcionarios de la División de Fiscalización de la Administración Tributaria.

ALEGATOS DE CONCLUSION

La demandante en los alegatos de conclusión manifestó que la Corporación Deportiva Once Caldas es una entidad sin ánimo de lucro del régimen tributario especial, como lo reconoció el a-quo.

Con respecto al aumento de los ingresos, reitera lo expuesto en primera instancia y que fue declarado por el Tribunal Administrativo de Caldas, en cuanto al momento de la realización del ingreso, pues cuando una obligación no se ha hecho exigible, no hay lugar a su contabilización e inclusión como ingreso fiscal.

Solicita, la aplicación del artículo 357 del Estatuto Tributario que establece que el beneficio neto o excedente se determina restando los ingresos totales, el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento del objeto social, incluyendo las inversiones que se hagan en cumplimiento del mismo.

Finalmente, pide que se confirme la sentencia del Tribunal Administrativo de Caldas, toda vez que quedó demostrada la violación de la Ley al modificar la declaración privada presentada por la Corporación Deportiva once Caldas.

La entidad demandada solicita, revocar la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas, por las razones expuestas en el escrito de apelación y expone:

- En el año gravable 1999 la Corporación Deportiva Once Caldas, no cumplían con las condiciones para ser contribuyente del régimen tributario especial.
- En el comportamiento de la demandante, se observa la típica conducta calificada por la jurisprudencia como “abuso de las formas jurídicas” desarrollada por la Corte Constitucional, en la sentencia C- 015 de 1993; que permite concluir que existió un manejo impropio en cuanto a la verdadera naturaleza de las entidades sin ánimo de lucro, cuyo régimen tributario especial se justifica por la finalidad que ellas persiguen.
- La omisión de ingresos por la venta de los derechos deportivos de un jugador y la inclusión de deducciones inexistentes.

- Es procedente la sanción por inexactitud, teniendo en cuenta que la demandante omitió ingresos gravados y solicitó deducciones inexistentes, generando un menor impuesto a cargo por la vigencia fiscal 1999.

MINISTERIO PUBLICO

La Procuradora Sexta Delegada ante esta Corporación solicita que se revoque la sentencia apelada, y en su lugar, se acceda parcialmente a las súplicas de la demanda.

En relación con la adición de ingresos por \$ 5.092.868.000 manifiesta, que de acuerdo con el artículo 27 del Estatuto Tributario, el ingreso se entiende realizado en el momento en que se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga a un pago, o cuando el derecho a exigirlo se extingue por otro modo legal distinto, como la compensación o confusión.

En estas condiciones la suma glosada que corresponde al saldo pendiente de pago por la venta que la demandante realizó de un jugador de futbol, sólo tendría el carácter de ingreso cuando recibiera efectivamente el dinero respectivo. Sin embargo, el citado precepto establece como excepción, los ingresos obtenidos por contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, caso en que deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable. El artículo 28 ibídem prevé que se entienden causados el ingreso cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo.

Así las cosas, el saldo pendiente que se estudia, para efectos fiscales la demandante no podía esperar a recibir el pago para declararlo, precisamente por la excepción establecida en la norma, sino que debió denunciar la totalidad del ingreso en el año gravable 1999 en que realizó la transacción.

En ese orden, desde el momento mismo de la venta del jugador, nació para la Corporación Deportiva Once Caldas el derecho a exigir el pago por la transacción, sólo que debía esperar el cumplimiento del plazo, por lo que estaba sujeta a declarar el saldo pendiente como ingreso del año gravable 1999.

En cuanto a las deducciones por \$1.229.513.000 y renta exenta por \$ 2.371.648.000, es necesario analizar el artículo 357 del Estatuto Tributario, que establece que para determinar el beneficio neto o excedente se debe tomar la totalidad de los ingresos y restar los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con el ingreso o con el cumplimiento del objeto social, incluidas las inversiones con este mismo fin.

El artículo 359 del mismo Estatuto señala que el objeto social debe corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a aquellas tenga acceso la comunidad.

En el expediente consta que la demandante se constituyó como corporación sin ánimo de lucro, con funciones de interés, que desarrolla actividades de deporte de alto rendimiento aunque con deportistas bajo remuneración y su objeto social es el deporte aficionado y profesional.

Sin embargo, no es la razón social o el hecho de constituirse como corporación sin ánimo de lucro lo que permite a una entidad de esta naturaleza adquirir el tratamiento del régimen tributario especial, sino el cumplimiento del objeto social en relación con las actividades mencionadas en artículo 359 del Estatuto Tributario, de manera que, las actividades diferentes a éstas no pueden gozar de los egresos procedentes, ni de la exención del beneficio neto o excedente.

Respecto de la partida de \$ 1.229.513.000 [deducciones], la Administración Tributaria reconoce la realización de las inversiones que representan esa suma, conformadas por la adquisición de semovientes, equipos de computo, terrenos para sedes sociales, derechos deportivos de jugadores profesionales, maquinaria y equipo. Sin embargo, la rechaza porque no podían figurar registrados como activos de la demandante y a la vez declararlos como “otras deducciones”, que además consideró inexistentes porque no aparecían contabilizadas en ninguna cuenta.

Al respecto, le asiste razón a la Administración Tributaria en cuanto tales inversiones no podían figurar como activo y al tiempo constituir una deducción, toda vez que el hecho de que los egresos de cualquier naturaleza, incluidas las inversiones, se deben restar de la totalidad de los ingresos para determinar el

beneficio neto, no autoriza a declarar tales inversiones como una deducción, pues no pierden su naturaleza de activos tanto para efectos contables, como fiscales.

En relación con la suma \$ 2.371.648.000 se observa que la Corporación Deportiva, inicialmente la declaró como deducción y con ocasión de la corrección provocada con el Requerimiento Especial, la registró como renta exenta, que según el artículo 358 del mencionado Estatuto, procede siempre y cuando se destine el año siguiente, 2000 en este caso, a programas para desarrollar su objeto social. Sin embargo, según el Acta 21 del 3 de abril de 2000 la Asamblea dispuso que se destinara a “inversiones permanentes” relacionadas con la adquisición de derechos deportivos, construcción y mantenimiento de canchas, construcción de la sede, adecuación de terrenos, mano de obra, instalaciones deportivas para fomentar el deporte aficionado.

La expresión “inversiones” debe ser entendida como aquel gasto para la adquisición de bienes o derechos, que se realizan y conservan con el ánimo de generar rentas fijas o variables, de controlar otros entes o de asegurar el mantenimiento de relaciones con estos.³

Se observa que en el Acta de Asamblea antes citada, se asoció el concepto de “inversión permanente” representado en las construcciones que la actora pretende, con el de la “asignación permanente”. Por consiguiente, la inversión a que se refiere dicha acta no procede para efectos de determinar la exención del beneficio neto en el año 1999. Así mismo, no se especificó ningún programa destinado al deporte aficionado que es la actividad que le permite la exención. Y la Corporación Deportiva tiene como objeto social el deporte profesional, en relación con el que no son procedentes los egresos para los fines de la exención de dicho beneficio.

Sanción por inexactitud.

En su criterio debe levantarse la sanción por inexactitud, por cuanto las cifras declaradas no fueron desvirtuadas por la Administración Tributaria que, por el contrario, admitió la realización de las inversiones realizadas por la demandante, sólo que esta incurrió en una apreciación distinta de lo que constituye la inversión

³ Sentencia del 11 de diciembre de 2008, Expediente 15788, C.P. Doctor Héctor J. Romero Díaz

requerida para determinar el beneficio neto y obtener su exención del impuesto sobre la renta.

CONSIDERACIONES DE LA SALA

En el caso materia de litis se impugna la legalidad de la Liquidación Oficial de Revisión No. 100642002000020 del 8 de mayo de 2002 y de la Resolución Confirmatoria No. 8410077900004 del 15 de mayo de 2003 y notificada el 21 del mismo mes y año, actos a través de los cuales la Administración de Impuestos y Aduanas de Manizales modificó la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1999, en la cual determinó la suma de \$3.042.910.000 por impuesto y sanción por inexactitud de \$ 4.868.656.000.

Para resolver, debe la Sala determinar si la Corporación Deportiva Once Caldas, cumple los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios para que el beneficio neto o excedente pueda gozar de la tarifa única del veinte por ciento (20%) o del cero por ciento (0%).

El artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo texto disponía antes de ser modificado por la Ley 633 de 2000 lo siguiente:

“CONTRIBUYENTES DEL REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL. Las entidades 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 de este Estatuto, cuyo objeto social principal y recursos estén 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 y cuando las mismas sean de interés general. (Subrayado fuera de texto).

[...]”

El régimen tributario especial como su nombre lo indica conlleva un tratamiento diferencial para los contribuyentes que, cumpliendo las exigencias de Ley, estén sometidos a él, sí se destina, directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social.

Así mismo la disposición en cita establece que las entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos no estén destinados a actividades de *salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, [...], o a programas de desarrollo social, o las mismas no sean de interés general*, se someten al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios. (Subraya la Sala)

De acuerdo con la norma transcrita, las entidades a que se refiere el numeral 1) del artículo 19 del Estatuto Tributario deben cumplir los siguientes requisitos para acceder al régimen tributario especial:

- Que la naturaleza jurídica se relacione con una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro.
- Que no estén exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario.
- Que el objeto social principal, así como los recursos obtenidos en el mismo, debe estar relacionado con las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.
- Que las actividades sean de interés general.
- Que los excedentes sean reinvertidos en su objeto social.

Dentro de dicho tratamiento especial se destacan entre otros los siguientes:

- Gozan de tarifa especial del 20% en el impuesto sobre la renta y complementarios, aplicable sobre el beneficio neto o excedentes.
- Pueden exencionar el beneficio o excedente, y quedar con tarifa cero por ciento (0%).
- No están sometidas a renta presuntiva
- No están obligados a liquidar anticipo del impuesto sobre la renta correspondiente al periodo siguiente al que se declara.

- Puede solicitar los costos, gastos e inversiones realizados para depurar sus ingresos, y obtener el beneficio o excedente neto, de conformidad con las reglas previstas en el Título VI del Estatuto Tributario.

Tratándose de corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de deporte, se exige, antes de la modificación introducida por la Ley 633 de 2000, que para pertenecer al régimen tributario especial, el objeto social principal sea el "*deporte aficionado*".

El artículo 359 del Estatuto Tributario establece los requisitos para que proceda la deducción y exención del beneficio neto o excedente para los contribuyentes del régimen tributario especial, el cual establece:

"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".

En consecuencia precisa la Sala, para el caso en litis, que únicamente gozan de la posibilidad de exención del beneficio neto o excedente, aquellas corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de deporte aficionado, siempre y cuando las mismas sean de interés general, y que a ellas tenga acceso la comunidad, cumpliendo los demás requisitos exigidos por la Ley.

La demandante, según certificado de existencia y representación legal⁴ expedido por el Instituto Colombiano del Deporte COLDEPORTE, es una entidad privada sin ánimo de lucro que impulsa programas de interés público y social.

En el artículo 2 de los Estatutos de la Corporación Deportiva Once Caldas⁵, se define la naturaleza de la misma:

⁴ Folio 2 del cuaderno principal.

⁵ Folio 128 a 159 del cuaderno número dos (2)

“NATURALEZA. La Corporación es una Asociación de derecho privado, con funciones de interés social, que hace parte del sector asociado del deporte, organizado con el fin de desarrollar actividades y programas de deporte competitivo de alto rendimiento con deportistas bajo remuneración, y aprovechamiento del tiempo libre, siendo su naturaleza y esencia absolutamente Deportiva, organizada bajo el amparo del título 36 del código civil, como Entidad sin ánimo de lucro que en ningún caso distribuirá utilidades entre sus afiliados. Como tal la Corporación participará en los programas y actividades del deporte organizado y del Plan Nacional del deporte, la recreación y la educación física. (sic)”

Examinada en detalle la naturaleza de la Corporación se destaca, que hace parte del sector asociado del deporte, los programas de deporte competitivo de alto rendimiento los desarrolla con deportistas bajo remuneración y aprovechamiento del tiempo libre.

En los mismos Estatutos de la Corporación se establece el objeto:

“Artículo 5: el objeto de la Corporación es el fomento del deporte aficionado y profesional, con funciones de interés social, que hace parte del sector asociado del deporte organizado con el fin de desarrollar programas y actividades de deporte competitivo, entre personas de cualquier condición, ya directamente o mediante la celebración de contratos con otras entidades privadas o públicas, que le permitan desarrollar su objeto y la promoción de su nombre... (sic)”

Según el objeto social la Corporación Deportiva fomenta el deporte aficionado y profesional.

En este aspecto y teniendo en cuenta que en la naturaleza y en el objeto social de la Corporación Deportiva se menciona el deporte competitivo de alto rendimiento, aficionado y profesional, estima la Sala necesario analizar lo dispuesto por la Ley 181 del 18 de enero de 1995, por la cual se dictan disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre y la educación física y se crea el Sistema Nacional del Deporte:

[...]

ARTICULO 16. Entre otras, las formas como se desarrolla el deporte son las siguientes:

[...]

Deporte competitivo. Es el conjunto de certámenes, eventos y torneos, cuyo objetivo primordial es lograr un nivel técnico calificado. Su manejo corresponde a los organismos que conforman la estructura del deporte asociado.

Deporte de alto rendimiento. Es la práctica deportiva de organización y nivel superiores. Comprende procesos integrales orientados hacia el perfeccionamiento de las cualidades y condiciones físico-técnicas de deportistas, mediante el aprovechamiento de adelantos tecnológicos y científicos.

Deporte aficionado. Es aquel que no admite pago o indemnización alguna a favor de los jugadores o competidores distinto del monto de los gastos efectivos ocasionados durante el ejercicio de la actividad deportiva correspondiente.

Deporte profesional. Es el que admite como competidores a personas naturales bajo remuneración, de conformidad con las normas de la respectiva federación internacional.

[...]”

En este orden de ideas, la Corporación Deportiva Once Caldas, desarrolla actividades relacionadas con el deporte profesional, toda vez que sus jugadores reciben remuneración; este tipo de actividades no está contemplada en la legislación tributaria como beneficiaria del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios, teniendo en cuenta que el beneficio sólo es para el deporte aficionado, entendido como la actividad en la cual los jugadores no reciben remuneración por la actividad deportiva.

Ahora bien, según el “estado de ganancias y pérdidas comparativos”, la demandante en el año gravable 1999, obtuvo ingresos que corresponden a⁶:

Taquilla	\$1.447.666.975
Transferencias y préstamo de jugadores	\$5.014.047.500
Participaciones	\$114.031.784
Comercialización	\$ 25.000.000
Ventas almacén	\$118.296.665
Total	\$6.719.042.924

Lo anterior, significa que del total de los ingresos recibidos por la Corporación Deportiva, el 96.17% se relacionan directamente con la actividad de deporte competitivo, de alto rendimiento y profesional, con lo que queda demostrado que el objeto social no es el deporte aficionado, sino el deporte profesional.

Para la Sala, es necesario manifestar que no es la razón social o el hecho de constituirse como corporación sin ánimo de lucro lo que determina el tratamiento del régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios, sino desarrollar el objeto social de acuerdo con las actividades señaladas en el artículo 359 del Estatuto Tributario. De manera que, en el caso de la Corporación Deportiva las actividades diferentes, al deporte aficionado no permiten acceder al beneficio de los contribuyentes del régimen especial y menos aún gozar de la exención.

Al respecto ha dicho la Sala:

“...en cuanto a los requisitos previstos para acceder al Régimen Tributario Especial de los clubes sociales y deportivos, precisando que si los clubes sociales y deportivos cumplen la totalidad de requisitos mencionados debe concluirse que son contribuyentes del Régimen Tributario Especial, lo que quiere decir que si no cumplen los requisitos exigidos para el efecto, son contribuyentes del impuesto de renta en los términos previstos para las sociedades limitadas tal y como lo establece el parágrafo 1º del artículo 63 de la Ley 223 de 1.995. Tal es el sentido del referido concepto.

⁶ Folio 7 del cuaderno No. 2

(...)”⁷.

Así pues, es evidente que la Corporación Deportiva Once Caldas, no cumple con la totalidad de los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial en el impuesto sobre la renta y complementarios.

El párrafo 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario precisa:

“Sin perjuicio de lo previsto en los numerales 2) y 3) del presente artículo y en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, las corporaciones, fundaciones y asociaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que no cumplan las condiciones señaladas en el numeral 1) de este artículo, son contribuyentes del impuesto sobre la renta, para cuyo efecto se asimilan a sociedades limitadas”.

De acuerdo con la norma en cita, y en atención a que la Corporación Deportiva Once Caldas no cumple los requisitos señalados en el artículo 19 del Estatuto Tributario, por cuanto está demostrado que no desarrolla actividades de deporte aficionado, razón por la cual se somete al régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios, con el mismo tratamiento de las sociedades de responsabilidad limitada. En consecuencia, el impuesto sobre la renta y complementarios se determinará a la tarifa del 35% y no podrá gozar del beneficio de la exención pretendido.

II. Modificaciones de la base gravable.

Adición de ingresos por \$ 5.092.868.000.

La Corporación Deportiva celebró un contrato de venta de los derechos deportivos de un jugador profesional, y como contraprestación recibió parte del pago en el año 1999 a la celebración del contrato y la otra parte del pago se pactó para el año 2000.

La Sentencia apelada, precisa que para este tipo de entidades, se utiliza el sistema de contabilidad de caja, que consiste en reconocer los ingresos cuando efectivamente son recibidos.

⁷ Sentencia 25000-23-27-000-1999-0513-01 (11684) del 30 de marzo de 2001 C.P. Doctor Delio Gómez Leyva

El artículo 27 del Estatuto Tributario, establece que “se entienden realizados los ingresos cuando se reciben efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlos se extingue por cualquier otro modo legal distinto al pago, como en el caso de las compensaciones o confusiones...”

De acuerdo con la norma en cita, para los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, como sucede con la Corporación Deportiva Once Caldas, la realización del ingreso está ligada a su causación, de ahí que *“deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable...”*

Se entiende causado un ingreso, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 28 del Estatuto Tributario *“cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro”*, lo que guarda concordancia con el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993 que dice:

“Contabilidad de causación o por acumulación. *Los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente”.*

Significa esto, que una operación que afecte el patrimonio debe ser contabilizada cuando se realiza, registrándola en las cuentas que identifican la verdad de la forma como se realizó el hecho económico que afectó al ente, que en la contabilidad de causación implica que los hechos económicos se reconocen en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente.

Ahora bien, ni en sede administrativa ni ante la jurisdicción la demandante desvirtuó el hecho de estar obligados a registrar sus ingresos por el sistema de contabilidad de causación, como lo exige la ley y como lo afirmó la Administración Tributaria. En efecto, de conformidad con el artículo 364 del Estatuto Tributario, los contribuyentes con tratamiento tributario especial están obligados a llevar contabilidad, tal como lo exige el artículo 48 del Decreto contable - 2649 de 1993, el registro de los hechos económicos y en especial de los ingresos, que se deben efectuar cuando se realizan y no solamente cuando se reciben en efectivo, dado que ese es el fin de la causación: conocer los ingresos cuando se realizan.

En este orden de ideas, es claro para la Sala que un contribuyente que lleva contabilidad, los ingresos sometidos a los tributos se relacionan a los causados en el año gravable, aquéllos en los que se tiene el derecho a exigir su pago, aun cuando no se haya hecho efectivo el cobro.

Sobre el tema, se pronunció la Sala, en Sentencia del 28 de mayo de 2009, C.P. Doctor Héctor J. Romero Díaz Radicación No. 25000-23-27-000-2003-00471-01(15884):

[...]

Los ingresos se entienden realizados cuando se recibe efectivamente en dinero o en especie, en forma que equivalga legalmente a un pago, o cuando el derecho a exigirlo se extingue por cualquier otro modo legal (art. 27 ib.). Sin embargo, una de las excepciones a esta regla es la prevista en el literal a) de la misma disposición en el caso de los contribuyentes que llevan contabilidad por el sistema de causación, para quienes la realización del ingreso está ligada a su causación; de ahí que “deben denunciar los ingresos causados en el año o período gravable [...]”. Y, se entiende causado un ingreso, “cuando nace el derecho a exigir su pago, aunque no se haya hecho efectivo el cobro” (art. 28 ib.).

Concordante con lo anterior, según el artículo 48 del Decreto 2649 de 1993, en la contabilidad de causación o por acumulación, los hechos económicos deben ser reconocidos en el período en el cual se realicen y no solamente cuando sea recibido o pagado el efectivo o su equivalente (Se subraya). De manera que si un contribuyente lleva contabilidad por causación, los ingresos sometidos a tributación corresponden a los causados en el año gravable.

[...]”

En el caso concreto, la suma glosada \$5.092.867.500, que corresponde al saldo aplazado por la venta que la Corporación Deportiva efectuó de un jugador de fútbol a un equipo español, debió declararse dentro de la totalidad de los ingresos del año gravable 1999, es decir, que la demandante no podía esperar el pago del saldo para incluirlo en la declaración tributaria, sino que debió denunciar la

totalidad del ingreso en el año gravable 1999 y registrar una cuenta para estos en el mismo año en que se materializó la venta del jugador.

En concordancia con lo anterior, el Decreto 2649 de 1993, en sus artículos 97 y 98, establece lo siguiente:

“Artículo 97.- Realización del ingreso. Un ingreso se entiende realizado y, por tanto, debe ser reconocido en las cuentas de resultados, cuando se ha devengado y convertido o sea razonablemente convertible en efectivo. Devengar implica que se ha hecho lo necesario para hacerse acreedor al ingreso.

Artículo 98.- Reconocimiento de ingresos por la venta de bienes. Para que pueda reconocerse en las cuentas de resultados un ingreso generado por la venta de bienes se requiere que:

- 1. La venta constituya una operación de intercambio definitivo.*
- 2. El vendedor haya transferido al comprador los riesgos y beneficios esencialmente identificados con la propiedad y posesión del bien, y no retenga facultades de administración o restricción del uso o aprovechamiento del mismo.*
- 3. No exista incertidumbre sobre el valor de la contraprestación originada en la venta y que se conozca y registre el costo que ha de implicar la venta para el vendedor.*
- 4. Se constituya una adecuada provisión para los costos o recargos que deba sufragar el vendedor a fin de recaudar el valor de la venta, con base en estimaciones definidas y razonables.*
- 5. Se constituya una adecuada provisión para las probables devoluciones de mercancías o reclamos de garantías, con base en pronósticos definidos y razonables.*
- 6. Si el recaudo del valor de la venta es incierto y no es posible estimar razonablemente las pérdidas en cobro, la utilidad bruta correspondiente se difiera para reconocerla como ingreso en la medida en que se recauden los instalamentos respectivos.*

(...)”

De conformidad con las normas citadas, es claro que cuando el vendedor ha transferido al comprador los riesgos y beneficios esencialmente identificados con la propiedad y posesión del bien, se debe reconocer en la contabilidad un ingreso por la venta de bienes.

Por lo tanto, en el momento en que se dé cumplimiento a los requisitos señalados, nace el derecho a exigir el pago de la obligación derivada de la venta y debe reconocerse el ingreso correspondiente, junto con la disminución de los respectivos costos.

Demostrado como está en el expediente que el contrato por la venta del jugador Edwin Congo al equipo de fútbol español Real Madrid, se materializó en el año gravable 1999, es legal entender que el ingreso se causó en esta vigencia, y por lo tanto, desde ese momento, nació para la Corporación Deportiva Once Caldas, el derecho a exigir el pago por la operación comercial, independientemente que el pago tuviera un plazo.

La transacción por el jugador, fue tratada por la Corporación Deportiva como *“utilidad diferida en ventas a plazos”*.

En el sistema de ventas a plazos, que igualmente exige el cumplimiento previstos en la Ley tributaria, el comprador hace un pago de una cuota inicial sobre el precio de compra y posteriormente cubre el saldo con cuotas semanales o mensuales previamente pactadas. En estos contratos habitualmente se conviene que el título del bien vendido, permanecerá en poder del vendedor hasta el momento en que se pague la totalidad del precio y de no ser así, el vendedor queda autorizado para recobrar la mercancía. Sobre este tipo de ventas, advierte la Sala, no puede confundirse el sistema de ventas a plazos, con la forma de pago estipulada en un contrato de compra - venta, ya que para que un contribuyente pueda acogerse al sistema especial de ventas a plazos debe tener un sistema organizado, regular y permanente de ventas sometidas a plazos, de lo contrario las ventas se consideran de contado, sometidas al régimen general de causación.

La demandante no podía tratar los ingresos como *“utilidad diferida en ventas a plazos”*, por cuanto dicho tratamiento que si bien constituye excepción al principio de causación, se encuentra restringido a los *“negocios con sistemas regulares de*

ventas a plazos o por instalamentos”, en cuya situación no se halla la Corporación Deportiva Once Caldas, razón por la cual fue indebido el manejo contable y tributario que le dio a los ingresos objeto de la adición.

En consecuencia, asiste razón a la apelante en la adición de ingresos efectuada a la Corporación Deportiva Once Caldas por valor de \$5.092.868.000, pues no solo se causó el ingreso, sino que efectivamente se percibió para efectos fiscales.

Deducciones por valor de \$1.229.513.000 y renta exenta por valor de \$2.371.648.000

La Administración Tributaria reconoce la realización de las inversiones conformadas por la adquisición de semovientes, equipos de cómputo, terrenos para la sede social, derechos deportivos de jugadores profesionales, maquinaria y equipo, pero las rechaza porque no podían estar registrados como activos de la demandante y a la vez incluirlos en el renglón de la declaración tributaria como “otras deducciones”, que además consideró inexistentes porque no aparecían registradas en ninguna cuenta de la contabilidad.

Al respecto considera la Sala, que tales inversiones no podían ser tratadas por un lado como activo corriente y al mismo tiempo constituir una deducción, por no cumplir con los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario.

El artículo 357 del Estatuto Tributario establece:

“DETERMINACION 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”.

Este tratamiento, que permite que para determinar el beneficio neto o excedente se tome la totalidad de los ingresos, sin importar la naturaleza y se le reste el valor de los egresos de cualquier naturaleza, es aplicable a las entidades

pertenecientes al régimen tributario especial que cumplan con lo requisitos establecidos por el artículo 359 del Estatuto Tributario:

“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.

(...)”

En este orden, y de acuerdo con las consideraciones expuestas frente al régimen tributario aplicable a la Corporación Deportiva Once Caldas, es claro que de este beneficio no goza, por cuanto se asimila a una sociedad de responsabilidad limitada, y en tal caso las deducciones, como factor de depuración de la renta, están condicionadas al cumplimiento de ciertos requisitos de cuya observancia depende su procedencia.

Sobre la procedencia de las deducciones incluidas en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarias del año gravable 1999, analiza la Sala el marco conceptual sobre las mismas. Se tiene entonces:

El artículo 26 del Estatuto Tributario, precisa:

“LOS INGRESOS SON BASE DE LA RENTA LIQUIDA. La renta líquida gravable se determina así: de la suma de todos los ingresos ordinarios y extraordinarios realizados en el año o período gravable, que sean susceptibles de producir un incremento neto del patrimonio en el momento de su percepción, y que no hayan sido expresamente exceptuados, se restan las devoluciones, rebajas y descuentos, con lo cual se obtienen los ingresos netos. De los ingresos netos se restan, cuando sea el caso, los costos realizados imputables a tales ingresos, con lo cual se obtiene la renta bruta. De la renta bruta se restan las deducciones realizadas, con lo cual se obtiene la renta líquida. Salvo las excepciones legales, la renta líquida es renta gravable y a ella se aplican las tarifas señaladas en la ley”.

Bajo tal premisa, los costos y las deducciones ó gastos autorizados legalmente y concebidos de manera forzosa en la actividad productora de renta, constituyen uno de los factores para determinar la renta líquida, los cuales para su aceptación deben cumplir los requisitos esenciales previstos en la norma tributaria como son: la relación de causalidad, la necesidad, proporcionalidad con la actividad.

En efecto el artículo 107 del Estatuto Tributario dispone:

“Son deducibles las expensas realizadas durante el año o período gravable en el desarrollo de la actividad productora de renta, siempre que tengan relación de causalidad con las actividades productoras de renta y que sean necesarias y proporcionadas de acuerdo con cada actividad.

La necesidad y proporcionalidad de las expensas debe determinarse con criterio comercial, teniendo en cuenta las normalmente acostumbradas en cada actividad y las limitaciones establecidas en los artículos siguientes”.

Así, causalidad, necesidad y proporcionalidad con las actividades productoras de renta, son condiciones *sine qua non* para la procedencia de los costos y deducciones que de paso sea anotar, se rigen por el principio de taxatividad, en cuanto es la propia Ley que las autoriza, de manera que los conceptos a los que el legislador tributario no les ha dado esa connotación, se entienden excluidos para efectos de determinar la renta anual del contribuyente.

La relación de causalidad implica una relación causa-efecto entre los costos y gastos efectuados durante el periodo gravable y la actividad generadora de renta. Por su parte, la necesidad representa lo imprescindible del gasto en la generación de los ingresos percibidos por el contribuyente, en oposición a los pagos inútiles o los efectuados por mera liberalidad; y, a su turno, la proporcionalidad indica la medida o correcta correspondencia entre las expensas efectuadas y la actividad a la que sirven.

En conclusión, el reconocimiento de los gastos como deducibles en el impuesto sobre la renta está estrictamente sujeto a las previsiones legales, por lo que se reitera que para que procedan las deducciones se deben cumplir los presupuestos esenciales, además de los que especiales que se establecieron para su procedencia.

Afirma el demandante que durante el año gravable 1999, tuvieron las siguientes erogaciones:

- Pago de Pasivos a Conavi y a Serfinanzas por la suma de \$ 206.172.875
- Compra de derechos deportivos de jugadores por \$ 319.000.000
- Compra de semovientes por \$ 22.034.350
- Compra de tractor para podar gramilla por \$ 7.000.000
- Compra de equipo de computación por \$ 20.406.027
- Compra de terrenos para sede social por valor de \$ 654.000.000

Para un total de \$ 1.229.513.252

Al respecto, la entidad demandada rechaza la deducción por valor de \$ 1.229.513.000, por considerar que las erogaciones entraron a formar parte del activo corriente como inversiones en propiedad, planta y equipo y cancelación de pasivo a largo plazo y, adicionalmente no fueron registradas en la contabilidad de la Corporación Deportiva Once Caldas.

La contabilidad, como el conjunto de procedimientos que revelan la situación patrimonial de un ente económico, que a través de libros debidamente registrados y de comprobantes externos e internos, suministra la historia clara, completa y fidedigna de los asientos individuales y el estado general de sus negocios⁸; ha sido reconocida por la legislación tributaria como medio probatorio a favor del contribuyente, siempre que muestre fielmente los registros y el movimiento de ventas y compras, y que, de otra parte, sea comprensible, útil y en ciertos casos comparable, conforme lo ordena el artículo 4 del Decreto 2649 de 1993, que define dichas cualidades en los siguientes términos:

- La información es comprensible cuando es clara y fácil de entender.
- La información es útil cuando es pertinente y confiable.
- La información es pertinente cuando posee valor de realimentación, valor de predicción y es oportuna.
- La información es confiable cuando es neutral, verificable y en la medida en la cual represente fielmente los hechos económicos.

⁸ Artículos 48 y 50 del Código de Comercio

- La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes.

A su turno, el artículo 774 del Estatuto Tributario condicionó el mérito probatorio de los libros de contabilidad a los siguientes requisitos:

- *Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso;*
- *Estar respaldados por comprobantes internos y externos;*
- *Reflejar completamente la situación de la entidad o persona natural;*
- *No haber sido desvirtuados por medios probatorios directos o indirectos que no estén prohibidos por la ley;*
- *No encontrarse en las circunstancias del artículo 74 del Código de Comercio⁹.*

Dentro de este contexto, si los gastos considerados como las erogaciones necesarias para obtención de la renta, no aparecen registrados en la contabilidad, no podrá aceptarse su deducción en la declaración del impuesto sobre la renta.

Al revisar las pruebas que obran en el expediente, no encuentra la Sala documentos que desvirtúen la afirmación de la Administración Tributaria, en cuanto a la falta del registro contable de las erogaciones tratadas como deducciones en la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 1999. Es importante anotar que sobre este aspecto guarda silencio el demandante.

Correspondía pues a la Corporación Deportiva en esta etapa procesal y dada la presunción de legalidad que cobija a los actos administrativos, desvirtuar la afirmación que frente a la falta de registro en la contabilidad de las deducciones planteó la Administración Tributaria, pero en la demanda no se adjuntan pruebas tales como certificado de contador o revisor fiscal o fotocopia del libro de contabilidad y número de la cuenta en la que conste el registro, por lo que se ratifica el rechazo de la deducción por valor de \$ 1.229.513.000.

⁹ Si un comerciante lleva doble contabilidad o incurre en cualquier otro fraude de tal naturaleza, sus libros y papeles sólo tendrán valor en su contra.

Habrà doble contabilidad cuando un comerciante lleva dos o más libros iguales en los que registre en forma diferente las mismas operaciones, o cuando tenga distintos comprobantes sobre los mismos actos.

Conforme con lo explicado, la glosa se mantendrá.

En relación con la suma de \$ 2.371.648.000, observa la Sala, que la demandante inicialmente la declaró como deducción y con ocasión a la declaración de corrección provocada por el Requerimiento Especial, la trató como renta exenta.

Sobre el tema es necesario precisar:

La renta líquida es renta gravable y a ella se aplica la tarifa correspondiente, sin embargo, hay casos señalados por la ley tributaria en los cuales, una vez obtenida la renta líquida, ésta se afecta con valores que gozan de la característica de exentos del impuesto por razones de protección estatal, ayuda a la comunidad o como estímulos tributarios, los cuales se sustraen de la renta líquida para obtener la base gravable.

Es claro que las rentas exentas son las consagradas en la legislación tributaria, pero no como lo interpreta la demandante, que recaen sólo en las actividades señaladas en los artículos 206 a 211-2; lo que significaría que si la Corporación no desarrolla las actividades comprendidas en los artículos en cita, no podrá restar de la renta líquida ninguna suma como renta exenta.

Revisado los antecedentes, se observa que las actividades que legalmente puedan ser tratadas como exentas para contribuyentes del régimen ordinario no tienen relación con la actividad del deporte profesional, competitivo, de alto rendimiento y aficionado desarrollado por la Corporación Deportiva Once Caldas, razón por la cual y dada las condiciones de contribuyente de renta del régimen general no goza de beneficios en cuanto a la actividad desarrollada.

Así las cosas, asiste razón a la apelante para que se mantenga la glosa.

Sanción por inexactitud.

La sanción por inexactitud le fue impuesta a la demandante con base en el artículo 647 del Estatuto Tributario porque incluyó en la declaración del impuesto sobre la renta correspondiente al año gravable 1999, datos que desfiguran la realidad de los hechos económicos de la Corporación Deportiva Once Caldas.

La demandante considera que la aplicación de la sanción por inexactitud no es procedente ya que el impuesto se liquidó conforme con una correcta interpretación de la ley. Se apoya en el artículo 647 inciso 6 para sostener que no hay lugar a sanción por inexactitud cuando existe diferencia de criterio entre la Administración de Impuestos y el contribuyente sobre el derecho aplicable.

Al respecto la Sala considera:

El artículo 647 del E.T. dispone:

“SANCION 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.

(...)

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.

(...)”

De la lectura de esta disposición se deduce que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable con la condición de que los hechos y cifras declarados sean veraces y completos.

La Sala considera que no se debe exonerar a la Corporación Deportiva Once Caldas, de la sanción por inexactitud, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, sino la omisión de ingresos, inclusión de deducciones y rentas exentas equivocados e inexistentes, conducta que tipifica la norma en cita como sancionable.

La situación fáctica en el caso bajo análisis evidencia que la sanción por inexactitud se impuso como consecuencia de la adición de ingresos y el rechazo de deducciones y rentas exentas, proceder que se fundamentó en dos aspectos a saber: la errada contabilización y causación de los ingresos originados en la venta del jugador de fútbol al equipo español Real Madrid; y el errado procedimiento para incluir deducciones y solicitar la renta exenta.

De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en los actos acusados obedeció a la inclusión de factores equivocados e inexistentes en la declaración de la contribuyente que dio lugar a que la Administración modificara el correspondiente denuncia, por lo que se dan los supuestos de hecho que hacen procedente la aplicación sanción por inexactitud impuesta a la sociedad actora, que asciende a la suma de \$4.868.656.000.

De acuerdo con lo anterior, la Sala revocará la decisión de primera instancia y, en su lugar, denegará las suplicas de la demanda.

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

F A L L A :

Primero: **REVOCASE** la sentencia proferida por el Tribunal Administrativo de Caldas de fecha 14 de septiembre de 2006, proferida dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por la CORPORACION DEPORTIVA ONCE CALDAS contra la UAE DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN. En su lugar se dispone:

1. DENIEGANSE las súplicas de la demanda.

Segundo: RECONOCESE PERSONERIA a la doctora MARIA HELENA CAVIEDES CAMARGO como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 231 del expediente.

Cópiese, notifíquese y comuníquese. 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
Presidenta

HUGO FERNANDO BASTIDAS BARCENAS

WILLIAM GIRALDO GIRALDO

CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRIGUEZ