

**REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – Concepto. Requisitos / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Está sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios cuando se destine en forma diferente a lo establecido en el Estatuto Tributario / ENTIDADES – Requisitos para acceder al régimen tributario especial**

El régimen tributario especial, como su nombre lo indica, comporta un tratamiento diferencial para los contribuyentes que, cumpliendo las exigencias de Ley, estén sometidos a él, si el excedente neto se destina directa o indirectamente en el año siguiente en que se obtuvo, a programas que desarrollen su objeto social. La disposición en cita establece, que el beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido por la norma. 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:

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

**BENEFICIO NETO – Concepto / DEDUCCION Y EXENCION DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE - Requisitos**

El beneficio neto será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos cualquiera sea su naturaleza y restar de los mismos los egresos que sean procedentes, que constituyan costo o gasto y que tengan relación de causalidad con los ingresos, o que sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las actividades que desarrolla la entidad sin ánimo de lucro. El artículo 359 del Estatuto Tributario establece los requisitos para que proceda la deducción y exención del beneficio neto o excedente para los contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial. En consecuencia, precisa la Sala, que gozan de la 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 deportivas, siempre y cuando las mismas sean de interés general, y que a ellas tenga acceso la comunidad, y cumplan los demás requisitos exigidos por la Ley.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 359**

**TITULOS HIPOTECARIOS – Son títulos valores de participación y contenido crediticio. Beneficios tributarios / RENTA EXENTA – Lo son las utilidades de los títulos hipotecarios / DONACIONES – No se tienen en cuenta cuando se utilizan para obtener beneficios fiscales**

Los títulos hipotecarios (TIPS), en los que invirtió el FAI CLUB DEPORTIVO UNAB, son títulos valores que pueden ser de participación y contenido crediticio, emitidos a través de procesos de titularización, llevados a cabo por los establecimientos de crédito y otras entidades que otorguen crédito hipotecario y, generan beneficios tributarios: De acuerdo con el artículo 16 de la Ley 546 de 1999 estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios los rendimientos financieros causados durante la vigencia de los títulos; No se les aplica la limitación prevista en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario a los

ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados. En efecto, quien adquiere títulos de estas características obtiene una utilidad (rendimientos) que fiscalmente recibe el tratamiento de renta exenta. De la descripción anterior, se observa que las donaciones fueron operaciones económicas, que consistían básicamente, en asegurar que gran parte del dinero donado regresara a los donantes, a través de la estructura de las operaciones descritas. La Sala evidencia, que el demandante, con la operación realizada con los “donantes” pretendió acceder a ciertos beneficios tributarios. Esa operación se ejecutó en contra de los objetivos pretendidos por el legislador, y con el fin de alterar los hechos económicos y disminuir los tributos a pagar.

**FUENTE FORMAL:** LEY 546 DE 1999 – ARTICULO 16

**EXENTO – Concepto / ASAMBLEA GENERAL – Debe aprobar la destinación del beneficio neto o excedente / BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Su destinación debe ser aprobada por la Asamblea antes de la presentación de la declaración de renta / DECLARACION TRIBUTARIA – Es un deber del contribuyente presentarla**

El término exento indica beneficiado en razón de circunstancias especialmente señaladas por la ley, que para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, implica que las actividades estimuladas fiscalmente junto con la destinación del beneficio neto o excedente deben estar previamente aprobadas por la Asamblea u órgano directivo que haga sus veces. Acorde con lo señalado en la norma transcrita, considera la Sala que la destinación total y los plazos adicionales del beneficio neto o excedente deben ser aprobados por la Asamblea General o máximo órgano directivo, previamente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo período gravable en que se obtuvo el beneficio neto o excedente. El legislador exige que la destinación del beneficio neto o excedente sea aprobado previamente a la presentación de la declaración del impuesto, así como que el pago de los aportes parafiscales se efectúe antes de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable en que se obtuvo el beneficio neto o excedente, es decir, distingue la declaración a la que se refiere. La presentación de la declaración es un deber del contribuyente, en la que se manifiesta la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria sustancial. Debe ser presentada cumpliendo las formalidades previstas para cada caso y con el lleno de los requisitos señalados para cada impuesto declarado, conforme lo disponen los artículos 596, 599, 602 y 606 del Estatuto Tributario. El artículo 574 del Estatuto Tributario, en el numeral 1°, establece la obligación de los contribuyentes, de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes estén obligados a declarar.

**FUENTE FORMAL:** DECRETO 124 DE 1997 – ARTICULO 5 / ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 574

**LIBRO DE ACTAS – Para que sirva de prueba debe estar registrado / REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL – El libro de actas es la prueba de las decisiones tomadas por el órgano directivo / CONTABILIDAD – Medio probatorio a favor del contribuyente**

En cuanto al Libro de Actas, registrado en las oficinas de la DIAN el 28 de febrero de 2005, se precisa, que cuando la Ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben estar registrados previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades competentes en el lugar del domicilio principal. (Código de

Comercio -Decreto 2649/1993). Según el artículo 9 del Decreto 124 de 1997, para todos los contribuyentes sometidos al régimen tributario especial, el libro de actas constituye el soporte y prueba de las decisiones tomadas por la Asamblea General, o el órgano directivo que haga sus veces. También ordena que se debe registrar conjuntamente con los demás libros de contabilidad de conformidad con las normas legales. 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 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. - La información es comparable cuando ha sido preparada sobre bases uniformes. Dentro de este contexto, si el libro de actas no fue registrado antes de la ocurrencia de los hechos económicos, no podrá aceptarse para probar situaciones que afectan la determinación del beneficio neto o excedente. Por ello, no puede la Sala valorar el Acta No. 5 del 20 de diciembre de 2004, por cuanto su elaboración y registro en la DIAN fue posterior a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003.

**FUENTE FORMAL: ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 774**

**BENEFICIO NETO O EXCEDENTE – Determinación / EGRESOS – Para efectos de determinar el beneficio neto sólo serán aquellos realizados en el período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social de la entidad sin ánimo de lucro**

Se evidencia del contenido de los artículos 357, 358 y 359 del Estatuto Tributario que se trata de un proceso especial de depuración de la renta, en el cual el resultado final arroja no una renta líquida gravable como lo sería en contribuyentes sometidos al régimen tributario ordinario, sino un beneficio neto o excedente propio de entidades sin ánimo de lucro. Los ingresos a tomar para la determinación del beneficio neto o excedente son los ordinarios y extraordinarios del período gravable, siempre y cuando sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de la entidad sin ánimo de lucro. En lo que se refiere a los egresos, el artículo 4 del Decreto 124 de 1997, vigente para la época de los hechos investigados, establece que los procedentes son aquéllos realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones: Que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad. Que los egresos que no tienen relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social. Así, causalidad, necesidad y proporcionalidad con las actividades productoras de renta son condiciones sine qua non para la procedencia de los egresos y que se rigen por el principio de taxatividad, en cuanto es la propia Ley la que los autoriza, de manera que los conceptos a los que

el legislador tributario no les ha dado esa connotación, se entienden excluidos. En conclusión, el reconocimiento de los egresos procedentes para la determinación del beneficio neto o excedente son los que cumplan las condiciones legales, por lo que, se reitera, que para que procedan, se deben cumplir los presupuestos esenciales, además de los especiales que se establecieron para su procedencia. Significa esto, que los egresos procedentes son aquellos realizados en el período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social de la entidad sin ánimo de lucro. La relación de causalidad con los ingresos se mide en función de que la entidad sin ánimo de lucro debe incurrir en el egreso con el fin de producir el ingreso, y en función de la realización del objeto mismo.

**FUENTE FORMAL:** ESTATUTO TRIBUTARIO – ARTICULO 357

**DIFERENCIA DE CRITERIOS – Debe versar sobre el derecho aplicable. Requisitos / SANCION POR INEXACTITUD – Procede cuando no existe diferencia de criterios. Inclusión de factores falsos o equivocados**

De la lectura del artículo 647 del Estatuto Tributario se deduce que la diferencia de criterios 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 al Club Deportivo UNAB de la sanción por inexactitud, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, sino inclusión de rentas exentas equivocadas 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 del desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de la renta exenta, proceder que se fundamentó en dos aspectos a saber: por egresos no procedentes, por invertir las sumas donadas en actividades que no guardan relación de causalidad con la actividad desarrollada por el Club Deportivo, por no destinar las asignaciones permanentes al mantenimiento o desarrollo de la actividad deportiva. De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en el acto acusado 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.

**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. catorce (14) de abril de dos mil once (2011)

**Radicación número: 68001-23-31-000-2007-00392-01(17872)**

**Actor: CLUB DEPORTIVO UNAB**

**Demandado: DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES**

## FALLO

Procede la Sala a decidir el recurso de apelación interpuesto por la parte demandante contra la sentencia del 29 de abril de 2009, proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, que negó las pretensiones de la demanda, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado contra la Liquidación Oficial de Revisión No. 04064200700005 del 21 de marzo de 2007, mediante la cual la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga modificó la declaración privada del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, presentada por el CLUB DEPORTIVO UNAB NIT. 804.016.140-1.

## ANTECEDENTES

El 1 de abril de 2004,<sup>1</sup> el CLUB DEPORTIVO UNAB NIT. 804.016.140-1, presenta la declaración No. 0160003054255, por concepto del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003. Posteriormente presenta las siguientes declaraciones de corrección<sup>2</sup>:

- Declaración No. 0137601051316 del 23 de diciembre de 2004 con un saldo a pagar por valor de \$ 848.000.
- Declaración No. 0137601051959 del 23 de enero de 2006 con un saldo a pagar por valor de \$ 848.000.
- Declaración No. 0137601051964 del 7 de febrero de 2006 con un saldo a pagar por valor de \$848.000.

En desarrollo del Programa *Denuncia de Terceros DT*, la División de Fiscalización de la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga inicia investigación al CLUB DEPORTIVO UNAB por el impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003, para lo cual profiere el Auto de Apertura No. 040762006003568 de fecha 24 de marzo de 2006.

La misma División ordena la práctica de Inspección Tributaria mediante Auto No. 040762006000011 del 24 de marzo de 2006 de la cual se levantó el Acta que obra en los folios 73 a 88 del cuaderno de antecedentes.

En desarrollo de la Inspección Tributaria fueron incluidos en la investigación los informes de visitas practicadas por la Subdirección de Fiscalización al CLUB DEPORTIVO UNAB en cumplimiento del Auto de Verificación o Cruce No. 5800001 del 6 de diciembre de 2005, y a la contribuyente OLEAGINOSAS LAS BRISAS S.A. quien realizó donación en el año 2003 al Club Deportivo.

Mediante Requerimiento Especial No. 040762006000034 del 28 de junio de 2006<sup>3</sup>, la Administración Tributaria propuso modificar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003, en el sentido de rechazar la renta exenta por la suma de \$31.391.484.000 y aplicar la sanción por inexactitud por valor de \$11.049.803.000, por considerar:

---

<sup>1</sup> Decreto 3805 del 30 de diciembre de 2003

<sup>2</sup> Folio 2 al 13 del Tomo 1

<sup>3</sup> Folio 56 a 72 del cuaderno principal

- Que el libro destinado para actas se registró en la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga el 28 de febrero de 2005, es decir, la información del año gravable de 2003 y siguientes fue consignada con posterioridad a los hechos.
- Que los ingresos reflejados en la declaración de renta y complementarios durante la vigencia fiscal 2003, corresponden a donaciones recibidas por la suma de \$31.400.000.000 y la suma de \$758.583 por concepto de rendimientos.
- Que con la donación, el Club Deportivo UNAB constituyó un fideicomiso FAI CLUB DEPORTIVO UNAB, a través del cual realizó inversiones de compra y venta de TIPS, actividad que no cumple con la finalidad del objeto social de la entidad sin ánimo de lucro. De esta obtuvo una pérdida de \$ 23.120.074.965.
- Que la operación de compra y venta de TIPS se realizó con las sociedades URCAN Ltda e Inversora en Acciones S.A., quienes ejecutaron igualmente operaciones de venta de los mismos TIPS con las sociedades donatarias.
- Que en la declaración tributaria del año gravable de 2003, el Club Deportivo UNAB solicitó como renta exenta la suma de \$ 31.191.484.000 por asignaciones permanentes así: actividades deportivas y educativas por valor de \$8.172.995.000 y, proyectos de inversión a largo plazo: actividades deportivas y educativas por \$ 23.218.489.000.
- Que de acuerdo con la investigación adelantada, se estableció que no existe la asignación permanente por \$8.172.995.000, como tampoco, los proyectos a largo plazo por valor de \$23.218.489.000, que justifiquen la solicitud de la renta exenta. Así mismo, la asignación se efectuó con posterioridad a la presentación de la declaración de renta del año gravable 2003.
- Que el Club Deportivo registró en la contabilidad gastos no operacionales por concepto de la pérdida en venta de acciones por la suma de \$23.224.473.000.

El 27 de septiembre de 2006, el representante legal de la sociedad contesta el Requerimiento Especial,<sup>4</sup> se opone a la modificación propuesta y solicita el archivo del expediente. Además afirma que el Club Deportivo UNAB, ante la posibilidad de recibir donaciones, le otorgó poder especial al doctor Jorge Humberto Galvis Cote, para suscribir con URCAN S.A., Fiduciaria Unión y con otras sociedades, los contratos y convenios necesarios para realizar las transacciones orientadas a la captación de donaciones, así como las operaciones relacionadas con la administración y enajenación de bienes recibidos en donación.

Agrega, que en virtud de la anterior autorización, el Club Deportivo suscribió con la Fiduciaria Unión S.A. un contrato de Encargo Fiduciario de Administración e Inversión<sup>5</sup>, cuyo objeto era que la fiduciaria recibiera los recursos que ingresaran a la cuenta del encargo por concepto de las donaciones realizadas al Club Deportivo, cumpliera las negociaciones de conformidad con las instrucciones de inversión impartidas por el Comité de Inversión a la fiduciaria, invirtiera los rendimientos producidos por las inversiones, si es que llegaban a generarse, y una vez terminado el contrato, devolviera los recursos y/o bienes existentes en el

---

<sup>4</sup> Folio 89 a 110 del cuaderno principal

<sup>5</sup> Folio 798 a 807 del Tomo 2

fideicomiso al fideicomitente o a los beneficiarios que este designara para el efecto.

Dice, que la Fiduciaria Unión S.A., informó al Club Deportivo que el fideicomiso FAI CLUB DEPORTIVO UNAB había realizado unas inversiones de compra y venta de títulos en UVR, que arrojaron una pérdida en títulos por valor de \$ 23.120.074.965. Esta operación quedó registrada en la contabilidad del Club, como gastos no operacionales por pérdida por ventas de títulos. Al final del año 2003, la entidad tuvo un excedente económico neto contable de \$8.172.995.000.

Manifiesta, que no es cierto que con el dinero donado se realizaron inversiones de compra y venta de TIPS con terceros, quienes ejecutaron igualmente operaciones de venta de los mismos TIPS con los donatarios, ya que el único donatario según el encargo fiduciario es el mismo Club Deportivo, y es evidente, y así lo demuestran las pruebas recogidas, que este no realizó tales operaciones ni generó utilidad alguna, por el contrario, las operaciones con los títulos, realizadas a través del Fideicomiso, arrojaron pérdida o déficit.

Adicionalmente indica, que cualquier hipotético abuso de las formas jurídicas por el diseño de la operación cuestionada, sería imputable a los donantes. Además, no está probado que el Club Deportivo haya servido de elemento de evasión para el donante, hasta el punto de que en el requerimiento especial no se cuestiona y tampoco se sanciona por una conducta de este tipo.

En cuanto a la renta exenta, que corresponde a asignaciones permanentes para actividades deportivas y educativas, a proyectos de inversión en las mismas actividades, no puede exigir la Administración Tributaria que el total de \$ 31.191.484.000 esté efectivamente disponible y que se refleje en un activo, o conformar el patrimonio documental, contable o físico, representado en dinero, inversiones, fideicomisos o en títulos, ya que no puede olvidar que parte de ese valor (\$23.218.489.000) proviene de la pérdida que no se llevó como deducible o como egreso legalmente procedente, por lo que al depurar los ingresos y la renta, se constituyeron asignaciones permanentes por \$ 8.172.995.000, como consta en el Acta 05 del 20 de diciembre de 2004 de la Asamblea del Club.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señala que sin lugar a dudas existe diferencia de criterios con la Administración Tributaria en la aplicación del derecho; los datos declarados son completos y verdaderos como lo demuestra el hecho de que los ingresos producidos por las donaciones no fueron objetados por los funcionarios. Lo que evidencia que están cumplidas las condiciones necesarias para que la aparente inexactitud no sea sancionada.

Analizada la respuesta, la División de Liquidación de la Administración de Impuestos y Aduanas Nacionales de Bucaramanga practica la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642007000005 del 21 de marzo de 2007<sup>6</sup>, en la que mantuvo las glosas propuestas en el Requerimiento Especial, es decir determinó el valor del impuesto en la suma de \$ 6.278.878.000 e impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 11.049.803.000.

## **LA DEMANDA**

---

<sup>6</sup> Folio 111 a 127 del cuaderno principal

Mediante apoderado el Club Deportivo UNAB, en ejercicio de la acción consagrada en el artículo 85 del Código Contencioso Administrativo, pretende que se anule el Requerimiento Especial No. 040762006000034 del 28 de junio de 2006 y la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642007000005 del 21 de marzo de 2007, actos proferidos por la Administración Local de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga a través de los cuales modifica la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 y, a título de restablecimiento del derecho, se declare la firmeza de la declaración privada presentada el 7 de febrero de 2006.

Indica, que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 720 del Estatuto Tributario, prescinde del recurso de reconsideración contra la actuación administrativa, en virtud de que atendió en debida forma el requerimiento especial y, acude directamente "*per saltum*" ante la jurisdicción.

El demandante citó como normas violadas los artículos 29, 34, 83, 95, 228, 338 y 363 de la Constitución Política de Colombia; 2 y 3 del Código Contencioso Administrativo; 264 de la Ley 223 de 1995; 12, 38, 39, 40, 96 y 97 del Decreto 2649 de 1993; 2, 4, 5, 7 del Decreto 124 de 1997; 26, 27, 28, 125-1, 125-2, 357, 358, 360, 647, 683, 742, 772 del Estatuto Tributario.

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

#### **-Beneficios fiscales improcedentes a favor de los donatarios.**

Manifestó la demandante que, no puede aceptar la afirmación de la Administración Tributaria en cuanto que las operaciones de compra venta de títulos realizada en virtud del encargo fiduciario, se haya constituido con el fin de que los donantes obtuvieran unos beneficios fiscales y el regreso del dinero donado.

Que las operaciones económicas realizadas son usuales, en sus montos y, absolutamente legal en un mercado de valores en los que es común obtener beneficios o pérdidas por las transacciones con TIPS, y más normal aún que participen los mismos compradores y vendedores.

Aclaró que, cualquier hipotético abuso de las normas jurídicas por el diseño de la operación económica, sería imputable a los donantes y no al Club Deportivo UNAB.

Que los beneficios tributarios obtenidos por los donantes están legalmente establecidos por el legislador, y en caso de que estos hayan abusado de las normas jurídicas para acceder a beneficios no contemplados en la ley, la DIAN debe requerirlos a ellos y no a la entidad donataria, quien simplemente recibió unas donaciones, debidamente soportadas y certificadas.

#### **- Renta exenta**

Dijo que la suma solicitada como renta exenta por \$ 31.191.484.000, corresponde a asignaciones permanentes para el desarrollo de las actividades deportivas y educativas por \$8.172.995.000, según el Acta No. 05 del 20 de diciembre de 2004, y a la suma de \$ 23.218.489.000 a proyectos de inversión a largo plazo para las mismas actividades. No puede exigir la Administración Tributaria que el valor total



esté efectivamente disponible y que se refleje en el activo o en el patrimonio, ya que la suma de \$23.218.489.000 proviene de una pérdida que no fue tratada como deducción ni como egreso, por lo que al depurar los ingresos y la renta de la entidad, se constituyó un mayor valor del excedente.

Que si la Administración Tributaria rechaza la renta exenta solicitada por el Club por no existir renta representada en activos o derechos, tampoco puede existir renta para efectos de ser gravada con el impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%. De manera que si no existe renta exenta tampoco existe renta líquida gravable.

En cuanto a que el Club Deportivo no tiene derecho a la exención, porque las operaciones además de servir de instrumento de evasión, no cumplieron la finalidad del objeto social, por cuanto la donación se invirtió en TIPS, lo que es ajeno a su razón de ser, dijo que la ley es clara al establecer que los egresos procedentes para determinar el beneficio neto o excedente exento del impuesto sobre la renta y complementarios son de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones que se hagan para el desarrollo del objeto social.

Explica que la adquisición de activos fijos, acciones, bonos, títulos y CDT es una forma aceptable de invertir recursos constituye una fuente segura y eficiente de obtener ingresos para desarrollar las actividades de beneficio social propias de la entidad.

Concluye diciendo, que la inversión en títulos es compatible con la razón de ser del Club y pueden constituir egresos procedentes como factor de depuración del beneficio neto o excedente, razón por la cual si se insiste en rechazar la renta exenta generada por la pérdida no deducible, estos egresos deben sustraerse de los ingresos del Club a fin de que no se conviertan en base gravable del impuesto sobre la renta.

#### **-Asignaciones permanentes.**

Al respecto indica, que de acuerdo con el artículo 7 del Decreto 124 de 1997, las asignaciones permanentes deben ser aprobadas por las asambleas generales u órganos directivos de las entidades del régimen tributario especial en cuanto al objeto de las mismas y programa a los cuales estén destinadas, es decir, no exige la norma que las asignaciones permanentes sean aprobadas antes de presentarse la declaración tributaria.

Pero en caso de que esa obligación exista, y aunque no se controvierte norma alguna, la declaración que es objeto de cuestionamiento fue presentada el 7 de febrero de 2006, mientras que la asignación permanente fue aprobada por la Asamblea General del Club, el 20 de diciembre de 2004, como consta en el Acta No. 5.

#### **- Improcedencia de la sanción por inexactitud.**

Dijo que la Administración Tributaria ignora el inciso final del artículo 647 del Estatuto Tributario, pues el hecho de que el Club hubiera solicitado como rentas exentas los excedentes o beneficio neto que arrojó la depuración de los ingresos, fue por la creencia de que legalmente era procedente.

Que, sin lugar a dudas, hay una diferencia de criterios sobre la interpretación del derecho aplicable; los datos declarados son completos y verdaderos, como lo demuestra el hecho de que los ingresos producidos por las donaciones no fueron objetados por los funcionarios. Lo que evidencia que están cumplidas las condiciones necesarias para que la aparente inexactitud no sea sancionada.

Adicionalmente, señala que se debe levantar la sanción por inexactitud, ya que con la omisión del Club Deportivo UNAB no se causó daño ni perjuicio a la Administración Tributaria. Como soporte de esta afirmación cita la sentencia C-160 del 29 de abril de 1998.

### CONTESTACIÓN 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.

Considera el apoderado que el Requerimiento Especial es un acto de trámite, el cual no está sujeto a control jurisdiccional. Por tal razón, en cuanto a esa pretensión, se vislumbra un fallo inhibitorio.

Respecto al fondo del asunto, expuso los siguientes argumentos:

#### **-Beneficios fiscales improcedentes a favor de los donatarios.**

Expone que la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 presentada por el Club Deportivo UNAB, exhibe irregularidades que llevaron a corregirla en tres oportunidades. Destaca las siguientes modificaciones:

| CONCEPTO                     | DECLARACION INICIAL | ULTIMA CORRECCION |
|------------------------------|---------------------|-------------------|
| ING. BRUTOS OPERACIONALES    | 0                   | 31.400.000.000    |
| ING. BRUTOS NO OPERACIONALES | 558.867.685.000     | 0                 |
| TOTAL INGRESOS BRUTOS        | 558.868.444.000     | 31.400.759.000    |
| TOTAL INGRESOS NETOS         | 558.868.444.000     | 31.400.759.000    |
| TOTAL COSTOS                 | 550.588.060.000     | 0                 |
| RENTA LIQUIDA ORDINARIA      | 8.274.016.000       | 31.394.391.000    |
| RENTA LIQUIDA DEL EJERCICIO  | 8.274.016.000       | 31.394.391.000    |
| TOTAL RENTAS EXENTAS         | 8.274.016.000       | 31.394.484.000    |

Enfatiza, que de las correcciones efectuadas no cabe duda que el demandante no tenía clara las cuentas, además, el libro de actas fue registrado ante las oficinas de la DIAN el 28 de febrero de 2005, es decir, la información del año gravable 2003 fue consignada con posterioridad a la realización de los hechos y mucho después de la presentación de la declaración inicial.

Precisa que el demandante es un contribuyente de régimen especial, categoría que le exige una mayor responsabilidad para con el Estado.

Señala que el día 7 de noviembre de 2003, el Club Deportivo firma un contrato de encargo fiduciario de administración e inversión, con el fin de que las donaciones en dinero se consignen a favor del FAI CLUB DEPORTIVO UNAB. El 19 de diciembre de 2003 recibió una donación de la Universidad Autónoma de Bucaramanga por valor de \$ 5.700.000.000, y en el período comprendido entre el 22 y el 30 de diciembre de 2003, por el mismo concepto, recibió la suma de \$ 31.400.000.000.

Que según el informe final de rendición de cuentas, el FAI CLUB DEPORTIVO UNAB manejó recursos a través de una cuenta corriente y una de ahorros y, una vez cumplida la finalidad del fideicomiso, y según lo instruido por el Comité de Inversiones, procedió a cancelar las cuentas del fideicomiso el 20 y 23 de enero de 2004, haciendo giros sucesivos y entregando los recursos remanentes a los beneficiarios designados por el fideicomitente.

El fideicomiso FAI CLUB DEPORTIVO UNAB, con el dinero recibido como donación, efectuó operaciones de compra y venta de títulos de inversión TIPS en unidades UVR, identificados como COF80T100089 y COF80TI00071; los vende a la sociedad URCAN LTDA, quien luego los enajena a terceros que son los mismos donantes, acto seguido el intermediario INVERSORA EN ACCIONES S.A. IEASA S.A. adquiere los títulos a los donantes, para después vendérselos al FAI CLUB DEPORTIVO UNAB. En desarrollo de estas operaciones se genera una pérdida y gasto financiero para el Club Deportivo UNAB, y una utilidad para los donantes, que obtuvieron la deducción por donaciones a organismos deportivos.

Con estas operaciones se genera que el dinero donado regrese a manos de los donantes, a través de cheques girados de las cuentas del fideicomiso en el cual los donantes depositaron las sumas donadas.

Los certificados de existencia y representación legal de la Cámara de Comercio de las sociedades involucradas en la transacción demuestran lo siguiente:

*1°. URCAN LIMITADA NIT. 860.531.635,  
Dirección: Carrera 7 No. 71-21 Torre B Ofc. 406  
Ciudad: Bogotá.  
Socios: Fernando Uribe Cancino  
María del Pilar Sánchez Escobar  
Manuela Uribe Sánchez  
Representante legal: Fernando Uribe Cancino*

*2°. INVERSORA EN ACCIONES S.A. IEASA NIT. 830.126.922  
Dirección: Carrera 7 No. 71-21 Torre B Ofc. 406  
Ciudad: Bogotá.  
Socios: Fernando Uribe Cancino  
María del Pilar Sánchez Escobar  
Manuela Uribe Sánchez  
Representante legal: Fernando Uribe Cancino*

*3°. CONCESIONES COLOMBIANAS S.A. NIT. 830.111.031  
Dirección: Carrera 7 No. 71-21 Torre B Ofc. 406*

*Ciudad: Bogotá.*  
*Socios: Fernando Uribe Cancino*  
*María del Pilar Sánchez Escobar*  
*Manuela Uribe Sánchez*  
*Representante legal: Fernando Uribe Cancino*

Nótese que las sociedades mencionadas tienen las mismas personas como socios y/o miembros de la junta directiva.

Exalta que la exención otorgada por el legislador a las entidades del régimen tributario especial está condicionada a que las donaciones que éstas perciban sean invertidas en el objeto social o la razón de ser del mismo, lo cual no ocurrió en el caso, pues las operaciones además de servir de instrumento de evasión, no cumplieron con la finalidad del objeto social del Club Deportivo; al contrario, el Club Deportivo UNAB lo que hizo fue invertir el dinero en títulos TIPS, lo que es ajeno a su razón de ser, con el argumento de que en todas las operaciones realizadas obtuvo pérdidas.

Concluye diciendo que i) la donación al Club Deportivo UNAB se originó en unos dineros que, luego de ser transados a través del Fideicomiso, fueron regresados a los donantes; ii) la transacción consistió en comprar unos TIPS para luego venderlos por un menor precio al de compra, operación que de acuerdo con la sana crítica carece de toda lógica, aunado al hecho que en las operaciones aparece el demandante, los intermediarios con socios vinculados entre sí, y los donantes, es decir operaciones entre ellos mismos y no aparece ninguna sociedad o comprador ajeno en las operaciones; iii) la intención de las partes de hacerse a beneficios tributarios a través de la desfiguración de las formas jurídicas, en efecto los donantes obtuvieron con la donación una deducción del 125% y con la compra y venta de TIPS, una renta exenta.

#### **- Renta exenta**

El Club Deportivo, como contribuyente de régimen tributario especial, declaró unos ingresos de \$ 31.400.759.000 y como renta exenta la suma de \$ 31.391.484.000, esta última suma fue cuestionada y desconocida por la Administración Tributaria, en consideración a que no cumplía con los requisitos para gozar de la exención.

Para tener derecho a la exención, la demandante debía previamente aprobar en la asamblea general u órgano directivo, la destinación del beneficio neto o excedente. La aprobación sólo se llevó a cabo el 20 de diciembre de 2004, según el Acta de Asamblea No. 5, tiempo después de haber presentado la declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003 y el Libro de Actas fue registrado ante las oficinas de la DIAN el 28 de febrero de 2005.

Califica de ingenuo el argumento según el cual el Club Deportivo UNAB expresa que se cumplió el requisito de la aprobación en asamblea de la destinación del beneficio neto o excedente, toda vez que la declaración modificada corresponde a la presentada el 7 de febrero de 2006, el requisito de aprobación previa se cumplió, lo cual, a su sentir, demuestra la aceptación tácita de lo irregular de la conducta del Club Deportivo UNAB.

Agrega que en el Acta de Asamblea No. 05 del 20 de diciembre de 2004, se plasma el informe presentado por el Revisor Fiscal del Club, en el cual advierte de la improcedencia de llevar como egreso la suma de \$ 23.221.396.000 por ser una

pérdida, pero a renglón seguido, sugiere que tal cifra se apruebe para proyectos de inversión a largo plazo.

Con los movimientos financieros verificados por la Administración Tributaria, se estableció que no existió el proyecto a largo plazo que justificara la solicitud de la renta exenta.

No obstante, hasta la fecha del acto de determinación, el Club Deportivo UNAB, no había ejecutado los ingresos (donaciones) en el desarrollo de su objeto social, por tal razón debe reflejarse la contrapartida en el activo, en la contabilidad, y en los estados financieros.

De otra parte, señala el demandante que si se rechazó la renta exenta por no existir renta alguna representada en activos o derechos, tampoco existe renta para efectos de ser gravadas y, en tal sentido, no puede la DIAN gravar como renta un ingreso inexistente; al respecto, dice la demandada que la existencia de los ingresos es una realidad inocultable, así fueron contabilizados y declarados, otra cosa es, que al no cumplir con los requisitos establecidos por la Ley para tener derecho a ella, la renta exenta haya sido rechazada y, como consecuencia, el beneficio neto o excedente se haya gravado a la tarifa legal del 20%, de acuerdo con lo señalado por el artículo 358-3 del Estatuto Tributario.

#### **-Asignaciones permanentes.**

Señala que las asignaciones permanentes están constituidas por el beneficio neto o excedente que se reserve para realizar inversiones o derechos, con el objeto de que sus rendimientos permitan el mantenimiento o desarrollo permanente de alguna de las actividades de su objeto social. La entidad podrá optar por invertir en diversos activos negociables.

Indica que cuando las entidades sin ánimo de lucro pretendan constituir una asignación permanente, ésta debe haber sido aprobada por la Asamblea General, antes de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo período gravable y de esto deberá dejarse constancia en el acta especificando: el valor neto o excedente que se reserva para la asignación permanente, el período gravable al que corresponde el excedente, el objeto de la inversión y las actividades específicas a desarrollar. Debe registrarse en el patrimonio de la entidad en una cuenta especial "asignación permanente", sus rendimientos deben reinvertirse en su objeto social, lo cual no ocurrió en el caso de la referencia, pues la asignación se realizó con posterioridad a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta, ya que la reunión de Asamblea se realizó el 20 de diciembre de 2004.

La asignación permanente: actividades deportivas y educativas por \$ 8.172.995.000, es meramente documental, pues el Club, en el año gravable 2003, obtuvo una pérdida contable generada por las inversiones realizadas a través del encargo fiduciario.

Indica que no existe relación entre la pérdida en la negociación de ciertos títulos valores con el objeto social y el costo de venta en la prestación de servicios de educación y deporte. Lo anterior contradice el mandato legal contenido en el artículo 19 del Estatuto Tributario.

Esto explica que, el dinero donado regresó a los donantes, y fue contabilizado en la cuenta 6160 “costo de venta y prestación de servicios de enseñanza” , y en la subcuenta “perdida en venta de títulos”, hecho que no es coherente con la naturaleza de la operación.

#### **- Imprudencia de la sanción por inexactitud.**

Expresa que no está de acuerdo con el argumento del demandante, según el cual, no debió imponérsele sanción por inexactitud por cuanto obedece a errores de apreciación o diferencia de criterio entre la Administración Tributaria y el contribuyente, pues el Consejo de Estado ha explicado que la diferencia de criterio debe versar sobre el derecho aplicable, con la condición de que los hechos y cifras declaradas sean ciertos y completos, lo cual no sucedió en el asunto que nos ocupa, ya que los datos no fueron correctos, teniendo en cuenta que el impuesto se liquidó por un menor valor, como resultado de la no aplicación de las normas pertinentes.

Para finalizar y con el fin de dejar un precedente judicial en cuanto al tema del “*fraude fiscal*”, indica que la legislación tributaria no puede interpretarse literalmente, debe primar lo sustancial frente a las formas. En ese sentido, los hechos fiscalmente relevantes deben examinarse de acuerdo con su sustancia económica; si su resultado material, así comprenda varios actos conexos, independientemente de su forma jurídica, es equivalente en su resultado económico a las circunstancias y presupuestos que según la ley generan la obligación tributaria, las personas a las cuales se imputan no pueden evadir o eludir el pago de los impuestos.

### **LA SENTENCIA APELADA**

Mediante sentencia del 29 de abril de 2009, el Tribunal Administrativo de Santander niega las pretensiones de la demanda. Tal decisión la fundamentó en lo siguiente:

Precisa el a quo que las transacciones realizadas por el Club Deportivo UNAB no hacen parte del objeto social, y que tampoco cumplió las condiciones requeridas para obtener los beneficios señalados en el Estatuto Tributario y sus Decretos Reglamentarios, previstas para entidades del Régimen Tributario Especial, por lo que resulta procedente rechazar la renta exenta por la suma de \$ 31.391.484.000, registrada en la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003.

En cuanto a la sanción por inexactitud, señaló que no es dable plantear una diferencia de criterios del actor con la Administración Tributaria, toda vez que la norma es clara sobre las inversiones para el caso de fundaciones y las características que las mismas deben tener para presentarlas como rentas exentas.

Frente a la solicitud de nulidad del requerimiento especial, afirmó que por tratarse de un acto de trámite, no es susceptible de la acción de nulidad y restablecimiento del derecho ya que la Administración no expresa su voluntad en el mismo.

### **EL RECURSO DE APELACIÓN**

El apoderado del Club Deportivo UNAB interpone dentro de la oportunidad legal recurso de Apelación contra la providencia proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, en el que reitera los argumentos expuestos en la demanda.

Respecto a la sanción por inexactitud, agregó que el Tribunal Administrativo de Santander no hace ningún pronunciamiento, pero equivocadamente considera que es procedente la sanción por no informar, cuando dicha sanción no se impuso en la liquidación oficial de revisión.

Por lo tanto, por ese sólo hecho la sentencia debe ser revocada, pues no cumple con el contenido del artículo 170 del Código Contencioso Administrativo, ya que no se realiza en ella un completo análisis de los hechos de la controversia, de las pruebas, las normas violadas y de los argumentos de la demanda, como tampoco resuelve las peticiones en forma que no quede cuestión pendiente entre las partes y por los mismos hechos.

### **ALEGATOS DE CONCLUSIÓN**

**El demandante** en los alegatos de conclusión reiteró lo expuesto en la demanda, en los alegatos de conclusión en primera instancia y en el recurso de apelación.<sup>7</sup>

**La entidad demandada** reitera lo dicho en la contestación de la demanda y en alegatos de conclusión de la primera instancia, y solicita no acoger las pretensiones de la demanda y confirmar el fallo apelado.

El Ministerio público en esta etapa procesal no intervino.

### **CONSIDERACIONES DE LA SALA**

El caso materia de litis se circunscribe a determinar si la Liquidación Oficial de Revisión No. 040642007000005 del 21 de marzo de 2007, acto mediante el cual la Administración de Impuestos y Aduanas de Bucaramanga modificó la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios correspondiente al año gravable 2003 presentada por el CLUB DEPORTIVO UNAB, en la cual determinó el impuesto en la suma de \$ 6.278.878.000 e impuso sanción por inexactitud por valor de \$ 11.049.803.000, se ajustó o no a la legalidad.

Para resolver, se analizará el régimen tributario aplicable a las entidades sin ánimo de lucro y si el Club Deportivo UNAB cumple los requisitos para que el beneficio neto o excedente reciba el tratamiento de exento.

El artículo 19 del Estatuto Tributario, cuyo texto fue modificado por la Ley 863 de 2003 dice lo siguiente:

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

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

---

<sup>7</sup> Folio 311 del cuaderno principal

a) Que el objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social;

b) Que dichas actividades sean de interés general, y

c) Que sus excedentes sean reinvertidos totalmente en la actividad de su objeto social.

2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.

3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo.

4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismos de control. Estas entidades estarán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

*El beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto a impuesto cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido en este artículo y en la legislación cooperativa vigente.*

[...]"

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

La disposición en cita establece, que el beneficio neto o excedente de estas entidades estará sujeto al impuesto sobre la renta y complementarios cuando lo destinen en todo o en parte en forma diferente a lo establecido por la norma.

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:

1. Que la naturaleza jurídica de la entidad sea una corporación, fundación o asociación sin ánimo de lucro.

2. Que no estén exceptuadas del impuesto sobre la renta por el artículo 23 del Estatuto Tributario.

3. Que el objeto social principal, así como los recursos obtenidos en el mismo, estén relacionados con las actividades de salud, educación formal, cultura, deporte, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.



4. Que las actividades sean de interés general.
5. 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 excedente.
- Pueden exencionar el beneficio o excedente, y quedar con tarifa del cero por ciento (0%).
- No están sometidos a renta presuntiva
- No están obligados a liquidar anticipo del impuesto sobre la renta para el período siguiente al que se declara.
- Pueden 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.

El beneficio neto será el resultado de tomar la totalidad de los ingresos cualquiera sea su naturaleza y restar de los mismos los egresos que sean procedentes, que constituyan costo o gasto y que tengan relación de causalidad con los ingresos, o que sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las actividades que desarrolla la entidad sin ánimo de lucro.

El artículo 359 del Estatuto Tributario establece los requisitos para que proceda la deducción y exención del beneficio neto o excedente para los contribuyentes pertenecientes al 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, que gozan de la 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 deportivas, siempre y cuando las mismas sean de interés general, y que a ellas tenga acceso la comunidad, y cumplan los demás requisitos exigidos por la Ley.

El demandante, según la Resolución No. 005 del 16 de febrero de 1978, es una entidad privada sin ánimo de lucro, cuyo fin es fomentar la recreación y el deporte recreativo, formativo y competitivo, entre los miembros de la Universidad Autónoma de Bucaramanga UNAB.

De acuerdo con lo precedente, la Sala analizará los cargos propuestos por el apoderado del Club Deportivo UNAB:

#### **-Beneficios fiscales improcedentes a favor de los donatarios.**

Manifestó el demandante que no puede aceptar la afirmación de la Administración Tributaria en cuanto que las operaciones de compra venta de títulos realizada en virtud del encargo fiduciario, se haya constituido con el fin de que los donantes obtuvieran unos beneficios fiscales y el regreso del dinero donado.

Aclaró que, cualquier hipotético abuso de las normas jurídicas por el diseño de la operación económica, sería imputable a los donantes y no al Club Deportivo UNAB.

Al respecto se observa:

El Club Deportivo UNAB constituyó un fideicomiso con la Fiduciaria Unión S.A., con la que firmó un contrato de encargo fiduciario de administración de inversión, con el objeto de recibir recursos donados por varias empresas. Conforme con la naturaleza del encargo, no se transfirió la titularidad de los bienes objeto del contrato y todas las actuaciones de la fiduciaria, en virtud de las instrucciones impartidas, se hicieron en nombre y por cuenta del Club Deportivo UNAB.

Las finalidades del contrato de encargo fiduciario fueron<sup>8</sup>:

- a) Recibir los recursos donados a través de la cuenta corriente establecida para el encargo.
- b) Adquirir los compromisos previos de conformidad con las instrucciones de inversión que sean impartidas por el comité de inversión.
- c) Realizar el cumplimiento dentro de los términos y condiciones establecidos en las instrucciones de inversión que sean impartidas por el comité de inversión.
- d) Impartir las instrucciones para la entrega de las inversiones al fideicomitente una vez efectuado el cumplimiento.
- e) Una vez terminado el presente contrato, devolver los recursos y/o bienes existentes en el encargo al fideicomitente.

El CLUB DEPORTIVO UNAB recibió en el mes de diciembre del año gravable 2003 donaciones por valor de \$ 31.400.000.000 de las siguientes personas jurídicas, las cuales fueron consignadas en la cuenta corriente No. 01206648-6 y en la cuenta de ahorros No. 01280657 del Banco Unión:

| Nombre de los donantes                      | NIT         | Valor donado   |
|---|-------------|----------------|
| Terpel de Occidente                         | 800.029.543 | 1.500.000.000  |
| Sociedad Portuaria de Barranquilla          | 800.186.891 | 2.600.000.000  |
| Cañaveral S.A.                              | 810.003.620 | 1.000.000.000  |
| Grasas Inversiones S.A.                     | 815.001.812 | 600.000.000    |
| Protabaco                                   | 860.003.211 | 2.800.000.000  |
| Terpel de la Sabana                         | 860.531.544 | 2.000.000.000  |
| Supertiendas y Droguería Olímpica           | 890.107.487 | 6.000.000.000  |
| Terpel del Norte                            | 890.112.688 | 500.000.000    |
| Terpel de Bucaramanga                       | 890.201.674 | 3.500.000.000  |
| Planta Terminal Dist. Productos de Petróleo | 890.802.020 | 3.000.000.000  |
| Casa Luker                                  | 890.900.718 | 2.500.000.000  |
| Oleaginosas Las Brisas S.A.                 | 890.901.733 | 900.000.000    |
| Terpel Antioquia                            | 890.912.309 | 4.150.000.000  |
| Terpel del Sur                              | 891.102.877 | 350.000.000    |
| TOTAL                                       |             | 31.400.000.000 |

<sup>8</sup> Folio 798 a 808 del Tomo 2

Con los dineros, el FAI CLUB DEPORTIVO UNAB efectuó unas inversiones de compra de TIPS por valor de \$550.558.059.768 y venta de los mismos por la suma de \$ 527.467.984.803. Esta última transacción le generó una pérdida al Club por valor de \$23.120.074.965, registrada en la contabilidad así:

|                                    |                  |
|------------------------------------|------------------|
| Registro perdidas venta Club       | \$23.120.074.965 |
| Gastos comisiones bancarias        | \$ 101.386.116   |
| Perdida total registrada Club 2003 | \$23.221.461.081 |

Para la Sala es importante señalar que, tal como lo verificó la Administración Tributaria, la pérdida total obtenida por el demandante corresponde a operaciones de venta de los TIPS en unidades UVR, que realizó con URCAN LTDA, los cuales, a su vez, fueron comprados a INVERSORA EN ACCIONES S.A.

Las transacciones se efectuaron con INVERSORA DE COLOMBIA S.A. IEASA, CONCESIONES COLOMBIANA S.A. y URCAN LTDA, las cuales comparten no sólo el mismo domicilio fiscal, sino los socios y el representante legal.

Los títulos hipotecarios (TIPS), en los que invirtió el FAI CLUB DEPORTIVO UNAB, son títulos valores que pueden ser de participación y contenido crediticio, emitidos a través de procesos de titularización, llevados a cabo por los establecimientos de crédito y otras entidades que otorguen crédito hipotecario y, generan beneficios tributarios:

- De acuerdo con el artículo 16 de la Ley 546 de 1999 estarán exentos del impuesto sobre la renta y complementarios los rendimientos financieros causados durante la vigencia de los títulos;
- No se les aplica la limitación prevista en el artículo 177-1 del Estatuto Tributario<sup>9</sup> a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados.

En efecto, quien adquiere títulos de estas características obtiene una utilidad (*rendimientos*) que fiscalmente recibe el tratamiento de renta exenta.

Aparece en el expediente el Auto de Verificación o Cruce No. 580001-012 del 9 de febrero de 2006, mediante el cual, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN realizó visita a la FIDUCIARIA UNIÓN S.A., donde encontró:

- El informe de rendición de cuentas del Fideicomiso FAI FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN DE INVERSIÓN CLUB DEPORTIVO UNAB menciona que recibió recursos por donaciones por valor de \$ 31.400.000.000 y otros recursos por \$ 9.000.000.000.

---

<sup>9</sup> “Estatuto Tributario artículo 177-1: Para efectos de la determinación de la renta líquida de los contribuyentes, no son aceptables los costos y deducciones imputables a los ingresos no constitutivos de renta ni de ganancia ocasional ni a las rentas exentas.

*La limitación prevista en el presente artículo no será aplicable a los ingresos de que tratan los artículos 16 y 56 de la Ley 546 de 1999, en los términos allí señalados y hasta el 31 de diciembre de 2010”.*

- El fideicomiso manejó los recursos a través de una cuenta corriente y una de ahorros. Una vez cumplida la finalidad del fideicomiso y según lo instruido por el comité de inversiones se procedió a cancelar las cuentas del fideicomiso y girar los recursos remanentes al beneficiario designado por el Fideicomitente, para lo cual giró el 16 de enero de 2004 la suma de \$ 4.766.818.440.05 y el 21 de enero de 2004 la suma de \$680.469.49 a favor de la Universidad Autónoma de Bucaramanga.
- En los documentos aportados “conciliación diaria de la cuenta corriente No. 012-06648-6” se encontró que se giraron cheques a los donantes. Igualmente, que el valor girado de la cuenta del fideicomiso a los donantes en un porcentaje que oscila entre el 67% y 68% del valor donado.
- Reposan los oficios firmados por el señor Fernando Uribe Cancino, representante legal de Inversora en Acciones S.A. en los cuales informaba a la Fiduciaria Unión sobre el giro de los recursos de los mencionados cheques por concepto de pago por cuenta de URCAN LTDA.

El 16 de febrero de 2006, la Subdirección de Fiscalización Tributaria de la DIAN practicó visita a las empresas INVERSORA EN ACCIONES S.A. y URCAN LTDA; de los documentos solicitados observó:

- Urcan Ltda compró títulos a la fiduciaria Unión – fideicomiso Club Deportivo UNAB y se los vendió a la Sociedad Portuaria Regional Barranquilla.
- Inversora en Acciones S.A. compró a la Sociedad Portuaria Regional Barranquilla, y se los vendió a FAI FIDEICOMISO DE ADMINISTRACIÓN DE INVERSIÓN CLUB DEPORTIVO UNAB.

De la descripción anterior, se observa que las donaciones fueron operaciones económica, que consistían básicamente, en asegurar que gran parte del dinero donado regresara a los donantes, a través de la estructura de las operaciones descritas.

La Sala evidencia, que el demandante, con la operación realizada con los “donantes” pretendió acceder a ciertos beneficios tributarios. Esa operación se ejecutó en contra de los objetivos pretendidos por el legislador, y con el fin de alterar los hechos económicos y disminuir los tributos a pagar.

Es pertinente al caso, el criterio reiterado por la Sala en la Sentencia del 4 de febrero del 2000 expediente 9742, en la que se dijo:

“...  
*En relación con un tema que ha sido materia de reiterada afirmación jurisprudencial, la Sala tiene establecido que el desconocimiento, por la Administración Tributaria, del efecto fiscal que generen determinados negocios jurídicos celebrados por particulares, no niega la validez de éstos, sino que reafirma como que sirve de prueba del presunto fraude fiscal, ni usurpa atribuciones de competencia de otros órganos o funcionarios, siendo facultad propia de los funcionarios impositivos la de velar porque no se infrinja la obligación tributaria sustancial, directamente o a través de operaciones que, aunque aparentemente legales, tienen por objeto menguar los intereses del fisco, entendiendo, además, que la interpretación de la ley tributaria no puede atenerse simplemente a la verdad formal, sino*

*que debe perseguir siempre la verdad real, para que no resulte ineficaz la acción fiscalizadora, ni se deroguen, por convenio de las partes, las prescripciones de la ley.*

...

Sobre este particular, la Sala advierte que el demandante participó en las transacciones anotadas, con el único fin de ir en contra de los intereses del fisco.

Pero si ello no fuera suficiente, las sociedades Terpel de Occidente, Sociedad Portuaria de Barranquilla, Cañaveral S.A., Grasas Inversiones S.A., Protabaco, Terpel de la Sabana, Supertiendas y Droguería Olímpica, Terpel del Norte, Terpel de Bucaramanga, Planta Terminal Dist. Productos de Petróleo, Casa Luker, Oleaginosas Las Brisas S.A., Terpel Antioquia y Terpel del Sur, tuvieron derecho a deducir de la renta el 125% del valor de la donación<sup>10</sup>, y con la compra y venta de los TIPS, como se anotó, una utilidad exenta del impuesto de renta.

Al demandante en esta etapa procesal y dada la presunción de legalidad que cobija a los actos administrativos, le correspondía desvirtuar la afirmación frente a los beneficios improcedentes a favor de los donatarios que planteó la Administración Tributaria. En la demanda no presentó pruebas que sirvieran de respaldo para refutar que las donaciones no se recibieron con el fin de favorecer al grupo de donantes, contrario a lo anterior, la demandada en el transcurso del proceso de determinación, y ahora ante la jurisdicción aportó todas las pruebas que le permiten a esta Sala, afirmar que con las operaciones de compra y venta de TIPS se benefició a los donantes.

En conclusión, no aporta el Club Deportivo UNAB pruebas ni razones consistentes que permitan desvirtuar las pruebas en que se sustenta la actuación administrativa objeto de la demanda.

#### **- Renta exenta y asignaciones permanentes.**

Para el rechazo de la exención, la Administración Tributaria tuvo en cuenta que el demandante no cumplió con la aprobación previa de la Asamblea, sobre la destinación del beneficio neto o excedente. La aprobación sólo se llevó a cabo el 20 de diciembre de 2004, según el Acta de Asamblea No. 5, tiempo después de haber presentado la declaración inicial del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable 2003. Así mismo, el Libro de Actas fue registrado ante las oficinas de la DIAN, el 28 de febrero de 2005.

El término exento indica beneficiado en razón de circunstancias especialmente señaladas por la ley, que para el caso de las entidades sin ánimo de lucro, implica que las actividades estimuladas fiscalmente junto con la destinación del beneficio neto o excedente deben estar previamente aprobadas por la Asamblea u órgano directivo que haga sus veces.

---

<sup>10</sup> Artículo 126-2 del Estatuto Tributario establece: *Los contribuyentes que hagan donaciones a organismos del deporte aficionado tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano debidamente reconocidas, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, tienen derecho a deducir de la renta el 125% del valor de la donación, siempre y cuando se cumplan los requisitos previstos en los artículos 125, 125-1, 125-2 y 125-3 del Estatuto Tributario.*

El artículo 5 del Decreto 124 de 1997 dice:

*“ARTÍCULO 5. EXENCIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE. El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 2 del presente decreto, estará exento del impuesto sobre la renta y complementarios, en la parte que cumpla alguna de las siguientes condiciones:*

- a) Se destine dentro del año siguiente al de su obtención, o dentro de los plazos adicionales de que trata el artículo siguiente, a desarrollar directa o indirectamente una o varias de las actividades citadas en el litera b) del artículo anterior;*
- b) Se destine a constituir asignaciones permanentes, para el desarrollo de tales actividades de conformidad con lo señalado en el artículo 7 de este decreto;*
- c) En el caso de las entidades cooperativas, se destine al cumplimiento de su objeto social, conforme con la legislación cooperativa.*

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

*(...)*”

Acorde con lo señalado en la norma transcrita, considera la Sala que la destinación total y los plazos adicionales del beneficio neto o excedente deben ser aprobados por la Asamblea General o máximo órgano directivo, previamente a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo período gravable en que se obtuvo el beneficio neto o excedente.

Afirma el apoderado del demandante que se cumplió con el requisito de la aprobación en asamblea de la destinación del beneficio neto o excedente, toda vez que la declaración modificada mediante liquidación oficial corresponde a la presentada el 7 de febrero de 2006.

El legislador exige que la destinación del beneficio neto o excedente sea aprobado previamente a la presentación de la declaración del impuesto, así como que el pago de los aportes parafiscales se efectúe antes de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementarios del año gravable en que se obtuvo el beneficio neto o excedente, es decir, distingue la declaración a la que se refiere.

La presentación de la declaración es un deber del contribuyente, en la que se manifiesta la ocurrencia de hechos generadores de la obligación tributaria sustancial. Debe ser presentada cumpliendo las formalidades previstas para cada caso y con el lleno de los requisitos señalados para cada impuesto declarado, conforme lo disponen los artículos 596, 599, 602 y 606 del Estatuto Tributario.

El artículo 574 del Estatuto Tributario, en el numeral 1°, establece la obligación de los contribuyentes, de presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta y complementarios, cuando de conformidad con las normas vigentes estén obligados a declarar.

La asamblea u órgano que haga sus veces es a quien le corresponde aprobar, a través de un acta, la constitución y destinación del beneficio neto o excedente. Sin embargo, la aprobación por parte del Club Deportivo UNAB no se tomó antes de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003, sino tal como lo afirma el demandante, fue el 20 de diciembre del año 2004, según el Acta de Asamblea No. 5; tampoco se discrimina en el acta el valor, el período a que corresponde, el objeto de la inversión y las actividades específicas por desarrollar.

En cuanto al Libro de Actas, registrado en las oficinas de la DIAN el 28 de febrero de 2005, se precisa, que cuando la Ley así lo exija, para que puedan servir de prueba los libros deben estar registrados previamente a su diligenciamiento, ante las autoridades competentes en el lugar del domicilio principal. (Código de Comercio -Decreto 2649/1993).

Según el artículo 9 del Decreto 124 de 1997, para todos los contribuyentes sometidos al régimen tributario especial, el libro de actas constituye el soporte y prueba de las decisiones tomadas por la Asamblea General, o el órgano directivo que haga sus veces. También ordena que se debe registrar conjuntamente con los demás libros de contabilidad de conformidad con las normas legales.

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<sup>11</sup> 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.
- 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 Comercio<sup>12</sup>.*

---

<sup>11</sup> Artículos 48 y 50 del Código de Comercio

<sup>12</sup> 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.

Dentro de este contexto, si el libro de actas no fue registrado antes de la ocurrencia de los hechos económicos, no podrá aceptarse para probar situaciones que afectan la determinación del beneficio neto o excedente. Por ello, no puede la Sala valorar el Acta No. 5 del 20 de diciembre de 2004, por cuanto su elaboración y registro en la DIAN fue posterior a la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del año gravable 2003.

Aunado a las circunstancias anteriores, se analiza el informe presentado por el Revisor Fiscal del Club Deportivo UNAB, en el cual advierte de la improcedencia de llevar como egreso la suma de \$23.221.396.000, por corresponder a una pérdida, pero sin más explicación sugiere que la misma se apruebe para proyectos de inversión a largo plazo.

Para las entidades sin ánimo de lucro definidas en el numeral 1 del artículo 19 de Estatuto Tributario existe una exención del impuesto sobre la renta y complementarios en la medida en que el beneficio neto o excedente acordado por la entidad se oriente, en cuanto a su objetivo, a las actividades estimuladas fiscalmente por la ley.

En efecto, el Estatuto Tributario establece:

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

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

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

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

*ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL. El objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.*

*(...)”*

---

*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.*



Se evidencia del contenido de las normas que se trata de un proceso especial de depuración de la renta, en el cual el resultado final arroja no una renta líquida gravable como lo sería en contribuyentes sometidos al régimen tributario ordinario, sino un beneficio neto o excedente propio de entidades sin ánimo de lucro.

Los ingresos a tomar para la determinación del beneficio neto o excedente son los ordinarios y extraordinarios del período gravable, siempre y cuando sean susceptibles de producir un incremento neto en el patrimonio de la entidad sin ánimo de lucro.

En lo que se refiere a los egresos, el artículo 4 del Decreto 124 de 1997, vigente para la época de los hechos investigados, establece que los procedentes son aquéllos realizados en el respectivo período gravable, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos. Los egresos realizados con ocasión de las actividades comerciales deberán ser necesarios y proporcionados de acuerdo con cada actividad.
- b) Que los egresos que no tienen relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados, se destinen directamente a las siguientes actividades: salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.

Esto guarda concordancia con los artículos 38 y 39 del Decreto 2649 de 1993 que dicen:

*“Artículo 39. Costos. Los costos representan erogaciones y cargos asociados clara y directamente con la adquisición o la producción de los bienes o la prestación de los servicios, de los cuales un ente económico obtuvo sus ingresos.*

*Artículo 40. Gastos. Los gastos representan flujos de salida de recursos, en forma de disminuciones del activo o incrementos del pasivo o una combinación de ambos, que generan disminuciones del patrimonio, incurridos en las actividades de administración, comercialización, investigación y financiación, realizadas durante un período, que no provienen de los retiros de capital o de utilidades o excedentes”.*

Los requisitos contenidos en las disposiciones tributarias hacen referencia a la causalidad, necesidad y proporcionalidad, los cuales se definen así:

- Causalidad: Es el vínculo que guardan los costos y gastos realizados con la actividad productora de renta. Por tanto las erogaciones realizadas deben ser las normalmente acostumbradas dentro de una determinada actividad económica, ya que son el presupuesto básico para producir un ingreso.
- Necesidad: Se establece en relación con el ingreso y no con la actividad que lo genera. Implica que el costo sea indispensable para obtener el producto por cuanto está integrado al mismo. Es indispensable que se trate de los normalmente acostumbrados en el desarrollo de la actividad productora de renta.
- Proporcionalidad: Exige que el costo o gasto guarde una proporción o medida razonable con el ingreso real (real o potencial) debido a que la erogación debe tener un límite máximo cuantificable que esté medido por la

relación que existe entre la magnitud del costo y el posible beneficio que pudiese generar.

Sobre la necesidad de las expensas, la Sala reitera lo expuesto en la Sentencia del 15 de octubre de 2009 exp.9387:

*“ La expensa normal o necesaria no siempre requiere regularidad en el tiempo, es decir se puede realizar en forma esporádica , pero debe estar vinculada a la producción de la renta, y lo que importa es que sea “ comercialmente necesaria “ según las costumbres mercantiles de la actividad respectiva . El gasto como necesario, se opone al meramente útil, conveniente o extraordinario.*

*El presupuesto de proporcionalidad exige que la expensa guarde una proporción razonable con el ingreso, debido a que la erogación tiene un límite máximo que está medido por la relación que existe entre la magnitud del gasto y el beneficio que pueda generarse. Cuando el gasto sobrepasa el límite señalado, en principio deja de ser proporcional o razonable...”*

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

En conclusión, el reconocimiento de los egresos procedentes para la determinación del beneficio neto o excedente son los que cumplan las condiciones legales, por lo que, se reitera, que para que procedan, se deben cumplir los presupuestos esenciales, además de los especiales que se establecieron para su procedencia.

Significa esto, que los egresos procedentes son aquellos realizados en el período gravable que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social de la entidad sin ánimo de lucro. La relación de causalidad con los ingresos se mide en función de que la entidad sin ánimo de lucro debe incurrir en el egreso con el fin de producir el ingreso, y en función de la realización del objeto mismo.

Según la Resolución No. 005 del 16 de febrero de 1978, el Club Deportivo UNAB es una entidad privada sin ánimo de lucro, cuyo fin es fomentar la recreación y el deporte recreativo, formativo y competitivo, entre los miembros de la Universidad Autónoma de Bucaramanga UNAB, y según las Escrituras Públicas a través de las cuales se protocolizaron las donaciones, los dineros recibidos lo fueron con el fin de incentivar el objeto social.

Se advierte, que en vista de que el egreso es improcedente, el mayor valor del excedente que se genera no está cobijado por la exención, por lo que la parte del beneficio neto o excedente fiscal generado por ese efecto, constituirá un ingreso gravable sometido a la tarifa de tributación del 20%.

Conforme con lo explicado, las glosas se mantendrán.

**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 2003, datos que desfiguran la realidad de los hechos económicos del Club Deportivo UNAB.

El 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:

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

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

(...)

*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 criterios 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 al Club Deportivo UNAB de la sanción por inexactitud, pues no se evidencia en el caso discutido una diferencia de criterio respecto del derecho aplicable, sino inclusión de rentas exentas equivocadas 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 del desconocimiento por parte de la Administración Tributaria de la renta exenta, proceder que se fundamentó en dos

aspectos a saber: por egresos no procedentes, por invertir las sumas donadas en actividades que no guardan relación de causalidad con la actividad desarrollada por el Club Deportivo, por no destinar las asignaciones permanentes al mantenimiento o desarrollo de la actividad deportiva.

De lo anterior se desprende que el mayor impuesto determinado en el acto acusado 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.

Así las cosas no encuentra la Sala razón alguna para afirmar, como lo ha entendido la parte demandante que se dio una diferencia de criterios a la luz del último inciso de la norma transcrita, puesto que la diferencia de criterios, como se anotó, es relativa a la interpretación del derecho aplicable y no respecto de datos falsos o equivocados.

De acuerdo con lo anterior, la Sala confirmará la decisión de primera instancia.

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: CONFIRMÁSE** la sentencia del 29 de abril de 2009 proferida por el Tribunal Administrativo de Santander, dentro del contencioso de nulidad y restablecimiento del derecho instaurado por el CLUB DEPORTIVO UNAB contra la UAE DIRECCION DE IMPUESTOS Y ADUANAS NACIONALES DIAN.

**Segundo: RECONÓCESE PERSONERÍA** a la doctora Lina María Campillo García como apoderada de la parte demandada, según poder que obra en el folio 329 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 BÁRCENAS**

**WILLIAM GIRALDO GIRALDO**

**CARMEN TERESA ORTIZ DE RODRÍGUEZ**