



**IMPUESTO DE RENTA PARA LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN  
COLOMBIA**

**MAYRA ALEJANDRA GARCÍA MERA  
KEVIN ESTEBAN MORA HURTADO**

**PROYECTO DE GRADO**

**DIRECTOR DEL PROYECTO:  
EDINSON PINO CASTILLO**

**UNIVERSIDAD ICESI  
FACULTAD DE CIENCIAS ADMINISTRATIVAS Y ECONÓMICAS  
CONTADURÍA PÚBLICA Y FINANZAS INTERNACIONALES  
SANTIAGO DE CALI**

**2017**

**Contenido**

	1
RESUMEN	4
SUMMARY	5
INTRODUCCIÓN	6
1. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA	8
2. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA	9
3. OBJETIVOS	10
3.1. Objetivo general	10
3.2. Objetivos específicos	10
4. METODOLOGÍA	11
4.1. Tipo de investigación	11
4.2. Método de investigación	11
4.3. Fuentes de información	11
4.4. Técnicas	11
4.5. Instrumentos de recolección de información	12
5. MARCO TEÓRICO	13
5.1. Definición de entidad sin ánimo de lucro	13
5.2. Finalidad de entidad sin ánimo de lucro	13
5.3. Objeto social de la entidad sin ánimo de lucro	14
5.4. Tipos de entidades sin ánimo de lucro	26
5.4.1. Cooperativas, fondos de empleados y otras del sector solidario.	26
5.4.2. Cajas de compensación familiar.	26
5.4.3. Iglesias y comunidades religiosas.	27
5.4.4. Clases de entidades sin ánimo de lucro.	28
5.4.5. Asociaciones, corporaciones.	29
5.4.6. Fundaciones.	29
5.4.7. Veedurías ciudadanas.	30
5.4.8. Entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro con domicilio en el exterior (ONG).	30
5.5. Distribución de excedentes	31
6. ANÁLISIS DEL IMPUESTO DE RENTA EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	32

6.1. Situación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro antes de la Ley 1819 de 2016	32
6.1.1. Agrupación de las entidades sin ánimo de lucro.	32
6.2. Período de transición	39
6.3. Situación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro después de la Ley 1819 de 2016	73
6.3.1. No contribuyentes y no declarantes.	73
6.3.2. No contribuyentes, declarantes.	74
6.3.3. Régimen Tributario especial.	74
6.4. Objeto social aceptado para las Entidades Sin Ánimo De Lucro	81
6.5. Nuevos requisitos y prohibiciones para las Entidades Sin Ánimo de Lucro	82
7. Conclusiones	108
8. Bibliografía	109

## RESUMEN

El siguiente escrito desarrolla un análisis acerca de los cambios en la tributación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro, de acuerdo a la Ley 1819 de 2016, que entró en vigencia al inicio del año 2017. La reforma tributaria plantea desde un punto de vista estructural, modificaciones sobre la manera en que las entidades sin ánimo de lucro deben ser y parecer bajo la figura legal que le otorga el estado.

Con ello se pretende que realmente el fin bajo el cual se conforman este tipo de entidades sea cumplir su objeto social, un fin altamente humanitario, prestado servicios que el estado debería de realizar pero que, dada las condiciones actuales, no logra satisfacer ciertas necesidades sociales.

Además, se busca plantear la importancia de la reinversión de utilidades, y la no distribución de las mismas. Evitando de esta manera, incumplir con su finalidad. Bajo estas condiciones, la reforma tributaria genera un escenario mucho más estricto y rígido para controlar estos sucesos.

A su vez, se tienen en cuenta la agrupación de las entidades sin ánimo de lucro, conforme al cumplimiento de la normativa, se pueden presentar las no contribuyentes y no declarantes, no contribuyentes y declarantes, contribuyentes del régimen tributario especial y el régimen tributario ordinario.

Por último, se desarrollará un análisis tributario en las entidades sin ánimo de lucro, con base en los tributos y su aplicación para este tipo de entidad y las modificaciones estipuladas en la ley 1819 del 2016.

**Palabras claves:** *Entidades sin ánimo de lucro, ley 1819 del 2016, reforma tributaria, impuesto de renta, estatuto tributario, procesos tributarios.*

## SUMMARY

The following writing develops an analysis of the changes in the taxation of non-profit entities, according to the law 1819 of 2016, that take effect at the beginning of the year 2017. The tax reform poses from a structural point of view, changes on the way in which non-profit organizations must be and appear under the legal figure that gives the state.

This make a reference about that really the order under which stablish this type of entities is to fulfill its social object, a highly humanitarian purpose, provided that the state should make but that, given current conditions, is unable to meet certain social needs.

In addition, it seeks to raise the importance of the reinvestment of profits, and the distribution of this. Avoiding in this way, comply with its purpose. Under these conditions, the tax reform generates a scenario highly strict and rigid to control these events.

At the same time, is important the grouping of non-profit entities, in accordance with the fulfilment of the regulations, they can submit the non-taxpayer and non-declarant, Respondent, not taxpayers and declarant to the special tax regime and the regular tax regime.

Finally, we will develop a tax analysis in the non-profit entities, based on taxes and your application for this type of entity and the amendments stipulated in the law 1819 of 2016.

**Palabras claves:** *Non-profit organizations, law 1819 of 2016, tax reform, income tax, tax statute tax process.*

## INTRODUCCIÓN

Durante los últimos 24 años en Colombia se han implementado trece reformas tributarias, cada una de ellas con un contexto socioeconómico diferente. La última reforma estipulada en la ley 1819 del 2016 se realiza bajo una situación coyuntural del postconflicto.

Los grandes cambios que se han generado a raíz de la vigencia de esta ley, son de carácter estructural, modificando la manera en que se presentaba el tipo de sociedad y, exigiendo mayor rigor legal en ser consecuente con el objetivo de la empresa.

La reforma tributaria plantea transformaciones contundentes respecto a las entidades sin ánimo de lucro, de la manera que se presentan a la sociedad y la labor social que desempeñan. Teniendo como principal debilidad, la no repartición de utilidades, este tipo de compañías nacen con el fin de reinvertir las utilidades obtenidas. Su esencia es humanitaria, por lo cual no es permitido generar incrementos de patrimonio en los aportantes.

Este tipo de entidades subsisten gracias a aportes y donaciones de personas naturales y jurídicas. Las cuales reciben un beneficio tributario permitido por el estado y manejada por la nueva reforma tributaria como descuentos en su declaración de renta. Esta figura como un incentivo a los entes que permiten el desarrollo y funcionamiento de las entidades sin ánimo de lucro.

Estas entidades según las características esenciales pueden o no reconocer impuestos, su dependiendo del grupo en el que se encuentren, de esta manera una ESAL puede reconocer los siguientes impuestos: el impuesto de renta y complementarios, impuesto al consumo, impuesto de industria y comercio, entre otros.

Las agrupaciones consisten en no contribuyentes y no declarantes, no contribuyentes declarantes, contribuyentes del régimen tributario especial y las que pertenecen al régimen tributario ordinario. Por esencia y forma una debería pertenecer al régimen tributario especial, pero si no cumplen con los requisitos exigidos por la legislación, es necesario analizar bajo qué condiciones la empresa desempeña su labor.

La investigación de esta problemática se realiza por el interés de conocer el impacto que tiene dicha reforma en este tipo de entidades. En el marco de la investigación, esta se realizó con una

serie de búsquedas de información por medio de las bases de datos, libros y documentos de internet.

## 1. DEFINICIÓN DEL PROBLEMA

El problema que se aborda en este documento consiste en los cambios de base tributaria y en las condiciones para las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).

Donde estos cambios consisten en el establecimiento de la DIAN como un ente fiscalizador, el registro obligatorio ante la Cámara de Comercio de dichas compañías y los descuentos por donaciones.

Se crea la obligación de hacer pública la información sobre los gastos, pagos y composición del equipo directivo para de este modo ejercer un control social efectivo.

Se insta una cláusula general anti-evasión que indica que la Dian puede retirar del Régimen Tributario Especial a una entidad sin ánimo de lucro al evidenciar el incumplimiento de cualquiera de los requisitos exigidos.

Se insiste en la prohibición de la distribución directa o indirecta excedentes a los partícipes o fundadores de estas entidades.

Reorganización de las entidades declarantes y las no declarantes.

A manera específica, las iglesias deberán de declarar, registrarse y publicar la información relevante tal y como lo hacen las demás Entidades Sin Ánimo de Lucro. Además de que deberán pagar el impuesto de renta si no reinvierten el excedente o beneficio neto procedentes de la actividad meritoria.

## 2. JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

A partir de lo anteriormente expuesto, este estudio se realiza dada la aprobación de la Ley 1819 de 2016 por medio de la cual cambio la manera en la que las Entidades Sin Ánimo de Lucro obtienen los beneficios fiscales y la forma en la que deben de ser constituidas este tipo de entidades. Para ello, es imprescindible conocer primero cómo funcionaban las ESAL bajo las condiciones del régimen tributario anterior y segundo conocer cuáles fueron las transformaciones que se le hicieron a la legislación tributaria.

En un periodo de transición, el cual entra en vigencia desde el 1 de enero de 2017 la reforma tributaria, poco a poco se emiten decretos reglamentarios que especifican y amplían la normatividad marcada en la Ley 1819 de 2016.

Las modificaciones planteadas en las ESAL conforme a la reforma tributaria realizada en el año 2016, se efectúa con base en estudios realizados por la Confederación colombiana de ONG- CONG donde se brindan elementos que caracterizan las entidades sin ánimo de lucro con el fin de que la comisión de expertos designada para la elaboración de la reforma tributaria proporcionará mayor importancia y vigilancia a que este tipo de entidades cumplieran con su objeto social y razón de ser.

Con lo cual se considera relevante en el desarrollo del proyecto crear una fuente de consulta con la que se pueda identificar los principales cambios legislativos para acceder a los beneficios tributarios y el modo de constitución de las nuevas entidades, para así generar un mayor conocimiento sobre la manera en que estas entidades deberán empezar a llevar sus políticas fiscales.

### **3. OBJETIVOS**

#### **3.1. Objetivo general**

Identificar los efectos de la aprobación de la Ley 1819 de 2016 en las Entidades Sin Ánimo de Lucro.

#### **3.2. Objetivos específicos**

- a. Definir que es una Entidad Sin Ánimo de Lucro (ESAL).
- b. Identificar las Entidades Sin Ánimo de Lucro.
- c. Determinar las obligaciones de las Entidades Sin Ánimo de Lucro.
- d. Detallar y explicar las diferentes agrupaciones de las Sin Ánimo de Lucro.
- e. Detallar y explicar la reinversión de las utilidades de las Sin Ánimo de Lucro.
- f. Especificar las diferencias en la tributación por parte de las Sin Ánimo de Lucro antes y después de la Ley 1819 de 2016.

## **4. METODOLOGÍA**

### **4.1. Tipo de investigación**

El tipo de investigación que se utilizará para desarrollar el presente proyecto, en función de los propósitos es la investigación profesional. En función de las fuentes que se usaran tales como la investigación documental. Debido a al corto tiempo en el que se tiene aprobada la Ley 1819 de 2016.

### **4.2. Método de investigación**

El método de investigación que se utilizara es el analítico.

### **4.3. Fuentes de información**

Se utilizarán las fuentes de información primarias como secundarias. Entre las primarias se encuentran las contenidas en los artículos 19, 364 – 3, 359, 356, 358 – 1 del Estatuto tributario y la Ley 1819 de 2016 entre otras. En cuanto a las secundarias se tienen libros y artículos (como Régimen Tributario especial, régimen tributario especial tiene nuevos cambios tras la aprobación de la reforma tributaria) a los que se hace alusión al final del proyecto, otras investigaciones relacionadas con el tema, entre otros.

### **4.4. Técnicas**

Se utilizará como técnica el análisis documental.

#### **4.5. Instrumentos de recolección de información**

Se utilizará como instrumento de recolección de información una ficha de registro de datos.

## 5. MARCO TEÓRICO

### 5.1. Definición de entidad sin ánimo de lucro

Bajo el marco legal no existe un concepto estándar mediante el cual identificar las entidades sin ánimo de lucro. Sin embargo, existen varios autores y entidades que han “Las entidades sin ánimo de lucro (ESAL), también denominadas organizaciones no lucrativas (ONL) y organizaciones sin fines de lucro (OSFL) y organizaciones no gubernamentales (ONG) son entidades con personería jurídica que no busca obtener beneficios económicos.” (Pedraza, 2011).

La Cámara de Comercio de Bogotá define a las Entidades sin Ánimo de Lucro (ESAL) como personas jurídicas que se constituyen por la voluntad de asociación o creación de una o más personas (naturales o jurídicas) para realizar actividades en beneficio de asociados, terceras personas o comunidad en general. Las ESAL no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros.

Por su parte la Cámara de Comercio de Cali define a las ESAL como “La voluntad manifiesta de una o más personas para desarrollar actividades altruistas y de bien común o que beneficie a sus asociados. Se denominan, ESAL, ONG, Tercer sector, Sector Solidario, Instituciones de Beneficencia Pública, Fundaciones, Asociaciones, Corporaciones, Gremios” (Cámara Comercio Cali, 2013).

### 5.2. Finalidad de entidad sin ánimo de lucro

La finalidad de una entidad de este tipo es social, altruista, humanitaria, comunitaria: siempre buscando algún tipo de beneficio para alguien que lo necesita. Teniendo en cuenta que deben de

ser visualizadas como una “extensión del estado” en el sentido de que están para atender a la comunidad ejecutando labores que normalmente debería ejecutar el estado.

### **5.3. Objeto social de la entidad sin ánimo de lucro**

El artículo 152 de la ley 1816 del 2016 modifica el artículo 359 del estatuto tributario, mediante el cual especifica las actividades sobre las que las entidades sin ánimo de lucro van a desarrollar su objeto social, con el fin de pertenecer al régimen tributario especial a partir de inicios del año 2017.

La siguiente es la lista de las trece actividades meritorias que presenta la reforma tributaria para las ESAL:

#### **1. Educación**

En base con distintas leyes, esta actividad se puede desarrollar en diferentes escenarios, siendo los siguientes:

- **Desarrollo integral de la primera infancia**

Por medio de la Ley 1804 de 2006, se pretende establecer políticas de Estado para el Desarrollo Integral de la Primera infancia. De igual modo, se procura el reconocimiento, la protección y la garantía de los derechos de las mujeres gestantes y de los niños y niñas de cero a seis años de edad, así como la materialización del Estado Social de Derecho.

A través de esta Ley, se promueve el conjunto de acciones intencionadas y efectivas encaminadas a asegurar que en cada uno de los entornos en los que transcurre la vida de las niñas y los niños existan las condiciones humanas, sociales y materiales para garantizar la promoción y potenciación de su desarrollo. Puesto que se debe de reconocer a los niños y a las niñas en primera infancia como sujetos de derechos, e instar al Estado a la garantía y

cumplimiento de los mismos, a la prevención de su amenaza o vulneración y a su restablecimiento inmediato.

- **Educación formal**

Mediante la Ley 115 de 1994, se trabaja el proceso de formación permanente, personal, cultural y social que se fundamenta en una concepción integral de la persona humana, de su dignidad, de sus derechos y sus deberes. Pues esta se fundamenta en los principios de la Constitución política sobre el derecho a la educación que tiene toda persona, en las libertades de enseñanza, aprendizaje, investigación y cátedra y en su carácter de servicio público. Por lo tanto, se define y se desarrolla la organización y la prestación de la educación formal en el nivel preescolar, básico (primario y secundario) y media, no formal e informal.

Teniendo en cuenta que le corresponde al Estado, la sociedad y a la familia velar por la calidad de la educación. Pues lo que se busca es desarrollar conocimientos, habilidades, aptitudes y valores mediante los cuales las personas puedan fundamentar su desarrollo en forma permanente.

- **Educación superior**

Según la Ley 30 de 1992, la educación superior es un proceso que posibilita el desarrollo de las potencialidades del ser humano de manera integral, tiene por objeto el pleno desarrollo de la formación académica o profesional de las personas. Donde los campos de acción de la educación superior son: la técnica, la ciencia, la tecnología, las humanidades, el arte y la filosofía. Además de que son reconocidas como instituciones de educación superior son: las instituciones técnicas profesionales, las instituciones universitarias o escuelas tecnológicas y

las universidades. Donde se hace un reconocimiento de carácter académico, otorgado a una persona natural, a la culminación de un programa, por haber adquirido un saber determinado en una institución de educación superior, que se hace constar por medio de un diploma.

- **Educación no formal**

Bajo lo que dice la Ley 1064 de 2006, el Estado reconoce la Educación Para el Trabajo y el Desarrollo Humano como un proceso educativo necesario para las personas. Además, que los entes encargados de dicha educación cuentan con el apoyo estatal. Teniendo en cuenta los requisitos y procedimientos reglamentados por el Gobierno Nacional que deben de cumplir estos lugares de formación, con el fin de ser acreditados dentro del Sistema Nacional de Formación para el Trabajo.

Otro de los puntos que resalta esta norma consiste en como las personas pueden acceder a este tipo de educación por medio del uso de sus Cesantías, retirando parcialmente estas, para realizar el pago de matrícula en instituciones y programas técnicos acreditados que lleven a obtener una certificación que proporciona a los individuos cierta facultad ocupacional. De hecho, este derecho se extiende a los familiares en primer grado de consanguinidad con el trabajador.

Más aún, cuando una persona realiza este tipo de estudios, tiene derecho a tener un empleo público en el nivel técnico el cual es señalado en el Decreto 785 del 3 de marzo de 2005.

Igualmente, algunas instituciones estatales ofrecen incentivos para proyectos productivos o de creación de empresas para personas que sean certificados con las aptitudes necesarias por una institución acreditada.

## 2. Salud

Con base en el Derecho Fundamental a la Salud, según lo que indica la Ley 1751 de 2015. El derecho a la salud es un derecho que es autónomo e irrenunciable tanto en lo individual como en lo colectivo. Aquí radica en como el Estado debe adoptar políticas para asegurar la igualdad de trato y de oportunidades para las personas que habitan el territorio nacional por medio de la promoción, prevención, diagnóstico, tratamiento, rehabilitación y paliación de acuerdo con lo establecido en la Constitución Política. Por lo tanto, esta Ley es de aplicación para los agentes, usuarios y todo aquel que sea participe de manera directa o indirecta en la garantía del Derecho Fundamental a la Salud.

Por los motivos anteriores, se puede decir que el Gobierno es responsable de respetar, proteger y garantizar el Derecho Fundamental a la Salud, por medio de abstenerse de afectar directa o indirectamente el derecho a la salud, por medio de decisiones, acciones y omisiones que afecten de manera negativa a las personas. Formulando y adoptando políticas dirigidas a garantizar el goce del Derecho a la Salud por medio del sistema, formulando y adoptando políticas que promuevan el Derecho a la Salud y su determinación del régimen a sancionar, estableciendo mecanismos que eviten la violación del Derecho a la Salud y su determinación del régimen a sancionar, inspeccionando, vigilando y controlando mediante entidades, velando por el cumplimiento de los principios del Derecho a la Salud. Realizando seguimiento, evaluando el sistema, adoptando regulación y política para la financiación sostenible de los servicios de salud, optimizando el uso de los dispositivos e insumos médicos.

Este derecho cuenta con elementos esenciales tales como la disponibilidad, la aceptabilidad, la accesibilidad y la calidad e idoneidad profesional. También, cuenta con principios tales como la universalidad, la equidad, la continuidad, la oportunidad, la prevalencia del derecho, la

progresividad del derecho, la libre elección, la sostenibilidad, la solidaridad, la eficiencia, la intercultural, la protección a los pueblos indígenas y la protección a pueblos y comunidades indígenas, ROM y negras, afrocolombianas, raizales y palanqueras. Estos principios se deben de llevar a cabalidad con igual importancia. Aunque esta preponderancia al llevarla al ser aplicada, debe de tener prioridad con las personas que se encuentran en condición de discapacidad, en niños y niñas, mujeres en embarazo o personas que pertenezcan a los grupos vulnerables y, por lo tanto, están sujetos a una protección especial.

### 3. **Cultura**

A lo largo de la Ley 397 de 1997, se habla del Patrimonio Cultural. En esta Ley manifiestan la responsabilidad que tiene el Estado en promover, impulsar y estimular los procesos, proyectos y actividades culturales en un marco de reconocimiento y respeto por la diversidad y variedad cultural de la Nación. Al igual que expone que el Estado no puede restringir a las personas a expresar su ideología, para de esta manera preservar el Patrimonio. De algún modo, este Patrimonio está constituido por todos los bienes y valores culturales que son expresiones de la nacionalidad colombiana.

Los objetivos principales de esta Ley son la protección, la conservación, la rehabilitación y la divulgación del Patrimonio, con el propósito que este pueda servir como testimonio de la identidad cultural nacional. También, los grupos étnicos establecidos en territorios de riqueza arqueológica conservarán los derechos que efectivamente estén ejerciendo sobre el patrimonio que sea parte de su identidad cultural, para lo cual cuentan con la asesoría y asistencia técnica del Ministerio de Cultura. Esto es realizado con el fin de proteger lenguas, tradiciones, usos,

costumbres y saberes; donde el Estado garantiza los derechos de autoría colectiva de los grupos étnicos.

El Ministerio de Cultura, cuenta con un órgano asesor que es el Consejo Nacional el cual cumple con las funciones de promover y hacer las recomendaciones que sean pertinentes para el cumplimiento de los planes, políticas y programas relacionados con la cultura, sugerir al Gobierno las medidas adecuadas para la protección del Patrimonio Cultural, estimar los aspectos que el Gobierno Nacional necesita conocer en materia de cultura, asesorar el diseño, formulación e implementación del Plan Nacional de Cultura y vigilar la ejecución del gasto público invertido en cultura.

Brevemente, el Gobierno Nacional es el encargado de proteger la pluriculturalidad de la nación.

#### **4. Ciencia, tecnología e innovación**

El objetivo sobre el cual entra en vigencia la ley 1286 de 2009 es fortalecer el Sistema Nacional de Ciencia y Tecnología y Colciencias para lograr un modelo productivo sustentado en la ciencia, la tecnología y la innovación, para darle valor agregado a los productos y servicios nacionales.

De igual manera se institucionaliza el Sistema Nacional de Ciencia Tecnología e Innovación – SNCTI- al que permite la asociación entre la ciencia las empresas, estado y la academia (empresa privada- ciencia, tecnología e innovación.)

El Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación -SNCTI- es un sistema abierto del cual forman parte las políticas, estrategias, programas, metodologías y mecanismos para la gestión, promoción, financiación, protección y divulgación de la investigación científica y la

innovación tecnológica, así como las organizaciones públicas, privadas o mixtas que realicen o promuevan el desarrollo de actividades científicas, tecnológicas y de innovación.

Las actividades que desempeña el SNCTI, los actores pertenecientes a este sistema desarrollaran lo siguiente:

1. Explorar, investigar y proponer, de manera continua, visiones y acciones sobre la intervención del país en los escenarios internacionales.
2. Promover el mejoramiento de la productividad y la competitividad nacional.
3. Velar por la generación, transferencia, adaptación y mejora del conocimiento científico, desarrollo tecnológico e innovación en la producción de bienes y servicios para los mercados regionales, nacionales e internacionales.
4. Investigar e innovar en ciencia y tecnología.
5. Propender por integrar la cultura científica, tecnológica e innovadora a la cultura regional y nacional.
6. Procurar el desarrollo de la capacidad de comprensión, valoración, generación y uso del conocimiento, en las instituciones, sectores y regiones de la sociedad colombiana.
7. Articular la oferta y demanda de conocimiento colombiano para responder a los retos del país.

Los recursos que van al Fondo Nacional de Financiamiento para la Ciencia, la Tecnología y la Innovación:

1. Los recursos del Presupuesto General de la Nación.
2. Los recursos que las entidades estatales destinen al Fondo para la financiación.

3. Los recursos provenientes del sector privado y de cooperación internacional orientados al apoyo de actividades de ciencia, tecnología e innovación.
4. Las donaciones o legados que le hagan personas naturales o jurídicas, nacionales o extranjeras, y entidades internacionales.
5. Los rendimientos financieros provenientes de la inversión de los recursos del patrimonio autónomo.

Figura 3. Objetivos de la Ley 1286 de 2009

<b>Fortalecer</b>	<p>Una cultura basada en la generación, la apropiación y la divulgación del conocimiento y la investigación científica, el desarrollo tecnológico, la innovación y el aprendizaje permanentes.</p> <p>La incidencia del SNCTI en el entorno social y económico, regional e internacional, para desarrollar los sectores productivo, económico, social y ambiental de Colombia.</p> <p>Políticas integrales de descentralización e internacionalización de las actividades científicas, tecnológicas y de innovación, de acuerdo con las dinámicas internacionales.</p>
<b>Definir</b>	<p>Instancias e instrumentos administrativos y financieros por medio de los cuales se promueve la destinación de recursos públicos y privados al fomento de la Ciencia, Tecnología e Innovación.</p> <p>Bases para la formulación de un Plan Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación.</p> <p>Disposiciones generales que conlleven al fortalecimiento del conocimiento científico y el desarrollo de la innovación para el efectivo cumplimiento de la presente ley.</p>
<b>Transformar</b>	<p>El Instituto Colombiano para el Desarrollo de la Ciencia y la Tecnología "Francisco José de Caldas" -Colciencias-, actualmente establecimiento público del orden nacional, en el Departamento Administrativo de Ciencia, Tecnología e Innovación que se denominará Colciencias.</p> <p>El Sistema Nacional de Ciencia Tecnología en el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación -SNCTI-.</p>
<b>Articular</b>	<p>Las instancias de liderazgo, coordinación y ejecución del Gobierno y la participación de los diferentes actores de la política de Ciencia, Tecnología e Innovación.</p> <p>El fomento de actividades científicas, tecnológicas y de innovación (ACTI) hacia el mejoramiento de la competitividad en el marco del Sistema Nacional de Competitividad.</p> <p>La ciencia, la tecnología y la innovación, como ejes transversales de la política económica y social del país.</p>

Fuente: Análisis del impacto de la Ley 1286 de 2009 en la innovación en el sector productivo de Colombia.

## 5. Actividades de desarrollo social

Por medio de esta función se comprende el desarrollo de las siguientes actividades:

- Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad,

personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina entre otras.

- Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la ONU.
- Promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana.
- Apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión (acceso general para la comunidad).

#### **6. Actividades de protección al medio ambiente**

Al llevar a cabo esta actividad se debe de entender que las entidades involucradas aquí pretendan la conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.

#### **7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.**

#### **8. Promoción y apoyo de actividades deportivas**

Con base en la Ley 181 de 1995, ley del deporte, para determinar qué tipo de entidades sin ánimo de lucro entran a regir bajo estas actividades, reguladas por la nueva reforma tributaria

y especificadas en este caso en la ley 181 del deporte, se indica que es función obligatoria de todas las instituciones públicas y privadas de carácter social, patrocinar, promover ejecutar dirigir y controlar actividades de recreación, elaborar programas de desarrollo y estímulo de estas actividades de conformidad con el plan nacional de recreación.

La responsabilidad en el campo de la recreación le corresponde al estado y a las cajas de compensación familiar. Además, con el apoyo de Coldeportes impulsaran y desarrollaran la recreación, las organizaciones populares.

Cada una de las entidades deberá cumplir con los principios fundamentales estipulados en la ley, sobre los cuales se trabaja:

- **Participación comunitaria:** donde cada una de las personas tienen derecho de la práctica del deporte, recreación y aprovechamiento de manera libre individual o colectiva.
- **Participación ciudadana:** Deber de todos los colombianos propender la práctica del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre.
- **Integración funcional:** las entidades públicas o privadas dedicadas al fomento del desarrollo y práctica del deporte, concurrirán al cumplimiento de sus fines, mediante recursos y acciones en los términos establecidos en la presente ley.
- **Ética deportiva:** La práctica del deporte, la recreación y el aprovechamiento del tiempo libre, preservara la sana competencia, pundonor y respeto a las normas de las actividades.

## 9. Actividades de desarrollo empresarial

La Ley 1014 de 2006, tiene como objeto social, promover el espíritu emprendedor en los establecimientos educativos a nivel nacional; además de fomentar y desarrollar la cultura del emprendimiento y la creación de empresas; proporcionar mecanismos para el desarrollo de una cultura empresarial a través de un sistema público y la creación de un red de instrumentos de fomento productivo; se interesa por el desarrollo productivo de las micro y pequeñas empresas innovadoras con el fin de brindar igualdad de condiciones y de oportunidades en el mercado. Asimismo, y bajo la perspectiva de las ESAL que ejecutan sus operaciones bajo las actividades referenciadas en la Ley 1819 del 2016, establece los principios generales mínimos, que regirá toda actividad de emprendimiento: parte de la formación integral del desarrollo humano, tanto en aspectos internos como lo es su autoestima, como en externos como es la acción en el entorno; el desarrollo de procesos de trabajo en equipo entorno a proyectos donde se haga énfasis en la responsabilidad social; el reconocimiento de las personas como individuos sujetos de actuar bajo conciencia, regidos por unos derechos y deberes dentro de la comunidad; y por último, el apoyo de procesos de emprendimiento sostenibles desde la perspectiva social, cultural, ambiental y regional.

La ley nace con la necesidad desde su entrada en vigencia de 2006 de potenciar el emprendimiento y todas las ideas innovadoras bajo un marco regulatorio, mediante el cual las entidades educativas y centros de emprendimiento, nacen como una extensión de estado con el fin de cumplir el objeto de esta ley y proporcionar competitividad a nuevas empresas nacionales.

**10. Actividades de promoción de derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.**

Esta actividad es llevada a cabo por personas jurídicas extranjeras de derecho privado y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras sin ánimo de lucro, con domicilio en el extranjero, que establecen negocios permanentes o desean desarrollar su objeto social en Colombia.

**11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de la justicia.**

Entidades que desarrolle en su objeto social, basado en actividades donde permitan un acceso más cercano a las personas en temas jurídicos, tales como fundaciones jurídicas, las cuales tienen el fin de garantizar y transmitir la defensa de los derechos humanos según el orden jurídico establecido en la legislación colombiana.

**12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en algunas de las actividades mencionadas anteriormente.**

Actividades relacionadas con empresas que tengan como fin intermediar entre entes u organizaciones extranjeras y servir de soporte a entidades sin ánimo de lucro que realizan su objeto social dentro del territorio nacional.

**13. Actividades de microcrédito**

Este tipo de acciones se fundamentan en el artículo 39 de la Ley 590 de 2000, consiste en el sistema de financiamiento de a microempresas por montos máximo de veinticinco salarios mínimos legales vigentes, aquellos que pueden conceder a intermediarios financieros y a las organizaciones especializadas en crédito micro empresarial, para cobrar honorarios y comisiones, de conformidad con las tarifas que autorice el Consejo Superior de Microempresa,

no repuntándose tales cobros como intereses, para efectos de lo estipulado en el artículo 68 de la Ley 45 de 1990. Con los honorarios se remunerará la asesoría técnica especializada al microempresario y con las comisiones se remunerará el estudio de la operación crediticia, la verificación de las referencias de los codeudores y la cobranza especializada de la obligación. Cada una de estas actividades deberá de carácter público, en el cual se permita el acceso a la comunidad y realicen una oferta abierta de servicios y actividades, permitiendo beneficios en los miembros de comunidad.

#### **5.4. Tipos de entidades sin ánimo de lucro**

Algunas de las particularidades principales de las ESAL que operan en el país es que se dividen en diversos grupos, en los cuales se afectan sectores específicos, tales como los que serán explicados a continuación:

##### **5.4.1. Cooperativas, fondos de empleados y otras del sector solidario.**

Son las empresas asociativas sin ánimo de lucro, en la cual los trabajadores o los usuarios, según el caso, son simultáneamente los aportantes y los gestores de la empresa, creada con el objeto de producir o distribuir conjunta y eficientemente bienes o servicios para satisfacer las necesidades de sus asociados y de la comunidad en general.

##### **5.4.2. Cajas de compensación familiar.**

Estas entidades tienen muchas particularidades. Por un lado, tienen entidades afiliadas y por el otro beneficiario afiliado. Se financian primariamente con aportes recibidos de las entidades afiliadas, pero también generan recursos a través de la venta de bienes y la prestación de servicios. Los aportes de las entidades afiliadas, que corresponden a una tarifa legalmente establecida, hacen parte de la carga parafiscal, asimilable a un impuesto, en términos prácticos. Por reglamentación

legal, esos valores no son de libre disposición de la caja, sino que debe distribuirlos de acuerdo con los destinos que la normativa indique. Aunque dada la diversidad es necesario que las cajas separen su actividad comercial y de servicios cobrados, de las demás actividades que desarrollan en cumplimiento de la ley, porque en esos casos si es importante observar el desempeño de cada segmento o unidad, según sea la organización interna de la caja.

Por otra parte, como ya se ha manifestado anteriormente, en diversos conceptos, no es factible registrar como ingresos la totalidad de los valores recibidos de las entidades afiliadas, puesto que sobre una buena parte de ellos no existe ninguna gestión de la caja, más allá de servir como intermediario para entregarlos a otras entidades, o a terceros, como es el caso de los subsidios en dinero.

#### **5.4.3. Iglesias y comunidades religiosas.**

Estas ESAL presentan entre otros dos inconvenientes principales en la práctica contable puesto que no tienen registrados todos sus activos.

Esto sucede porque las comunidades religiosas a menudo tienen iglesias que las conforman y cada iglesia es en la práctica una unidad generadora de efectivo, pero que en muchos casos no lleva contabilidad porque la que lo hace es la comunidad a la que pertenece.

Aunque desde el punto de vista legal, son las comunidades que tienen la personería jurídica las que tienen la obligación de llevar la contabilidad.

En segundo lugar, es que básicamente muchos templos son muy antiguos y nunca fueron objeto de ningún registro contable y la mayoría de las veces los templos se construyen mediante donaciones que se van incorporando a la construcción sin ser objeto de contabilización.

#### **5.4.4. Clases de entidades sin ánimo de lucro.**

Dada la diversidad de posibilidades jurídicas que ofrece nuestra legislación y debido a que nuestra constitución garantiza el derecho de asociación, Capítulo I. Definiciones 9 existen varias clases de entidades sin ánimo de lucro. Su clasificación obedece generalmente a la actividad que éstas desarrollan y pueden adoptar cualquiera de las modalidades que prevé la ley: asociación, corporación, fundación, cooperativa, fondo de empleados, entre otros. Estas ESAL obtienen sus recursos principalmente de cuotas de afiliación y membresía, publicaciones y eventos especiales.

Algunas de estas entidades sin ánimo de lucro son:

Gremiales: conformadas por personas de una misma profesión u oficio.

De beneficencia: creadas para ayudar a las personas de bajos recursos.

De profesionales: conformadas para generar beneficios a una línea específica de profesionales.

Juveniles: creadas para desarrollar actividades con la juventud y que promuevan su desenvolvimiento en la sociedad. Sociales: creadas para la diversión y el esparcimiento de la sociedad o un sector de ésta. Actúan muchas veces bajo la figura de clubes sociales.

De bienestar social: creadas para promover una mejor manera de vivir en comunidad.

Democráticas y participativas: creadas para promover mecanismos de democracia y participación en los diferentes escenarios de la gestión pública.

Cívicas y comunitarias: creadas para promover el desarrollo armónico del individuo en la sociedad.

De egresados: creadas por egresados de un establecimiento educativo, para generar bienestar y solidaridad entre ellos.

De ayuda a indigentes, drogadictos e incapacitados: creadas para ayudar a la rehabilitación social de personas que por sus condiciones son rechazadas en la sociedad.

Agropecuarias y de campesinos: constituidas por quienes adelantan actividades agrícolas, pecuarias, forestales, piscícolas, avícolas, con el objetivo de satisfacer los intereses de sus asociados y contribuir al desarrollo del sector rural.

Estas ESAL obtienen sus recursos principalmente de cuotas de afiliación y membresía, publicaciones y eventos especiales.

#### **5.4.5. Asociaciones, corporaciones.**

Son los entes jurídicos que surgen del acuerdo de una pluralidad de voluntades vinculadas mediante aportes en dinero, especie o actividad, en orden a la realización de un fin de beneficio social extraeconómico, que pueda contraerse a los asociados, a un gremio o a un grupo social en particular.

#### **5.4.6. Fundaciones.**

Entes jurídicos surgidos a partir de la voluntad de una o varias personas, en la cual existe una afectación de bienes o dineros preexistentes, destinados a realización efectiva de un fin de interés social, de utilidad común o de beneficencia pública.

Pueden tener fines educativos, científicos, tecnológicos, culturales, deportivos o recreativos.

#### **5.4.7. Veedurías ciudadanas.**

Son el mecanismo democrático de representación que le permite a los ciudadanos o a las diferentes organizaciones comunitarias, ejercer vigilancia sobre la gestión pública respecto a las autoridades, administrativas, políticas, judiciales, electorales, legislativas y órganos de control, así como de las entidades públicas o privadas, organizaciones no gubernamentales de carácter nacional o internacional que operen en el país, encargadas de la ejecución de un programa, proyecto, contrato o de la prestación de un servicio público.

#### **5.4.8. Entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro con domicilio en el exterior (ONG).**

La organización no gubernamental, conocida como ONG, es una entidad creada por los particulares para el desarrollo de actividades altruistas y de beneficio común, que, en Colombia, como en otros países del mundo, adopta la naturaleza jurídica de entidad sin ánimo de lucro.

Estas organizaciones, que pueden constituirse según cualquiera de las diferentes entidades sin ánimo de lucro reguladas en la legislación colombiana, normalmente en la medida en que buscan ayudar a las comunidades y a la población en general se constituyen como fundaciones, asociaciones, corporaciones y<sup>6</sup> reciben su nombre de no gubernamentales, precisamente, porque no forman parte de la estructura político – administrativa del Estado, sino que surgen de la iniciativa de los particulares, para la realización de actividades de beneficio común.

### **5.5. Distribución de excedentes**

Dada la esencia de las entidades sin ánimo de lucro, no buscan utilidades para distribuir en los clientes, por lo tanto, se deberán reinvertir las utilidades obtenidas o en su defecto, basados en la modificación incorporada por la reforma tributaria, en el artículo 147 de la presente reforma, por medio del cual se modifica al artículo 356 del estatuto tributario, planteando las bases sobre la distribución indirecta de excedentes y la remuneración de cargos directivos, de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial.

Para tal efecto, es necesario que se cumplan los requerimientos de la reforma para mantenerse bajo el régimen tributario especial, uno de ello supone que los pagos reportados en la entidad hacia los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores o familiares hasta cuarto grado de consanguinidad o en su defecto entidades jurídicas donde estas posean más de un 30% de participación en la entidad sin ánimo de lucro, deberá corresponder este tipo de transacciones entre la entidad y los entes mencionados, por un precio comercial promedio, de acuerdo a la naturaleza del bien o servicio transferido.

Sin embargo, la norma hace una aclaración mayor en la distribución de excedentes de las cooperativas, para tal efecto las utilidades se podrían para compensar pérdidas en periodos anteriores, reestablecer el valor de la reserva de protección de aportes sociales, en caso necesario de que se haya usado. De igual manera, estos excedentes se pueden transferir a cumplir con las reservas mínimas legales de este tipo de entidades. Por ejemplo, un 20% para la reserva de protección de aportes sociales, un 20% para el fondo de educación (recaudado por la DIAN) y un 10% para el fondo de solidaridad (fondo pasivo agotable).

## **6. ANÁLISIS DEL IMPUESTO DE RENTA EN LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO**

### **6.1. Situación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro antes de la Ley 1819 de 2016**

En esta sección nos dirigiremos a comunicar como se encontraba la tributación para las Entidades Sin Ánimo de Lucro antes de ser impuesta la Ley 1819 de 2016 o Reforma Tributaria del año mencionado. De este modo, se llevará a cabo la agrupación, de este tipo de entidades, la forma en la que contribuían y declaraban el impuesto de renta.

#### **6.1.1. Agrupación de las entidades sin ánimo de lucro.**

Las agrupaciones de entidades sin ánimo de lucro que antes de la Reforma tributaria de 2016, teniendo en cuenta que estas se encuentran entre las no contribuyentes y declarantes, no contribuyentes declarantes, contribuyentes del régimen tributario especial y, por último, aquellas que pertenecen al régimen tributario ordinario. Los cuales van a ser tratados a continuación por a través del uso de artículos como el 22, 23 y 19 del Estatuto tributario de 2016.

##### ***6.1.1.1. No contribuyentes y no declarantes.***

Por medio del Artículo 22 del Estatuto Tributario, se dice que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios son la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los Distritos, los Territorios Indígenas, los Municipios y las demás entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las Áreas Metropolitanas, las Asociaciones de Municipios, los Resguardos y Cabildos Indígenas, los establecimientos públicos

y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando no sean señalados en la ley como contribuyentes.

Tampoco será contribuyente la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

El fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero, Forec, no es contribuyente del impuesto de renta y complementarios, y no está obligado a presentar declaración de ingresos y patrimonio.

#### ***6.1.1.2. No contribuyentes declarantes.***

En el Artículo 23 del Estatuto Tributario se establece que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta son los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, las organizaciones del alcoholicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.

Entidades como Fogafín y Fogacoop, cuando no realizan actividades industriales o de mercadeo.

Tampoco son contribuyentes, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los

beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.

No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizado por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

En el numeral 1 del artículo 23, se establece que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, los fondos de inversión, los fondos de valores y los fondos comunes que administren las entidades fiduciarias.

La remuneración que reciba por su labor la entidad que administre el fondo, constituye un ingreso gravable para la misma sobre la cual se aplicará retención en la fuente.

Además, para efectos de determinar el componente inflacionario no constitutivo de renta ni de ganancia ocasional, percibido por personas naturales, se aplicará lo dispuesto en el artículo 39, el cual indica que las utilidades que los fondos mutuos de inversión, los fondos de inversión y los fondos de valores distribuyan o abonen en cuenta a sus afiliados, no constituyen renta ni ganancia ocasional en la parte que corresponda al componente inflacionario de los rendimientos financieros recibidos por el fondo cuando éstos provengan de:

Entidades que, estando sometidas a la inspección y vigilancia de la Superintendencia Bancaria, tengan por objeto propio intermediar en el mercado de recursos financieros.

Títulos de deuda pública.

Valores emitidos por sociedades anónimas cuya oferta pública haya sido autorizada por la Comisión Nacional de Valores.

En cuanto a las personas jurídicas, se determina conforme al artículo 40 del Estatuto Tributario que no constituye renta ni ganancia ocasional, el componente inflacionario de los rendimientos financieros percibidos por los contribuyentes distintos de las personas naturales.

Tampoco se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros y el Fondo de Promoción Turística.

De acuerdo al numeral 2 del artículo 23, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías no son contribuyentes del impuesto sobre renta y complementarios.

#### ***6.1.1.3. Contribuyentes del régimen tributario especial.***

Por medio del artículo 19 del Estatuto Tributario, se establecen los contribuyentes del régimen tributario especial los cuales se someten al impuesto de renta y complementarios, como sigue:

Corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23, tales como los sindicatos, asociaciones de padre de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de Educación Superior aprobadas por el ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como personas jurídicas sin ánimo de lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, los movimientos, asociaciones y

congregaciones religiosas que sean entidades sin ánimo de lucro. Además, entidades como Fogafín y Foogan. Las cuales deben de cumplir las siguientes condiciones:

Su objeto social principal y recursos deben estar destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social.

Actividades de interés general.

Los excedentes deben de ser reinvertidos en la actividad de su objeto social.

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.

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

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 el artículo 19 del Estatuto Tributario y en la legislación cooperativa vigente.

Teniendo en cuenta, que todo pago o abono por cualquier concepto a las personas vinculadas con la entidad, constituyen renta gravable para las respectivas personas naturales vinculadas con la administración o dirección de la entidad y están sujetos a retención en la fuente a la misma tarifa vigente para los honorarios. Pero esta medida no es aplicable a los pagos originados en la relación laboral, sometidos a retención en la fuente de acuerdo con las disposiciones vigentes al respecto.

Las cooperativas, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno Nacional así lo disponga.

También, para gozar de la exención del impuesto sobre la renta, los contribuyentes contemplados en el primer numeral además de cumplir con las condiciones antes mencionadas, deben de ejecutar las previstas en el artículo 358 y 359 del Estatuto Tributario, las cuales siguen a continuación.

En el artículo 358, establece que el beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357, tendrán carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social.

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

Pues la parte del beneficio neto o excedente que se invierta en los programas que desarrolla su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

En cambio, en el artículo 359 del Estatuto, se establece que el objeto social que hace procedente la deducción y exención de que tratan los artículos anteriores, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.

De acuerdo con el numeral 2 del artículo 19, son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, las cajas de compensación familiar, los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Igualmente, las entidades antes mencionadas, no están sometidas a renta presuntiva.

Otras de las entidades sin ánimo de lucro que deben ser contribuyente del impuesto de renta y complementarios establecidas en el numeral 3 del artículo 19 son Fogafín y Fogacoop.

Dado que los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran estas entidades en las cuentas fiduciarias, no serán considerados para la determinación de su renta. El mismo tratamiento tendrá los recursos transferidos por la Nación a Fogafín provenientes del Presupuesto General de la Nación destinados al saneamiento de la banca pública, los gastos que se causen con cargo a estos recursos y las transferencias que realice la Nación a estos entes con destino al fortalecimiento de que trata la Ley 510 de 1988 y el Decreto 2206 de 1998.

El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias administradas por Fogafín y Fogacoop, como de las transferencias antes mencionadas señaladas no será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes.

El aumento de la reserva técnica que se constituya conforme a la dinámica contable establecida por la Superintendencia Bancaria será deducible en la determinación de la renta gravable.

## **6.2. Período de transición**

En este punto hablaremos de cómo ha cambiado la tributación al haber sido impuesta la Ley 1819 de 2016 para las Entidades Sin Ánimo de Lucro. Se partirá del documento de la Revista Legis titulado “Régimen Tributario Especial para las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como Entidades Sin Ánimo de Lucro”. Además, se seguirá realizando este análisis del antes y el después de la reforma tributaria correspondiente a las ESAL por medio del documento que a continuación se transcribe y que corresponde a la Carta de Confederación Colombiana de ONG’S que le enviaron a la comisión de expertos definida por el gobierno. En este documento se define un punto de partida para dichas empresas, pues este tipo de entidades eran utilizadas como mecanismos para la evasión de impuestos. También, quedan cinco ideas fundamentales que a nuestro criterio deben servir e inspirar cualquier modelo de reglamentación ante la comisión.

### ***CARTA DE CONFEDERACION COLOMBIANA DE ONG’S***

*“Como punto de partida para determinar un antes y un después para las entidades sin ánimo de lucro, tomamos un extracto de documento realizado por la Confederación colombiana de*

*ONG- CCONG, con el fin de tomar cada una de las políticas fiscales que hasta antes de la aplicación de la reforma presentaban las ESAL.*

*La importancia de este documento recae en las ESAL como mecanismos de evasión de impuestos, esencia que ha sido tergiversada a lo largo del tiempo, por lo que la CCONG reconoce esta situación y presenta la razón de ser de una ESAL, el tratamiento tributario especial del que correspondía, por el solo hecho de estar registrada en la Cámara de Comercio, como ESAL y una legislación comparada con América Latina, sobre la manera en que estos países brindan beneficios tributarios hacia estas entidades, por ultimo las conclusiones mediante las cuales le presentan su opinión a la comisión de expertos encargada de estudiar y presentar en su momento la reforma tributaria, del año 2016.*

#### *EXTENSIÓN DEL DOCUMENTO ((Pág. 27 - 51))*

##### *“1. Razón de ser. - (Carencia de Lucro. - Terminología y Dimensiones).*

*Si bien existe una multiplicidad de entidades que conforman el sector no lucrativo, con orígenes e historias diferentes, con legislaciones independientes y con niveles de intervención heterogéneos, finalidades disímiles y diversos tipos de población atendidas, hay un elemento en común a todas ellas sobre el cual debe reposar cualquier estructura normativa tributaria. Se trata del concepto “sin ánimo de lucro”. Nos valemos para su entendimiento de los antecedentes de la jurisprudencia colombiana donde el criterio de lucro o las finalidades de lucro no se relacionan con las utilidades obtenidas, sino con la destinación que se les dé; razón por la que la estipulación o norma que elimina los fines de lucro es la que tiene como consecuencia que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre quienes conformaron la organización.*

*Significa entonces que los excedentes generados no son objeto de repartición, sino que por el contrario la esencia que caracteriza a estas organizaciones es la reinversión del excedente en el objeto; sin que ello implique la carencia de excedentes en sus operaciones, puesto que lo específico y trascendente en este tipo de entidades es la forma como finalmente se van a distribuir los excedentes y no la existencia de los mismos.*

*Existe el interés en reafirmar que alrededor de estas organizaciones que en la terminología legal tienen su asiento en el código civil (artículos 633 y siguientes) y que carecen de ánimo de lucro, se han tejido toda suerte de denominaciones, por ejemplo, organizaciones de la sociedad civil, entidades de economía solidaria y en buena medida un concepto que se ha venido acuñando que es el de Organizaciones No Gubernamentales (ONG). A propósito de este término, tratadistas extranjeros han coincidido en que en la actualidad se constata un crecimiento exponencial de la sociedad civil internacional, liderado por las ONG, englobadas en el denominado tercer sector (Delgado García- Oliver Cuello- Fiscalidad de las ONG).*

*En Colombia la expresión del tercer sector no es ajena. De hecho se dice que las organizaciones buscan asumir un rol significativo para la sociedad, por tanto toman distintas y complementarias representaciones y es así como se clasifican los tres sectores o pilares de la economía: El Estado, la empresa y el denominado tercer sector, donde las organizaciones que lo conforman desempeñan un rol relacional y de bienestar para la sociedad como respuesta a un mundo globalizado en el cual los problemas sociales requieren de esfuerzos colectivos en busca de mejorar las condiciones de vida del hombre en sociedad, generando así capacidad para captar y canalizar recursos convirtiéndose en un motor de desarrollo social y económico.*

*Así pues, se considera pertinente advertir que, en el plano legal, el reconocimiento de esta terminología a la que se ha hecho referencia y concretamente la expresión de ONG, tiene su fundamento en el concepto de entidades sin ánimo de lucro - ESAL, con un absoluto aval constitucional, puesto que la Constitución Política del año 1991, creó condiciones institucionales y jurídicas que garantizan los derechos de la sociedad civil como se muestra en el siguiente cuadro:*

Derechos	Legislación que los ampara
<b>Derecho a la libre asociación</b>	<p><b>Artículo 38 CPN:</b> Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad.</p> <p><b>Ley 743 de 2002:</b> se garantiza el derecho a la asociación para crear organizaciones comunitarias, la asociación política de cualquier tipo y bajo cualquier ideología; asociación con la cual cualquier organización puede presentarse a elecciones de tipo municipales, departamentales o nacionales y el derecho a fomentar o hacer parte de movimientos sindicales en pro de mejorar las condiciones laborales, de una empresa privada o una entidad pública.</p>
<b>Derecho a la libre expresión</b>	<p><b>Artículo 20 CPN:</b> Se garantiza a las organizaciones sociales expresar y difundir su pensamiento y opiniones, y fundar medios masivos de comunitarios que garanticen la difusión de información. Bajo este derecho no habrá censura de opinión por ideología política.</p>
<b>Derecho al acceso a la información</b>	<p>El <b>Artículo 74 CPN:</b> Todas las personas tienen acceso por derecho a los documentos públicos</p> <p><b>Ley 1712 de 2014,</b> por medio de la cual se establecen los parámetros de Transparencia y Acceso a la Información Pública.</p>
<b>Derecho a la participación y el control social</b>	<p>El <b>Artículo 270 y 369 CPN:</b> Debe existir en el ordenamiento jurídico colombiano unos sistemas de participación ciudadana que permitan hacer control social para todos los niveles territoriales.</p> <p><b>Art 103 CPN</b> en la cual se establece el Voto como un Derecho Político.</p> <p>La <b>ley 134 de 1994</b> ordena el sistema de participación ciudadana, estableciendo los mecanismos de participación.</p> <p><b>Ley 850 de 2003</b> por medio de la cual se reglamentan las Veedurías Ciudadanas.</p>
<b>Derecho a participar en el ciclo de las políticas públicas</b>	<p><b>Ley 152 de 1994,</b> por medio del cual se reglamente el Sistema Nacional de Planeación y se crean los Consejos de Planeación a nivel Nacional y territorial.</p> <p><b>Consejos de Política Social:</b> reglamentados por los entes territoriales.</p>
<b>Derecho a reunirse y manifestarse en la plaza pública</b>	<p>El <b>Artículo 37 CPN,</b> permite a cualquier ciudadano o grupo de ciudadanos manifestarse en plaza pública de manera pacífica. Existen casos para la limitación del ejercicio de este derecho, señalados en el <b>artículo 44 de la Ley 1453 de 2011,</b> como la obstaculización temporal o permanente de las vías o la infraestructura y que esto resulte en una vulneración de la vida humana, la salud pública, la seguridad alimentaria, el medio ambiente o el derecho al trabajo.</p>
<b>Derecho a acceder a recursos públicos, privados y de la cooperación internacional</b>	<p>El <b>artículo 333 de la Constitución Política de Colombia,</b> da libertad a la actividad económica de iniciativa privada, dándole prelación en el fortalecimiento y acceso a los recursos públicos y privados a las organizaciones de carácter solidarios. Adicionalmente, el <b>CONPES 2968 de 1997</b> establece que las ayudas y donaciones provenientes de la cooperación internacional pueden ser recibidos por grupos comunitarios tanto como por Entidades Públicas.</p>
<b>Derecho a que el estado brinde protección</b>	<p>El <b>artículo 200 del Código Penal Colombiano,</b> establece que la violación del libre derecho a la asociación, de cualquier tipo, es un hecho punible que deberá ser castigado por las autoridades, bajo los parámetros del <b>artículo 26 de la ley 1453 de 2011.</b> De esta manera, la protección que es Estado brinda a las organizaciones sociales civiles no es de carácter preventivo sino sancionatorio a los hechos ocurridos.</p>

*Este marco normativo da mayor visibilidad e independencia a las entidades sin ánimo de lucro, facilitando con ello la autonomía, la participación institucional y la presencia activa de las organizaciones en la deliberación pública de las políticas, en la prestación de servicios sociales y en el control de los programas gubernamentales, aspectos cruciales para su actuar y en especial para que puedan ejercer su rol político y social como actores por derecho propio del desarrollo.*

*De otra parte, se reconoce como un imperativo ético de las ESAL, el construir e implementar **prácticas de transparencia y rendición de cuentas**, toda vez que trabajan con y para la producción de bienes públicos. En el contexto actual estas prácticas no sólo constituyen un deber, sino un buen ejemplo para otros sectores de la sociedad y son fuente de legitimidad e instrumentos para generar confianzas.*

*Desde el 2009, la Confederación Colombiana de ONG junto con otras redes e iniciativas del orden nacional e internacional vienen trabajando en iniciativas de auto-regulación en razón a:*

- 1. Críticas y señalamientos de autoridades públicas hacia las entidades sin ánimo de lucro.*
- 2. Uso indebido de la figura legal “entidad sin fines de lucro”.*
- 3. Riesgos evidentes para la buena reputación de cada organización derivados del comportamiento del conjunto del sector.*

*En la actualidad, organizaciones confederadas en Antioquia, Caldas, Atlántico, Quindío y Bogotá participan en la iniciativa de transparencia y rendición de cuentas de ONG, la cual tiene como propósitos visibilizar su quehacer e incrementar su credibilidad ante distintos actores públicos, privados y de la comunidad internacional.*

*Una consideración para el desarrollo de esta práctica de autorregulación es que el control desde fuera, especialmente desde las instituciones del Estado, es necesario, pero es limitado en su alcance. El Estado controla de distintas maneras a las ESAL. No es cierto que este sector sea una especie de rueda suelta ajena al control. De hecho, las ESAL rinden cuentas de sus finanzas a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN; quienes reciben cooperación rinden exigentes cuentas a sus donantes; en algunos casos se presentan informes detallados a entidades territoriales –como en el caso del Distrito Capital—; algunas*

*organizaciones según los servicios que prestan, están reguladas por distintas entidades del nivel nacional (Educación, Salud, Bienestar Familiar, etc.); y todas tienen la obligación legal de rendir cuentas a sus asociados. Pero el control del Estado es y debe ser un control ajustado a normas y leyes pre-establecidas, sin interferir en la autonomía y violar los derechos fundamentales de quienes conforman las organizaciones y no puede salirse de allí so pena de ir en contra de la Ley o incurrir en extralimitación de poder y/o funciones.*

*Sin embargo, este control externo es principalmente un control formal, por tanto, el propósito de estas prácticas de transparencia y rendición de cuentas es ir mucho más allá. Una buena interrelación de control legítimo por parte del Estado, con un adecuado auto-control nacido de la entraña misma del sector, parece ser la combinación deseada.*

*En el sector no lucrativo en general, conformado por multiplicidad de asociaciones, corporaciones y fundaciones, es importante tener en cuenta las variadas dimensiones por las cuales pueden ser vistas (Jaramillo Díaz 2006- Entidades Sin Ánimo de Lucro- Características del régimen legal y tributario). En efecto, (i) Una dimensión social en tanto que reflejan un impulso de sociabilidad que adquiere mayor conciencia a medida que mueven a colectivos humanos a generar capacidades propias a través de programas de emprendimiento productivo y reinserción social e interactuar colectivamente en torno a esos programas y proyectos de beneficio social que buscan la defensa de los derechos y garantías mínimas de los individuos, la satisfacción de sus necesidades sociales en distintos campos y asumiendo diferente roles. (ii) Una dimensión económica en tanto que las entidades constituyen expresión de emprendimientos económicos y movilización de recursos hacia el auto sostenimiento en el corto, mediano y largo plazo. (iii) Una dimensión política en tanto que igual pueden reflejar expresiones y demandas de movimientos sociales o de ciudadanos organizados en relación con problemáticas de interés general y de afectación a la comunidad. (iv) Una dimensión histórica en tanto son percibidas como expresión actual de la persistente tendencia e iniciativa que puede reconocerse en las distintas sociedades en diversas épocas a asociarse para la consecución de los más diversos fines e intereses colectivos. En los diversos contextos históricos esa tendencia se relaciona con un estrecho vínculo Estado-Sociedad Civil.*

*A la consolidación y mejora de estas dimensiones deben apuntar el sistema tributario del sector no lucrativo, reconociendo de paso la heterogeneidad de las organizaciones y lo*

*disperso en su actuar. Como lo anota la doctrina especializada (Salas Rodas- El Mundo de las ONG, vivencias, reflexiones y aprendizajes) hay un polimorfismo organizacional de modelos, tendencias y propósitos: ONG de asistencia y beneficencia coexisten con ONG de desarrollo social y empresarial. Este polimorfismo es a la vez una debilidad y una fortaleza; debilidad en cuanto dificulta coordinación y concertación, y fortaleza pues manifiesta vitalidad y dinamismo. Independiente de su origen y forma organizacional las ONG fundamentan su acción en el aporte al capital social e institucional de la sociedad.*

## *2. Diversidad de tratamiento tributario para un solo sector.*

*De acuerdo al International Center for Non-Profit Law –ICNL-, “las leyes que rigen las organizaciones de la sociedad civil son fundamentales para la protección de la libertad de asociación, de expresión y de reunión, y necesario para el desarrollo de la sociedad civil”.*

*A partir de esta comprensión de las bondades de la existencia de organizaciones sociales, las diversas legislaciones del mundo otorgan a las ESAL un tratamiento especial desde el punto de vista tributario, en señal de reconocimiento a su gestión social y por estar al servicio del interés general y el beneficio público.*

*En Colombia, las ESAL gozan de beneficios en lo que se refiere al impuesto de la renta y complementarios, lo cual no las excluye de, al igual que las demás entidades del régimen privado, a cumplir con los impuestos como IVA, retención en la fuente de IVA, retención en la fuente de renta y de ICA (impuesto de industria y comercio), el impuesto de industria y comercio ICA, y del pago de aportes parafiscales, así como a presentar medios magnéticos nacionales y distritales. De igual forma, están obligadas a presentar informes técnicos y financieros a la entidad que ejerce la inspección, vigilancia y control. A lo anterior, se suma el entorno actual de la regulación sobre las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF.*

*Nuestra legislación contempla dos regímenes para las entidades sin ánimo de lucro. Un primer grupo está catalogado como no contribuyentes y otro grupo como entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial. Las principales diferencias que contempla el Estatuto Tributario para cada uno de los dos regímenes, son:*

<b>Contribuyentes del Régimen Tributario Especial.- Artículo 19 del Estatuto Tributario.</b>	<b>No Contribuyentes.- Artículo 23 del Estatuto Tributario.</b>
Deben presentar declaración de renta.	Deben presentar declaración de ingresos y patrimonio.
Están sujetas a demostrar ejecución de excedentes ante autoridad tributaria	No están sujetas a demostrar ejecución de excedentes ante autoridad tributaria.
Las decisiones sobre ejecución de excedentes deben quedar consignadas en acta por obligación legal.	No hay obligación legal de consignar decisiones de acta. Es optativo.
Pagan impuesto de renta al 20% sobre egresos no procedentes	No pagan impuesto de renta al 20% sobre egresos no procedentes.
Debe informar en medios magnéticos las retenciones	Deben informar en medio magnéticos las retenciones.
Son agentes de retención de renta.	Son agentes de retención de renta.
No están sometidas a retención por ningún concepto salvo por rendimientos financieros, e ingresos por actividades industriales y de mercadeo (compra y venta de bienes).	En ningún caso están sometidos a retención

*Y unido a estos dos grandes grupos se suman dos más:*

- *En primer lugar, el de las cajas de compensación familiar que gozan de un régimen de tributación mixta en tanto que para cierto tipo de ingresos se someten a un régimen ordinario; mientras que para otros la ley les reconoce estímulos tributarios (artículo 19-2 del Estatuto Tributario Colombiano).*
- *En segundo lugar el de las entidades sin ánimo de lucro que el Estado las reconoce como personas jurídicas extranjeras (ONG extranjeras) con domicilio secundario en Colombia que operan en muy buena parte bajo un sistema de transferencias de recursos privados provenientes, en la mayoría de los casos, de sus “casas matrices”, en favor de distintas ESAL constituidas bajo la ley colombiana para el desarrollo de programas sociales en*

*diferentes campos donde las comunidades resultan ser atendidas por distintas razones de índole social. En principio le correspondía su registro al Ministerio del Interior y de Justicia, a través de la llamada oficina de registro de ONG extranjeras. Con ocasión de la expedición del Decreto 19 del 10 de enero del 2012, dicho registro pasó a ser competencia de las Cámaras de Comercio con un agravante y es que estas organizaciones extranjeras renuevan anualmente su registro sin costo alguno, contrario a lo que sucede con las organizaciones colombianas registradas en las Cámaras de Comercio, con lo cual se vulnera el derecho fundamental a la igualdad.*

*Lo anterior muestra la diversidad de regímenes tributarios que en la actualidad tiene el sector no lucrativo, conformado por ONG y en general entidades sin ánimo de lucro, lo que permite concluir que no todo el sector está sometido a un régimen similar y esta es una realidad que amerita ser revisada a fin de lograr el criterio claro de la distinción en el trato tributario.*

*A continuación, presentamos unos comentarios que permiten ahondar en la afirmación precedente:*

- a. Las cooperativas tienen un marco legal en Colombia amparado en dos leyes muy importantes: (i) La ley 79 de 1988 y (ii) La Ley 454 de 1998. Ambas disposiciones legales no se contraponen, se complementan; de hecho, así lo establece el artículo 67 de la Ley 454, cuando aclara el alcance de la vigencia de la ley, en el sentido que lo no regulado por la ley 454 de 1998, se regirá por lo dispuesto en la Ley 79 de 1988. En la actualidad, las cooperativas a las que se refiere el numeral 4 del artículo 19 del Estatuto Tributario, deben considerar su efecto tributario en materia del impuesto de renta conforme a lo que establece la ley cooperativa vigente, aspecto reiterado por la DIAN en oficio 660 del 4 de enero del 2008, lo cual favorece, para ese sector en concreto, el tema de los ingresos y egresos, como por ejemplo el gravamen de movimientos financieros y el manejo de provisiones y reservas y el uso de excedentes, los que se deben tratar tanto contable como tributariamente conforme a lo que determine la ley cooperativa. En esta línea de interpretación se llama la atención sobre la dualidad de tratamientos frente a entidades que están en un mismo régimen especial de tributación.*

- b. Las Cajas de Compensación Familiar y los Fondos de Empleados son entidades con régimen de tributación mixta, basado en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario, cuyo texto se explica e ilustra por sí solo. De acuerdo a la norma, serán consideradas entidades contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con respecto a los ingresos generados en actividades industriales, de mercadeo y en actividades financieras distintas de la inversión de su propio patrimonio, diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social. Así se visualiza un régimen de tributación ordinaria respecto de cierto tipo de ingresos y un régimen de exención frente a otro tipo de ingresos de impacto social.*
- c. Frente a esta diversidad en la aplicación de las normas tributarias, consideramos necesario una simplificación del sector social en términos de su regulación, partiendo de la naturaleza de las entidades. Esta simplificación debe tener presente que, si bien puede haber normas similares, en otros casos debe existir una diferenciación en su estudio y regulación.*
- d. Es evidente que existen particularidades propias de las asociaciones, corporaciones y fundaciones que deben tener un tratamiento diferencial al de otro grupo de entidades sin ánimo de lucro, como ocurre con las cooperativas y otras entidades del sector solidario; sin embargo, existen casos puntuales de tratamientos diferenciales que se producen dentro del mismo sector, lo cual amerita una reflexión en tal sentido.*
- e. Adicionalmente, es fundamental diseñar mecanismos para evitar que las entidades que cumplen con sus respectivos objetos estatutarios permitidos por la ley no se vean afectadas en su actividad legítima por las medidas que se puedan adoptar en esta materia.*
- f. Tampoco debe perderse de vista, dentro de la complejidad del universo de las entidades, que, dependiendo de la forma de intervención social, actuación, enfoque o instrumentos que utilicen, pueden tener diversa naturaleza, como lo es, por ejemplo, el carácter asistencialista o el carácter promocional que puede regir el desarrollo de su objeto, o en razón de sus programas, modelos o estrategias de intervención o actuación.*

- g. En todo caso, los beneficios tributarios al cual puedan acceder las entidades deben estar soportados y estas deben comprometerse a cumplir deberes de mayor transparencia y rendición de cuentas.*

### 3. Panorama de legislación comparada.

*Ante la diversidad de trato tributario conviene ilustrar sobre el régimen fiscal en algunos países de Europa. Para tal efecto se ha identificado algunos ítems o criterios de análisis en forma de interrogantes y sobre cada uno de ellos deja en evidencia los comentarios respectivos, en algunos casos haciendo referencia a situaciones normativas de países de América Latina.*

- a. **¿Cuál es el propósito o el objetivo que legalmente se les permite desarrollar?***

*Comentario: Existe un criterio uniforme basado en el beneficio público respecto del fin principal o razón de ser de las entidades sin ánimo de lucro. Importante recordar que a diferencia de lo que sucede en Brasil y recientemente en Argentina, donde existe una normatividad para las entidades sin ánimo de lucro, en Colombia las normas legales devienen del Código Civil en sus artículos 633 y siguientes sin que exista un marco regulatorio específico. En Colombia se han acuñado las expresiones de “Interés General” y “Acceso a la Comunidad” por la vía del reglamento actual (Decreto 4400 del 2004). Si bien es cierto la segunda de las expresiones nombradas tuvo un cambio respecto de la normativa anterior (Decreto 124 de 1997), el concepto actual debe reconocer la capacidad instalada (disponibilidad de infraestructura necesaria para la prestación de sus servicios o el desarrollo de su objeto social) y también la financiera para atender en condiciones de calidad y eficiencia el objeto misional.*

- b. **¿Se grava con impuesto de renta el ejercicio de actividades económicas?***

*Comentario: En la actualidad la propia DIAN mediante concepto 020160 de abril del 2005 reconoce el ejercicio de actividades comerciales causales, proporcionales, razonables y normales en estas entidades siempre que se realicen para cumplir con el objeto, aspecto que debe mantenerse en razón al reconocimiento del principio constitucional de la libertad de empresa y a la posibilidad misma de que su desarrollo sirvan de sustento y músculo*

*financiero para el cumplimiento del fin social por el cual se constituyen. Lo anterior también ha sido reconocido reiteradamente por la jurisprudencia administrativa.*

*Una problemática muy compleja puede presentarse frente al alcance del ejercicio de las actividades económicas y/o comerciales en estas entidades. Desde nuestra perspectiva el problema suele identificarse en si debe estar o no vedado o incluso limitado el desarrollo de este tipo de actividades dentro del movimiento normal y contable de las operaciones realizadas en un año, de tal suerte que la entidad al finalizar el período contable genere un excedente y este se destine al cumplimiento del objeto principal; o si lo que debe estar limitado o vedado es el ejercicio y desarrollo mismo de las actividades.*

*En Paraguay con la expedición de la ley 2421 del 2004 se produjo un cambio trascendental en lo que hace referencia al régimen tributario en el ejercicio de actividades comerciales en cuanto que se establece un nuevo sistema de exoneraciones, en las cuales no solamente se tiene en cuenta el carácter subjetivo de “entidad sin fines de lucro”, sino además las actividades realizadas por las mismas.*

*Únicamente algunas actividades de las entidades sin fines de lucro cuentan con exoneraciones impositivas, debiendo abonar impuestos por las actividades consideradas como industriales, comerciales o de prestación de servicios y por las cuales otras empresas pagan impuestos. En efecto, a partir del 1 de enero de 2005, no sólo se considerarán instituciones sin fines de lucro a aquellas entidades que sus utilidades y excedentes no se distribuyan a sus asociados (exoneración subjetiva), sino que además se condicionan los beneficios fiscales de acuerdo al tipo de actividad realizada por las mismas.*

*En el caso de la legislación colombiana vemos con buenos ojos que el sistema jurídico y normativo establezca unos criterios básicos y razonables de operación y desarrollo de estas actividades. Aquí la reflexión es ¿podría cuestionar la autoridad tributaria una entidad sin ánimo de lucro que en su operación del año refleje movimientos de ingresos, costos y gastos por operaciones comerciales y al final el excedente que determine lo reinvierta en el desarrollo de su fin principal? ¿O los ingresos, costos y gastos incurridos en el año deberían guardar una proporción mínima? Cómo se indicó, la doctrina de la DIAN y la jurisprudencia administrativa admiten que las ESAL realicen ese tipo de actividades siempre que se reinviertan en el desarrollo de su objeto.*

*En la realidad, se constata de manera más creciente la realización de actividades económicas por parte de estas entidades, sea como un mecanismo de generación de recursos propios o como parte de la realización de sus programas, de manera directa o indirecta. En atención a lo anterior, la legislación pudiera establecer los lineamientos básicos para el desarrollo de tales actividades económicas (con el fin de evitar los cuestionamientos existentes respecto a la realización de este tipo de actividades), permitiendo las mismas como parte de la ejecución de sus programas o proyectos de interés social o como un medio (instrumento) para la generación de recursos, a ser destinados a su objeto social (“reversión legal obligatoria”) y siempre que se mantenga la “misión principal”.*

**c. ¿Existe regulación de remuneración de consejeros?**

*Comentario: Ha habido en el pasado reciente una intención del legislador por establecer ciertos controles a los pagos a personas que participen de la dirección o administración de las entidades o a quienes ocupen cargos directivos y gerenciales, tal y como ocurrió con el artículo 99 de la ley 1607 del 2012 que incorporó el artículo 356-1 del ET. Durante el año 2014 se expidieron algunos conceptos de la DIAN sobre la interpretación de la norma, pero aún sigue habiendo poca claridad en el entendido de los beneficiarios de la norma y del concepto sobre el cual se establece la limitante del 30%.*

*Una realidad que puede presentarse es que los mismos miembros participan en calidad de directivos o jefes de los programas o proyectos que ejecuta la entidad; percibiendo una retribución por la realización de tales servicios. Si bien en nuestra opinión, no contradice el fin no lucrativo de la entidad, que sus miembros perciban remuneración, a fin de evitar cuestionamientos derivados de un eventual reparto indirecto de utilidades, sería saludable que se establecieran lineamientos generales destinados a solucionar eventuales conflictos de intereses por la realización de tales actividades; así, por ejemplo, que la remuneración corresponda a la ejecución de un servicio efectivo, requerido por la organización y retribuido conforme a los estándares de mercado. Esto incluso puede llevar a proponer una aclaración al párrafo 2 actual del artículo 19 del Estatuto Tributario puesto que, si bien la norma habla de que los pagos distintos de los derivados de la relación laboral a personas vinculadas con la administración o dirección de la entidad o sus parientes deben*

*estar gravados a la misma tarifa vigente para los honorarios, si los pagos se realizan por servicios, estos deberían participar de las condiciones anotadas. Esto es que (i) la remuneración corresponda a la ejecución de un servicio efectivo, (ii) requerido por la organización y (iii) retribuido conforme a los estándares de mercado.*

**d. *¿Reportes de información y rendición de cuentas?***

*Comentario: Es bastante amplia la información que deben reportar ante distintas autoridades del Estado y en esa medida no vemos pertinente que se amplíe o recorte. Desde el punto de vista estrictamente tributario las entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial deben conservar en sus archivos los documentos soporte que a bien estimen tener para documentar sus declaraciones tributarias; sin embargo en la práctica existen por distintas razones, incluso muchas de ellas por ignorancia, deficiencias en el contenido de la información, lo que amerita que sea necesario establecer un mínimo de documentación soporte tal y como ocurría en el pasado con la información obligada para efectos de la calificación del Comité de Entidades Sin Ánimo de lucro.*

*Dejamos en claro que no existe la intención con el presente documento de “revivir” el Comité pues conocemos las razones de su eliminación en dicha competencia desde el año 1998; pero sí es pertinente pensar en la exigencia de una documentación comprobatoria, tal y como ocurre por ejemplo con el régimen de precios de transferencia, que permita generar en la administración tributaria la legitimidad y transparencia tantas veces reclamada.*

*Algunos documentos de interés: a) Estatutos vigentes de la entidad; b) Certificado de existencia y representación legal con una antelación no mayor de cuatro (4) meses; c) Balance general y estado de pérdidas y ganancias del respectivo año gravable, debidamente certificados por contador público o revisor fiscal, según el caso; d) Certificado del Revisor fiscal de la entidad beneficiaria de las donaciones en donde conste la realización de las actividades o programas establecidos por la entidad donante; e) Descripción y discriminación detallada indicando naturaleza y cuantía, de los egresos, inversiones y programas desarrollados, cuya procedencia se solicita, debidamente certificada por contador público o revisor fiscal según el caso; f) Copia autenticada o autorizada del acta de la Asamblea General u Órgano Directivo que haga sus veces, en la*

*que conste la aprobación de la destinación del beneficio neto a las actividades señaladas en los artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario, dentro del año siguiente al de su obtención; o de la aprobación de programas que requieren plazos adicionales a un año, así como la constitución de asignaciones permanentes, según el caso; g) Relación de las actividades ejecutadas con los excedentes calificados como exentos en años anteriores, y que debían ejecutarse en dicho año, indicando naturaleza y cuantía de cada una de ellas, debidamente certificada por contador público o revisor fiscal, según el caso.*

**e. Costos de administración. - Máximo de gastos por norma civil o por ley de Impuestos.**

*Comentario: Nos parece que se trata de un panorama regulatorio bastante sensato a nivel del régimen de protección tributaria, pero insistimos que su adopción es viable en la forma como lo ha venido normando la ley colombiana, es decir, en el sentido que las limitaciones se apliquen a ciertos gastos en los cuales la entidad pueda incurrir para el desarrollo de sus operaciones.*

*Como se puede apreciar en el caso de España las limitaciones están dadas por norma privada no tributaria, al igual que sucede por ejemplo en México; no obstante, en ese país tal tratamiento ha generado bastantes inquietudes en la forma como lo sostiene el estudio de Synergos (2007) el cual lo ponemos en contexto a fin justamente de plantear para nuestro entorno normativo un sistema razonable como hasta ahora ha sucedido.*

*“La diversidad de fundaciones y las necesidades del contexto donde realizan sus actividades muchas veces implican mayores gastos. Por ejemplo, en zonas de muy alta marginación y rurales, donde se requiere una mayor presencia de las fundaciones, los gastos para el acompañamiento, monitoreo y evaluación de los distintos proyectos e iniciativas que impulsan requieren de una mayor inversión; entre ellos gastos de viáticos, los cuales muchas veces no cuentan con comprobantes fiscales para legitimar su erogación en virtud de que no existen en dichas comunidades hoteles o restaurantes dados de alta fiscalmente. Estos gastos son muchas veces desechados por los auditores y por el Servicio de Administración Tributaria Mexicana (SAT), sin comprender la realidad social donde estas fundaciones desarrollan sus actividades”*

**f. Destino de los excedentes. Existen límites.**

*Comentario: En los países consultados y en la mayoría de los países de América Latina existe un consenso generalizado en que el sector no lucrativo tiene beneficios tributarios en el impuesto sobre la renta siempre que exista y se demuestre la reinversión de los excedentes en el objeto. Y la reinversión de los excedentes en el objeto tiene que ver justamente con la prohibición de reparto de los mismos a sus miembros o a cualquiera otro que participe de la dirección o administración de la entidad, incluso como ocurre en Colombia aún con ocasión de su disolución o liquidación en cuyo caso debe transferirse el remanente que queda a otra entidad sin ánimo de lucro.*

*En Estados Unidos como lo anota un estudio de Montero Simó (2008/2009), la característica esencial de las Nonprofit Organizations, la constituye la prohibición de distribución del beneficio, formulada por Hansmann mediante la expresión “non distributional constrain”, quien considera que una Nonprofit Organization es en esencia una organización que está constreñida u obligada a no distribuir beneficios a cualquier sujeto que ejerza control sobre ella, incluidos miembros, directores, gerentes o administradores.*

*Hopkins (2003) amplía la definición anterior mediante la doctrina del “private inurement”, desarrollando la prohibición de distribución del beneficio. Esta doctrina la extrae de la regulación federal fiscal y con ella pone el acento en lo que considera el elemento diferencial de las nonprofit organizations (particularmente de las tax exempt organizations, es decir entidades exentas) frente a las entidades mercantiles (forprofit organizations).*

*La palabra inure significa gravitar hacía, fluir o transferir algo. La palabra private se utiliza en el sentido de fines o actividades no públicos o no exentos. De manera que, la doctrina del private inurement prohíbe cualquier vía que permita que ingresos o activos de la entidad exenta fluyan hacia una o más de las personas (insiders) que tengan una relación significativa con la nonprofit, para sus fines privados.*

*En el contexto del private inurement el énfasis se pone en el flujo de ingresos o activos directa o indirectamente, a través de una organización, hacia una persona que no debería estar recibiendo un beneficio económico. El término «privado» (private) se utiliza en el sentido de beneficio personal injustificado y por lo tanto, finalidad no exenta. En*

*consecuencia, la doctrina de la private inurement prohíbe el flujo o transferencia de ingresos o activos de entidades exentas y el uso de dichos ingresos o activos por una o más personas estrechamente vinculadas. También prohíbe el beneficio de una o más personas vinculadas con la entidad (significant relationship) con un fin o propósito inadecuado. El Servicio de Impuestos Internos IRS (Administración tributaria en Estados Unidos) considera que el private inurement se presenta probablemente donde el beneficio financiero representa una transferencia de los beneficios financieros de la organización al individuo en virtud de relaciones o vinculaciones del individuo con la organización y sin relación con los fines exentos perseguidos.*

*En Colombia se permite el destino de los excedentes vía capitalización de los mismos, a través de la figura conocida en el ordenamiento legal como Asignaciones Permanentes, donde el propósito fundamental es que la entidad se fortalezca patrimonialmente, asegure su auto sostenibilidad, y acumule un capital que le genere rendimientos que a su vez le permita en el tiempo desarrollar en mejor medida su objeto estatutario. La realidad muestra que no todas las ESAL generan excedentes o cuando los generan estos se destinan en ocasiones, a cubrir pérdidas de ejercicios anteriores. Sin embargo, se llama la atención para reflexionar sobre el uso de la figura en tanto que cualquier regulación de la misma debe tener en cuenta la diversidad compleja de las ESAL, en su naturaleza; promotores iniciales; tamaños; alcances; roles como el político no partidista, el social de promotor y formador, y como actor del desarrollo; sus diferentes tipos de programas, proyectos y modalidades de actuación.*

*Continuando con la referencia a la legislación extranjera, se menciona el caso de Uruguay donde se consagra la figura de la Acumulación del Capital. Allí se dice: La mayor parte de los recursos anuales de las fundaciones deberá destinarse en el referido ejercicio al cumplimiento de su objeto y solo podrán acumularse fondos cuando se pretenda realizar una obra determinada coincidente con el objeto de la fundación y que deberá llevarse a cabo dentro de los siguientes diez (10) años computados a partir del momento en que se decida al acumulación de capital; de forma tal que cualquier acumulación por período superior deberá ser decidida por el órgano superior de inspección y vigilancia.*

*El documento llama la atención para que tomando como referencia los anteriores precedentes, en la normatividad colombiana exista un riguroso y estricto control al destino*

*de los excedentes; algunos ejemplos que trae la legislación americana podrían resultar de interés para que a través de una ley general modificatoria del estatuto tributario en lo que toca a la reinversión de los excedentes se establezcan algunos criterios de control que luego podrían ser precisados por la vía reglamentaria.*

**g. Requisito de exención tributaria. Se requiere reconocimiento de autoridad fiscal**

*Comentario: En los países referenciados y al caso de América Latina, es casi una regla general el que exista un reconocimiento previo de la autoridad tributaria para el reconocimiento de los beneficios tributarios o de pertenecer a un régimen de incentivos fiscales. La exención del impuesto sobre la renta es quizás el mayor estímulo que en la mayoría de los países se reconoce. Esta exención se aplica, a las instituciones que no persigan fines de lucro y que, por ende, destinen las utilidades obtenidas a los fines para los cuales fueron constituidas y no las distribuyan, directa o indirectamente, entre sus asociados o miembros. En relación con este tipo de incentivos, se destaca como beneficio extremo aplicable a algunas entidades la inmunidad tributaria, entendida como la exención general de todo impuesto pero condicionada al reconocimiento de autoridad competente. Ella existe formalmente en los ordenamientos de Brasil, Ecuador, Paraguay, Perú, Argentina, Chile y Uruguay.*

*El caso de Chile es bien particular porque por ejemplo han notado que el reconocimiento previo se convierte en la mayoría de los casos en un trámite burocrático y sin mayor resultado. En este sentido resulta interesante citar un estudio de Irrarrázaval y Vivero (2007) sobre el sector sin fines de lucro en Chile, donde dejan evidencia lo siguiente:*

*“Buena parte de la fiscalización realizada por el Ministerio de Justicia se cumple mediante la revisión ex ante de los antecedentes de una organización, que comienza a materializarse desde el momento en que se solicita la personalidad jurídica. Inevitablemente, tal revisión se convierte en un asunto eminentemente burocrático, toda vez que atiende a cuestiones que, sin duda, tienen importancia, como la revisión de antecedentes personales de los directivos, la capacidad patrimonial o el examen de legalidad de sus estatutos; pero que en el diseño de su ejercicio presenta un conjunto*

*de disfuncionalidades que desembocan en un formalismo ritual, muchas veces inútil, y en un desmedido tiempo de tramitación para la obtención de la personalidad jurídica”.*

*Cabe subrayar la diferencia entre la exención legal y la simple exoneración administrativa del pago de este impuesto. En este último caso, el beneficio depende de la decisión discrecional de la autoridad fiscal ante cada solicitud que se le presenta, lo cual puede provocar en algunos casos arbitrariedades e incoherencias en las decisiones adoptadas. Sin embargo, tal arbitrariedad o incoherencia se produce cuando justamente la autoridad competente carece de los elementos de juicio para producir un pronunciamiento razonable; carencia que se suple con la competencia y el conocimiento mínimo del régimen por parte de la propia autoridad. En este sentido reclamamos un firme deseo por propiciar en las autoridades tributarias un grupo o equipo conformado por un recurso humano capaz, conocedor e idóneo del sector y de las normas que le aplican, a fin de garantizar equilibrio y razonabilidad en los procesos de investigación y auditoría. Y que a ese mismo grupo se le atribuyan facultades de reconocimiento previo.*

*En el caso de Estados Unidos, por ejemplo, el IRS, después de revisar la solicitud para que la organización cumple los requisitos para ser reconocidos como una organización exenta de impuestos, puede emitir una carta de autorización de la organización no lucrativa otorgándole estatus de exención de impuestos para el pago de impuesto sobre la renta, archivo y fines de deducibilidad. La exención no se aplica a otros impuestos federales, tales como impuestos sobre el empleo. Además, una organización exenta de impuestos debe pagar el impuesto federal sobre la renta que no está relacionada con su propósito exento. El no mantener las operaciones de conformidad con las leyes puede resultar en una organización pierda su estatus de exención de impuestos.*

*En este sentido, nos parece apropiado conservar el régimen actual de exención legal bajo el supuesto del cabal cumplimiento de los requisitos exigidos para el efecto, pero complementado con un fortalecimiento sustancial de las competencias y conocimientos de las autoridades tributarias en términos de la conformación de un equipo humano especializado, capaz, conocedor e idóneo del sector social y de las normas que le aplican, a fin de garantizar equilibrio y razonabilidad en los procesos de investigación y auditoría.*

## **UNAS PROPUESTAS DE TEMAS QUE DEBEN SER OBJETO DE REGLAMENTACIÓN**

*Dejamos a reflexión de la comisión cinco ideas fundamentales que a nuestro criterio deben servir e inspirar cualquier modelo de reglamentación:*

**Primera:** *En Colombia, como en la gran mayoría de países del mundo, las entidades sin ánimo de lucro, nacen para trabajar en pro del desarrollo y la democracia. Estas organizaciones han construido y participado, tanto a nivel nacional, como local, en la formulación de políticas públicas y han aportado su conocimiento, investigación, recursos humanos y tecnológicos al país.*

*Y aunque existe un marco normativo, en el cual las organizaciones sociales en Colombia están protegidas y cobijadas por leyes que pretenden garantizar sus derechos, todos cruciales para su libre desarrollo y en especial para que puedan ser actores sociales que garanticen los procesos democráticos, durante los últimos años, las ESAL han visto cómo estos derechos son limitados y en ocasiones, vulnerados mediante señalamientos y cuestionamientos que se hacen de manera generalizada hacia las entidades sin ánimo de lucro, que acentúan las percepciones e imaginarios negativos sobre del rol que cumplen, y que se ahondan en un país donde el reconocimiento social y la visibilización de sus impactos no son mediáticos y se circunscriben a sus ámbitos más cercanos como los grupos o poblaciones con quienes trabajan.*

*En ese escenario, es preciso adelantar una reflexión y análisis sobre el contexto en el cual las organizaciones ejercen su rol, reconociendo las fortalezas, aportes y potencialidades que tienen, así como los obstáculos que, en materia legal, tributaria, política, institucional, técnica, financiera, de seguridad y de articulación entre ellas y otros actores; enfrentan día a día en las diferentes regiones del país.*

*Para contribuir a ese análisis bien valdría reflexionar acerca del siguiente interrogante: **¿qué pasaría si desaparecieran las entidades sin ánimo de lucro en Colombia y cuál sería el impacto para el país?***

**Segunda:** *La CCONG como sus organizaciones confederadas reconocemos como necesarias las funciones del Estado de promoción de las ESAL, así como la de inspección, vigilancia y*

*control. Somos conscientes que dada la proliferación de ESAL en las últimas décadas se ha producido un mal uso de la figura jurídica, desvirtuando su razón de ser. Por tanto, se hace necesario contar con una institucionalidad pública que comprenda el sector, valore sus contribuciones<sup>7</sup> y le apueste a fomentar, e incluso a reconocer y fortalecer, mecanismos que buscan distinguir las ESAL que tienen procesos, modelos de acción y oferta de valor, de aquellas que actúan bajo esta figura desarrollando acciones que NO contribuyen al interés general ni al bien común. La reflexión, por tanto, debe girar entre otros aspectos, en la legalidad y legitimidad de las ESAL.*

***Tercera:*** *La diversidad de organizaciones que hacen parte del sector debe ser tomada en cuenta a la hora de definir el régimen tributario y dado su aporte al desarrollo deben considerarse mecanismos para potenciar el sector y no llegar a medidas que profundicen la crisis en la que se encuentran sumidas muchas organizaciones sociales.*

***Cuarta:*** *La promoción de un control tributario eficiente y razonable a la naturaleza de la entidad sin ánimo de lucro teniendo en consideración el campo de acción social en el que se desempeña. Unido a ello, la promoción de mecanismos de auto regulación entre las organizaciones que garanticen las dimensiones previamente anotadas en este documento y en general la transparencia y el ejercicio de rendición social pública de cuentas, del cual se produce información sobre el sector. Adicionalmente, nos parece de la mayor importancia que al interior de la DIAN se cuente con mecanismos de fiscalización efectivos como cruces de información con bancos, entidades que otorgan las personerías jurídicas y otros procedimientos de auditoría que le permita detectar a quienes no cumplen con las obligaciones fiscales.*

*La fiscalización de las ESAL al interior de la DIAN debe cubrir a todas las entidades del tercer sector, independiente del monto de los activos, pues en ocasiones, aquellas con activos no tan significativos son las que tal vez tienen más problemas y dejar establecido que cuando no cumplan su objeto o no cumplan determinados requisitos legales para obtener los beneficios del Régimen Especial Tributario o del Régimen no Contributivo, serán sujetas al régimen tributario pleno.*

*Los funcionarios de la DIAN que tengan competencia sobre el control al sector deben tener el conocimiento, las competencias y la adecuada formación para fiscalizar este tipo de entidades, que son en su esencia distintas a las sociedades comerciales.*

**Quinta:** *La transparencia y rendición de cuentas resultan ser elementos preponderantes en el establecimiento de un régimen tributario; por ello la contraprestación a la exención tributaria en el impuesto de renta implica el compromiso ético desde la entidad de ser más transparente y de brindar información precisa, clara, veraz, respecto de su existencia, su quehacer y uso adecuado de sus recursos; solo así se podrá fortalecer su confianza, legitimidad, valor social y mantener los beneficios propios que les corresponden en el marco de un Estado Social de Derecho, consagrado en nuestra Constitución Política.*

*Sobre la base de lo anterior, algunas consideraciones y/o llamados de atención, que compartimos con algunos estudios juiciosos que se han realizado a fin de ilustrar la comisión de la ley 1739 del 2014:*

- *La razón de ser del sector en el desarrollo de su objeto se traduce en que sus actividades y finalidades deben estar orientadas al servicio del interés general, al acceso a la comunidad y al beneficio público. Estos aspectos deben medirse en función de la capacidad financiera e instalada (disponibilidad de infraestructura necesaria para la prestación de sus servicios o para la realización de su objeto atendiendo a su misión). Esta capacidad debe ser acorde a los servicios que las entidades deseen prestar, o a la misión que la institución tenga, pues con ello no se pueden excluir organizaciones sociales de base e imponer mínimos que desconozcan la realidad de las entidades y su importancia en la sociedad.*
- *Es fundamental tener presente el universo complejo de las entidades que conforman el sector no lucrativo, así como sus diferentes formas o modalidades de actuación por razón de sus programas, estrategias o modelos de intervención para el desarrollo de sus respectivos objetos estatutarios. Debe propenderse por una simplificación del sistema tributario aplicable a las entidades que conforman el sector no lucrativo. Dentro del mismo régimen especial tributario hay tratamientos impositivos diferentes: cooperativas*

*vs. fundaciones, asociaciones y corporaciones sin ánimo de lucro. Ej. manejo de provisiones, GMF, destino de excedentes, deducciones.*

- *Deben plantearse criterios que aseguren la razonabilidad de los gastos de nómina, consultorías y gastos de representación en razón al interés general y beneficio público, atendiendo siempre a la estructura y naturaleza. La razonabilidad de estos gastos debe partir de la particularidad de cada entidad, para lo cual debe procurarse un balance entre los ingresos y los gastos de la entidad en atención al objeto estatutario, naturaleza, modalidades de actuación o intervención y actividades.*
- *Los temas relativos a los préstamos y operaciones que se realicen, las inversiones y la compra y venta de activos se deben regular bajo determinados principios esenciales, en condiciones de mercado, en el marco de la exigencia de políticas de buen gobierno, con un claro régimen de inhabilidades, incompatibilidades y manejo de conflictos de interés, teniendo en cuenta, adicionalmente, el enfoque de intervención social, el tamaño, dimensión o proyección estratégica y experiencia.*
- *Es importante que se asegure para las organizaciones de este sector el principio constitucional de la libertad de empresa y en esa medida cualquier regulación sobre el ejercicio de actividades económicas y/o comerciales debe ser normado sobre la base de tres aspectos fundamentales: i) que se reconozca la diversidad del sector y por consiguiente el ejercicio de estas actividades en función del entorno y cobertura de impacto social; ii) que como lo ha reiterado la Dian, el ejercicio de estas actividades económicas se reconoce en la medida que se cumpla el principio de la conexidad o relación de causalidad y iii) que el sector marcado por la naturaleza sin ánimo de lucro no puede ser visto ni percibido como un sector con ánimo de perdida.*
- *Debe haber una rigurosa exigencia en cuanto a que la inversión de los excedentes debe destinarse a aspectos propios del objeto estatutario de la entidad, que debe responder a un interés general, acceso a la comunidad y beneficio público.*

- *Sin desconocer que las asignaciones permanentes permiten fortalecer los patrimonios y garantizar inversiones sociales de gran envergadura, si podría pensarse en una adecuada regulación, con el fin de evitar la “pasividad” en la ejecución de los excedentes en actividades de interés social y de beneficio común, que representa la razón de ser de las entidades. Por tanto, una regulación en este tema debe observar y considerar la diversidad de las ESAL así como las proyecciones, modelos y estrategias de intervención o actuación para no incurrir en arbitrariedades. La ejecución de excedentes puede requerir una mayor o menor permanencia en el tiempo de acuerdo a los programas o planes de cada una.*

## **CONCLUSIONES**

1. *Instamos a la Comisión de Expertos para que, con los elementos proporcionados en este documento, realice un proceso de análisis participativo acerca de los derechos y las realidades legales y tributarias del sector, garantizando así un proyecto de ley que contribuya a su fortalecimiento y no solo con fines tributarios.*
2. *Ante la realidad actual, vemos muy oportuno, como lo hemos resaltado desde el inicio del documento, que se realice un estudio integral y profundo de la regulación de las entidades sin ánimo de lucro, más allá del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta y Complementarios.*
3. *El propósito de la reforma debe apuntar hacia el fortalecimiento del sector, proteger a entidades que efectivamente estén desarrollando su objeto y coadyuvando al interés general y a los fines constitucionales del Estado, con un tratamiento que, por lo expuesto, está plenamente justificado. Con ello, se debe lograr prevenir que el sector no lucrativo sea utilizado como mecanismo de evasión y elusión fiscal.*
4. *Solicitamos se tenga un espacio de diálogo entre organizaciones de la CCONG y miembros de la Comisión para aportar con elementos al análisis que están realizando*

*sobre el régimen tributario especial y poder profundizar sobre los elementos que se exponen en el presente documento.”*

Con el objetivo de mostrar el espíritu de la Ley, es decir, lo que se persiguió con los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016, transcribimos el siguiente texto, el cual es tomado de la exposición de motivos realizada por la comisión de expertos del Honorable Congreso de la República de Colombia, la cual sirvió como base para el desarrollo de la Ley 1819 de 2016. Donde, por medio de esta información, se defiende la importancia de las Entidades Sin Ánimo de Lucro para la comunidad. Además, de demostrar que es necesario tener consideración alguna con las leyes que las amparan. Pues de algún modo, éstas facilitan los cumplimientos tributarios que tienen este tipo de compañías, ejemplo de esto es el impuesto de renta, del cual se trata este documento, entre otros.

***RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL PARA LAS ASOCIACIONES, FUNDACIONES Y CORPORACIONES CONSTITUIDAS COMO ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO (ESAL)***

*“Las Entidades Sin Ánimo de Lucro, en adelante ESAL, son hoy en día uno de los vehículos más idóneos para la consolidación de la justicia, la igualdad y las libertades sociales. Las entidades sociales materializan el interés general y, a través del acceso de la comunidad a las mismas, permiten alcanzar fines no sólo constitucionalmente deseables, sino fundamentalmente protegidos. En este sentido, las ESAL tienen como finalidad complementar las funciones del Estado y ofrecer respuestas innovadoras, capacidades, recursos, conocimientos para la solución de problemas locales y nacionales mediante el suministro de servicios de carácter social con las reglas del derecho privado, con el objeto de prestar un servicio socialmente meritorio, sin fines de lucro.*

*Los gobiernos alrededor del mundo han reconocido la importancia de las ESAL y es por esto que, de diferentes maneras, han logrado y diseñado diferentes políticas para impactar positivamente en su creación y desarrollo.*

*En Colombia, dicha importancia encuentra sustento legal en el artículo 103 de la Constitución Política, el cual establece que el Estado deberá contribuir en la organización, promoción y capacitación de las asociaciones y entidades sociales, con el objetivo de, entre otras cosas, fortalecer y constituir verdaderos mecanismos de consolidación de la democracia.*

*Así pues, el sistema tributario ha sido utilizado comúnmente en varias legislaciones como un instrumento para promocionar e impulsar el sector de las ESAL. En este sentido, se ha entendido que la ley –a través del Gobierno- puede o bien (i) otorgar directamente subsidios o recursos para el fortalecimiento del sector; o bien (ii) establecer beneficios tributarios que garanticen no sólo un trato preferencial, sino además un aliciente económico para la constitución de entidades con fines sociales.*

*De acuerdo con la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), los argumentos que prefieren el primer camino (establecer exenciones o tratamientos tributarios preferenciales) sobre el segundo (el referido a subsidios o auxilios directos) apuntan especialmente a tres ventajas:*

- a. La mayor certeza con relación a las exenciones tributarias, lo cual facilita una mayor estabilidad en el sector.*
- b. La menor carga administrativa y procedimental que supone usar los beneficios tributarios, en oposición a los trámites y procedimientos requeridos para acceder a subsidios o aportes económicos directos.*
- c. El mayor aislamiento de las entidades sociales de los procesos políticos, lo que garantiza el mantenimiento de la independencia del sector de las ESAL.*

*De acuerdo con la Comisión de Expertos, en la historia particular de Colombia, el legislador consagró un Régimen Tributario Especial, más con el fin de controlar a las ESAL que para obtener recursos. En otras palabras, más para asegurar el cumplimiento de la finalidad social de las ESAL, que con fines recaudatorios. Y es por esto que, con la reforma de 1974, estas entidades se consideraban como no contribuyentes.*

*Por su parte, la Ley 75 de 1986 asimiló que las ESAL debían ser consideradas sociedades, pero constituyó un Comité para calificar, respecto de las ESAL que tuvieran un monto de ingresos y patrimonio determinado, la procedencia de los egresos y la destinación de los excedentes a las actividades del objeto social correspondiente. Dicho objeto social debía referirse a actividades de salud, educación, cultura e investigación científica y tecnológica, para reconocer la exención. De allí surgió el actual Régimen Tributario Especial, en adelante RTE.*

*Las ESAL, incluidas las pertenecientes al régimen tributario especial, así como las entidades y personas jurídicas o asimiladas calificadas como no contribuyentes, están clasificadas por el Estatuto Tributario para efectos fiscales en diferentes categorías:*

- I. Entidades del Régimen Tributario Especial (artículo 19, 356 a 364, y reglamentados por el Decreto 4400 de 2004 y Decreto 2623 de 2014);*
- II. No contribuyentes obligados a declarar (artículo 23, 23-1, 23-2 y 598);*
- III. No contribuyentes no obligados a declarar (artículo 22); y,*
- IV. Contribuyentes del régimen ordinario asimiladas a sociedades limitadas, cuando las ESAL no cumplen los requisitos para pertenecer al RTE.*

*En la actualidad, a pesar de existir requisitos para que las ESAL pertenezcan al RTE, dichos requisitos no han sido determinados ni analizados a priori, sino que se hacen efectivos por la misma voluntad del constituyente o fundador.*

*Es así como, actualmente, existe una facilidad muy amplia al momento de la constitución de entidades sin ánimo de lucro, pues estas se han denominado a sí mismas como pertenecientes al régimen tributario. Y es que no sólo es posible que dicha autodeterminación facilite la clasificación de entidades pertenecientes al RTE, sino que, además, como se evidencia líneas arriba, existen incluso entidades eximidas de la obligación de declarar.*

*Según los datos de la DIAN, en el RTE aparecen 54.933 entidades. Del mismo modo, es importante resaltar que, bajo el lente de la autoridad tributaria, existen como no contribuyentes 16.729, para un total de 71.662, ESAL.*

*A pesar de que la admisión al RTE es automática, como se afirmó, las ESAL deben cumplir con ciertos requisitos, establecidos en el artículo 19 actual del E.T.:*

- 1. Que estén constituidas jurídicamente como Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL);*

2. *Que desarrollen actividades de interés general;*
3. *Que la comunidad tenga acceso a sus servicios y;*
4. *Que su objeto social principal y sus recursos estén destinados a actividades de: salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecología, protección ambiental o desarrollo social.*

*Así pues, el cumplimiento de estas condiciones les otorga el derecho a dos beneficios sustanciales:*

1. *La exención del impuesto sobre la renta sobre los excedentes que destinen al cumplimiento de su objeto social y,*
2. *De manera residual, una tarifa reducida del 20% cuando resulten excedentes gravados.*

*Además de los dos beneficios descritos, las ESAL no están sujetas a renta presuntiva, renta por comparación patrimonial, ni a pagar anticipo del impuesto de renta. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones fueron exoneradas del impuesto de riqueza. Adicionalmente, no están sujetas a retención sobre sus ingresos, salvo por rendimientos financieros; las cajas de compensación, fondos mutuos de inversión y asociaciones gremiales también están sometidas a retención por ingresos provenientes de actividades industriales y comerciales.*

*Igualmente es importante resaltar que, adicionalmente a las ESAL, las entidades del sector solidario, aunque en estricto sentido no son entidades sin ánimo de lucro, tienen algunas condiciones tributarias especiales y el E.T. las clasifica dentro del RTE. Por tanto, este sector goza de los privilegios de las ESAL, por ejemplo, la exención del impuesto de renta, siempre que determinen sus excedentes conforme a la legislación cooperativa y destinen el 20% de sus excedentes a programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación (artículos 19, numeral 4 E.T. y 1 D.R. 2.880/2004), sin tener en cuenta la actividad que desarrolla ni el cumplimiento de las demás condiciones exigidas para las ESAL.*

## **JUSTIFICACIÓN**

*Una vez visto el régimen de las ESAL en la actualidad, es necesario referirnos a las problemáticas y dificultades del régimen vigente. La Comisión de Expertos, en su Informe Final, encontró varios problemas estructurales latentes con el régimen vigente.*

*A la luz de esto, la reforma tributaria, lejos de querer aumentar la carga fiscal de las ESAL y de las entidades del sector solidario, pretenderá fortalecer el Régimen Tributario Especial y garantizar una estructura más sólida, eficiente y transparente que permita solucionar varios de los problemas que actualmente se han reconocido en el contexto colombiano. Estos problemas identificados han sido, entre otros:*

- *Diversidad de regímenes y clasificaciones*

*El tratamiento de las ESAL es variado y, atendiendo a diferentes características, supone la existencia de diferentes regímenes y clasificaciones. De esta manera, existen tres categorías con trato preferencial, diferente de las del régimen ordinario, a saber: (i) contribuyentes del régimen tributario especial; (ii) declarantes no contribuyentes; y (iii) no contribuyentes no declarantes.*

- *Objeto social indeterminado*

*El objeto social de las ESAL no ha estado claramente determinado en la ley, y en esa medida se ha permitido que muchas de las entidades sociales se clasifiquen dentro de diferentes y variadas categorías. Lo que, en otras palabras, significa que las entidades pueden acceder al régimen tributario especial con una gran facilidad, y en este sentido, son beneficiarios directos de los beneficios que esto implica.*

*Esta laxitud en el establecimiento de las actividades meritorias respecto de las cuales se predica realmente un fin social y no lucrativo, ha creado un espacio para una proliferación y una indeterminación en las entidades del sector. Esto es particularmente válido en el caso de los programas de desarrollo social y las actividades de investigación, dado que no existen definiciones legales, y en consecuencia, basta con incluir en el objeto social estas actividades y el beneficio alcanza a todo tipo de entidades, como se puede concluir cuando se advierte que el 48% de la ESAL figuran en el RUT con actividades económicas no clasificadas. Si bien el reglamento las ata a las leyes sectoriales respectivas y exige la acreditación por parte de los Ministerios o entidades públicas del sector, justamente en el caso de los programas de desarrollo social ni existe definición legal, ni deben ser acreditadas por ninguna entidad, luego quedan a la discrecionalidad de la propia entidad:*

***Entidades del Régimen Especial de acuerdo a su actividad económica  
en el RUT***

No.	Actividad Económica	Número de entidades	Porcentaje
1.	No clasificadas	33.069	48%
2.	Salud	3.295	5%
3.	Religiosas	7.285	11%
4.	Cooperativas	7.670	11%
5.	Otras	25.607	26%
	TOTAL	69.256	100%

Fuente: Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN. (2015). Entidades del Régimen Especial.

- *Falta de interés general y acceso a la comunidad*

*El Régimen Tributario Especial actual admite entidades que realizan actividades que no son de interés general, o de las cuales no es posible predicar acceso de la comunidad. Por un lado, porque benefician grupos empresariales, sectoriales o familiares. O, por otro lado, porque no existe acceso a la comunidad pues sólo permiten el acceso a sus instalaciones y actividades a sus socios o aportantes. Es decir, los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina.*

*Bajo ciertas modalidades de transferencias o pagos administrativos desmedidos, en realidad lo que se pretende es distribuir el excedente indirectamente. Lo que significa manejar el mismo como una utilidad comercial, y a su vez, contrariar por completo la naturaleza no lucrativa de las entidades que deben pertenecer al régimen tributario especial.*

- *Falta de control patrimonial*

*Las ESAL no tienen control patrimonial en tanto que están excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y, la mayoría, del impuesto de riqueza, con lo cual acumulan sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales. No se asegura la destinación de sus excedentes al cumplimiento de su objeto social en cuanto pueden llevarse al patrimonio directamente las asignaciones permanentes sin límite de tiempo.*

- *Falta de publicidad y de registro*

*No todas las ESAL están obligadas a registrarse en la Cámara de Comercio, por lo que no existe un registro unificado de estas entidades. Esta circunstancia dificulta el control estatal y atomiza los esfuerzos de las entidades encargadas de la supervisión, al punto que impide incluso determinar cuántas ESAL activas hay en el país.*

### *DESCRIPCIÓN*

*Teniendo en cuenta las problemáticas mencionadas, se señala que todas las entidades sin ánimo de lucro pertenecen al régimen ordinario y sólo, de manera excepcional, se puede solicitar la admisión al Régimen Tributario Especial.*

*En esta medida, el artículo contiene tres medidas de admisión y una que sólo podrá ser comprobada una vez la organización ha sido admitida, pero que en todo caso es requisito para su permanencia.*

*Así las cosas, la ESAL podrá ser admitida, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:*

- 1. Que se constituyan como Entidad Sin Ánimo de Lucro.*
- 2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, a las cuales debe tener acceso la comunidad.*
- 3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.*

#### *o Mecanismo anti evasión*

*La propuesta de modificación del RTE es ante todo un esfuerzo por fortalecer los mecanismos anti evasión y por asegurar que el esfuerzo fiscal asociado a la existencia de una exención al impuesto de renta, se destine únicamente a las entidades que cumplen un propósito meritorio.*

*Con esta finalidad, el proyecto de ley fortalece los mecanismos de control social a estas entidades, permitiendo observaciones y comentarios a las entidades que solicitan su*

*calificación al RTE, y haciendo obligatoria la publicación de la información la conformación de sus cuerpos directivos, reinversión de excedentes y utilización del excedente fiscal.*

*Con este mismo propósito, los mecanismos de control tributario se engranan con los esfuerzos que en materia contractual y penal se adelantan respecto de estas entidades. Por lo mismo, se señala que serán excluidas del régimen las entidades cuyos representantes legales o miembros de junta directiva hayan sido declarados responsables por delitos contra la administración pública o hayan sido sancionados por incumplir contratos públicos.*

○ *Constitución y proceso de admisión*

*La constitución como entidad sin ánimo de lucro se adelantará conforme con las normas específicas que regulan a cada entidad. La naturaleza jurídica implica que los aportes no podrán ser reembolsados bajo ninguna modalidad ni tampoco se podrán distribuir sus excedentes, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. El proyecto de ley incluye la obligación formal para todas las ESAL de registrarse ante la Cámara de Comercio, como requisito para su constitución. Esta propuesta atiende a la dificultad arriba evidenciada de la falta de un registro único y centralizado de entidades sin ánimo de lucro.*

○ *Calificación en el RTE*

*Atendiendo las dificultades aquí expresadas, el presente proyecto de ley señala que las ESAL deben surtir un proceso de calificación en el RTE, en el marco del cual deberán demostrar que cumplen los requisitos previstos en la ley. Atendiendo las sugerencias de la OCDE –que indicó que deben fortalecerse los mecanismos de control social de estas entidades- el proceso de calificación será público y se le permitirá a la sociedad civil presentar comentarios y observaciones sobre la entidad solicitante. Esta reforma, por lo tanto, se construye con el propósito de asegurar que el esfuerzo fiscal asociado al tratamiento tributario preferencial se destine a aquellas entidades que cumplen los requisitos para ser ESAL.*

*Por otro lado, las ESAL más grandes deberán remitir a la DIAN una memoria económica que contenga, como mínimo, un resumen de los proyectos y su financiación; los ingresos y gastos del año; la especificación del patrimonio; y las inversiones. Deberá desagregarse los ingresos por actividades distintas al objeto social, los excedentes generados y la destinación de los mismos a las actividades meritorias del artículo 359. El saldo restante de los excedentes se destinará a fortalecer su patrimonio. En el patrimonio se diferenciarán los excedentes de cada año, de forma que se permita hacer un seguimiento de la destinación en las actividades meritorias dentro del plazo definido.*

○ *Objeto social y actividades meritorias*

*El objeto social principal debe ser de interés general en una o varias de las siguientes actividades meritorias a las cuales tenga acceso la comunidad: educación formal, salud, cultura, ciencia, tecnología e investigación, deporte aficionado y actividades de desarrollo social, como se especifican más adelante.*

○ *Acceso a la comunidad e interés general*

*Los dos requisitos se definen de manera clara y precisa en la norma, con el propósito de asegurar que no ingresen al RTE entidades que operan con beneficios particulares.*

○ *Prohibición en la distribución de excedentes*

*Frente a la distribución de excedentes, se mantiene la prohibición de cualquier distribución o reembolso. En la medida en que las entidades no tienen ánimo de lucro, sus aportes no podrán ser reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación. Se incluye además una cláusula general anti abuso, que contiene presunciones sobre actuaciones que se consideran reparto indirecto de excedentes.*

○ *Entidades del sector solidario*

*Las cooperativas y las asociaciones mutuales mantienen la carga tributaria actual. La principal modificación es que el 20% del beneficio neto o excedente –que hasta ahora se destinan a financiar cupos y programas de educación formal- será recaudado por la DIAN y destinado al Tesoro Nacional. Esta modificación simplifica el control de este recaudo, sin aumentar la carga tributaria de estas entidades. La propuesta no modifica el régimen tributario de los fondos de empleados ni de las Cajas de Compensación Familiar.”*

*Desarrolla gran parte de la motivación de las ESAL, bajo tres pilares sociales, como o son la justicia, igualdad y la libertad. Cada una de ellas con un concepto general sobre el interés y el acceso de la comunidad debido a su objeto social. Además de lo mencionado, tanto en la carta de la confederación de ONG respecto a los beneficios que brindan los gobiernos, en este caso con énfasis a la tributación y la normativa legal, con el fin de promover las acciones sociales e impulsar el sector. Dado que, llegan a satisfacer necesidades que el gobierno en su extensión no es capaz de cumplir.*

*De acuerdo con esto, en Colombia se establece el Régimen Tributario Especial, como control a este tipo de entidades, para que realmente cumplan con su acción social y no se manipule la legislación para fines totalmente comerciales y con utilidades para distribuir entre sus dueños. Los beneficios estipulados de la legislación correspondían a la exención sobre excedentes y una tarifa del 20% cuando el resultado sea gravado.*

*La gran cantidad de registros de este tipo de entidades ante la Dian, donde al menos el 77% pertenecían al Régimen Tributario Especial, lo que corresponde a cerca de 55 mil entidades con estos beneficios tributarios.*

*Los cambios estructurales se justifican debido a falencias que se encontraron por parte de la comisión de expertos, con el fin de fortalecer este sistema. Uno de los primeros puntos a revisar fue el objeto social, que efectivamente fuera bajo los parámetros de la ley y que desarrollara todas sus actividades con base en este ítem; la falta de interés general ya acceso a la comunidad también fue punto clave en la reforma presentada, donde es necesario que sea de acceso público tanto sus instalaciones como los servicios que brindan; y por último y no menos importante la falta de control patrimonial donde no se determina el impuesto de renta con base en una comparación patrimonial, por lo que no hay ningún tipo de restricción y evidencia que permita tener una situación financiera de patrimonio.*

*Uno de los principales cambios de frente a nuevas perspectivas es que por naturaleza las Entidades sin Ánimo de lucro pertenecen al régimen ordinario de declaración de renta, excepcionalmente y bajo estrictos requisitos podrán pertenecer al Régimen Tributario Especial, con el fin de hacer valer la naturaleza de creación de estas entidades y no ver su esencia tergiversada con el fin de la evasión de impuesto.*

### **6.3. Situación de las Entidades Sin Ánimo de Lucro después de la Ley 1819 de 2016**

Teniendo en cuenta tanto la carta dirigida a la confederación colombiana de ONG y la exposición de motivos por parte de la comisión de expertos, procedemos a analizar los cambios efectuados dentro de la reforma tributaria de año 2016, por lo cual hacemos énfasis en el Régimen Tributario Especial, el cual pretende que las ESAL que pertenezcan a este, cumplan estrictamente los requerimientos explicados a continuación, con el fin de garantizar tanto su objeto social y que las acciones que realizan este tipo de entidades.

#### **6.3.1. No contribuyentes y no declarantes.**

En el Artículo del Estatuto Tributario se establece que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario y no deberán de cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el Artículo 598 del Estatuto de 2017, pues la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.

Así mismo, serán no contribuyentes no declarantes las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las

juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

### **6.3.2. No contribuyentes, declarantes.**

En el Artículo 23, dispone de las entidades que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, los cuales son los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera. Estas entidades estarán en todo caso obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

### **6.3.3. Régimen Tributario especial.**

Dentro de la ley 1819 de 2016, aclaro que bajo circunstancias especiales una ESAL, calificaría en el Régimen Tributario Especial de manera excepcional, por naturaleza propia de las entidades serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, son tres requerimientos que resaltan su constitución legal, su objeto de interés general con una de las actividades anteriormente mencionadas y desarrolladas y por último la no distribución de sus excedentes.

Haciendo énfasis en el último requerimiento donde no se pueden distribuir indirecta o directamente los excedentes, este tipo de beneficio neto de la operación de la entidad, se determinaría exento del impuesto, si y sólo si se destina para desarrollar el objeto social o dentro de la actividad meritoria de la entidad. De otra manera estos excedentes se gravarán, por lo que es muy posible que no se cumpla este último punto y la entidad al año siguiente sea calificada dentro del regimiento ordinario de tributación del impuesto de la renta.

En este caso será la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) quien autorice la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previamente se haya cumplido con los tres requerimientos mencionados. Conforme a esta disposición legal, se permite un periodo de transición, mediante la cual las ESAL legalmente constituidas y que estuvieran calificadas bajo el Régimen Tributario Especial hasta 31 de diciembre de 2016, deberán cumplir y evidenciar los requisitos ante la DIAN para que puedan mantener su calificación, de lo contrario su contribución al impuesto de la renta, se tratará de acuerdo al régimen tributario ordinario.

Como parte del Régimen Tributario Especial estas entidades, son sujetos de retención por los ingresos por rendimientos financieros durante el periodo gravable, por lo tanto están en la capacidad de descontar este tipo de retenciones, dentro de los excedentes del periodo correspondiente, en caso de obtener un saldo a favor, donde las retenciones que le realizaron sobrepase el valor del excedente dentro del desarrollo normal de las actividades, podrán solicitar la devolución de estas retenciones, con el propósito de que vuelvan a hacer parte de la operación.

El artículo 141 de la reforma tributaria emitida en el año 2016, realiza una modificación frente a la cual las cajas de compensación contribuirán e manera directa en el impuesto de renta y complementarios, sobre los ingresos generados por actividades industriales, comerciales y financieras, diferentes a las actividades de interés general, sobre las que las ESAL califican dentro

del Régimen Tributario Especial. Gran parte de las cajas de compensación, desarrollan actividades comerciales y de mercadeo (supermercado, droguerías, agencia de viajes, etc.) Esta parte debe pagar tributo sobre estas actividades fuera del alcance de las 14 que se han tratado en la esencia de las ESAL.

También es importante resaltar las modificaciones que presentaron las cooperativas dentro de la reforma tributaria estructural, cada una de ellas pertenece al Régimen Tributario Especial, conforme a la legislación, y tributan con una tarifa especial del veinte por ciento sobre los excedentes o beneficios netos. Para el año 2017 la tarifa sobre estos excedentes será del diez por ciento, y destinará un diez por ciento de estos excedentes para financiación de cupos en programas universitarios. A partir del año 2018 esta tarifa se disminuirá al quince por ciento y el cinco por ciento restantes deberá ser destinado a la financiación de cupos en programas universitarios. De esta manera, dentro del periodo de transición del año 2017, destinar parte del excedente con el fin de incentivar la educación en programas de educación superior, a asociados con estándares que ya cada asociación establecerá para el otorgamiento de becas o créditos que permitan incrementar el nivel educativo del país.

Excluyendo de esta operación donde determinan su saldo a favor, las reservas legales que haya efectuado la asociación. De igual manera no tendrán en cuenta la renta presuntiva, comparación patrimonial y la liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta, por lo cual su declaración, se establecerá con base en los ingresos obtenidos, y las deducciones y gastos que haya incurrido, conforme las actividades sociales que desarrolla. Sin embargo, existen límites para las erogaciones de la asociación, la remuneración a personas con cargos directivos y gerenciales, no puede exceder el treinta por ciento del total de erogaciones de la entidad. Esto último condicionado a asociaciones con ingresos brutos superiores a 3500UVT anuales.

El Régimen Tributario Especial con la ley 1819 del 2016, ha reforzado los requerimientos mediante los cuales se puede ser parte de él. Esto conlleva a que pertenezcan a este régimen entidades que efectivamente cumplan con su objetivo social, donde su fin altruista se sobreponga a mecanismo de elusión o evasión de impuestos. Y la sociedad de manera general pueda participar y sea protagonista en este tipo de actividades, con el fin de poder cumplir con labores que el estado en su máxima extensión no es capaz de desarrollar.

Los contribuyentes que sean calificados como pertenecientes al Régimen Tributario Especial, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%).

Teniendo en cuenta que la calificación como contribuyente del Régimen Tributario Especial, se da siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

1. Que estén legalmente constituidas.
2. Que su objeto social sea de interés en una o varias de las actividades meritorias, a las cuales debe tener acceso la comunidad.
3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajos ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

La distribución indirecta de los excedentes se hará siempre y cuando los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, y sus parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad donde estas personas posean más de un 30% de la entidad, es decir, donde se tenga control deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. Teniendo en cuenta que todos los

contratos onerosos y jurídicos, deben de ser registrados ante la DIAN, para que la DIAN determine si este acuerdo constituye una distribución indirecta de excedentes. Puesto que solo se admiten pagos laborales a los administradores y al representante legal siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a seguridad social y parafiscales. Por lo tanto, el representante legal deberá tener un vínculo laboral.

El presupuesto destinado a la remuneración de cualquier pago en dinero, especie para las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyente que tengan ingresos superiores a 3.500 UVT, no pueden exceder del 30% del gasto total anual de la entidad, el cual debe de ser verificado por el Revisor Fiscal o Contador. Contando con el hecho de que los pagos que aquí se realizan, son necesarios para el cumplimiento de la actividad meritorias.

Los aportes iniciales al momento de la constitución de la entidad, no serán reembolsables ni siquiera cuando esta sea liquidada.

Las entidades pertenecientes a este régimen, deben de actualizar anualmente su calificación como contribuyentes contenido en el RUT, con la presentación de la declaración de renta, haciendo constar que se cumplió con todos los requisitos exigidos por la ley. Puesto que si no cumplen dichos requisitos serán determinadas como entidades comerciales, que se someten al régimen general del impuesto sobre la renta.

Cuando el beneficio neto o excedente no sea utilizado en el año siguiente en el desarrollo del objeto social de la entidad, este tendrá carácter gravable en el año en que esto ocurra.

Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial donde se saca la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del periodo inmediatamente anterior, dando como resultado que

desigualdad será considerada como renta gravable, a menos que se demuestre que dicho aumento obedece a causas justificadas.

Como ya se ha dicho antes, el objeto social de las Entidades Sin Ánimo de Lucro debe obedecer a actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y a las cuales tenga acceso la comunidad, tales como:

1. Educación
2. Salud
3. Cultura
4. Ciencia, tecnología e innovación
5. Actividades de desarrollo social
6. Actividades de protección al medio ambiente

Un aumento en el patrimonio o asignaciones permanentes, no pueden tener una duración superior a cinco (5) años y debe de ser invertido en el desarrollo de la actividad meritoria. Aunque si la entidad necesita que este plazo sea mayor, debe de solicitarlo ante la DIAN mediante resolución.

Cuando las entidades defraudan la norma tributaria, por medio de negocios distintos. La autoridad tributaria mediante la liquidación oficial siguiendo los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del Régimen Tributario Especial, establecido por el Estatuto Tributario. Teniendo en cuenta que esto aplica para declarantes y no declarantes.

El que una entidad sea excluida del Régimen Tributario Especial por acciones que se salen de su objeto social que no han sido reportadas ante la entidad regulatoria pertinente, se pueden volver a ser admitidas para pertenecer a este régimen pasados tres años de la exclusión.

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro admitidas en el Régimen Tributario Especial deben de registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia (ACP-Colombia) los recursos de cooperación internacional no reembolsables que reciban o ejecuten en Colombia personas extranjeras.

El aplicativo web por el cual una ESAL pretende ser calificada en el Régimen Tributario Especial, tiene un proceso de calificación público y, por lo tanto, al ser calificadas como pertenecientes a este régimen, deben de actualizar anualmente la información a la que se refiere dicho registro.

Este registro, debe de contener, como mínimo:

1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.
2. La descripción de la actividad meritoria.
3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.
4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.
5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.
6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
7. Los nombres e identificación de los fundadores.
8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.

9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.

10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.

11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.

12. Los estados financieros de la entidad.

13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.

14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.

#### **6.4. Objeto social aceptado para las Entidades Sin Ánimo De Lucro**

En el Artículo 152 de la Ley 1816 de 2016 establece las actividades que deben de ser desarrolladas por las Entidades Sin Ánimo de Lucro para pertenecer al régimen tributario especial a partir del 2017, son:

1. Educación
2. Salud

3. Cultura
4. Ciencia, tecnología e innovación
5. Actividades de desarrollo social
6. Actividades de protección del medio ambiente
7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
8. Promoción y apoyo de actividades deportivas.
9. Actividades de desarrollo empresarial
10. Actividades de promoción de derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de la justicia.
12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en algunas de las actividades mencionadas anteriormente.
13. Actividades de microcrédito

Las cuales están definidas completamente en el punto 5.3 del Marco Teórico o a continuación en el artículo 359 del presente documento.

### **6.5. Nuevos requisitos y prohibiciones para las Entidades Sin Ánimo de Lucro**

En seguida, se proseguirá con lo que establece en el nuevo ordenamiento para las Entidades Sin Ánimo de Lucro. A continuación, se presentarán los artículos que establecen estos nuevos requerimientos y limitaciones que tendrán este tipo de sociedades ante la ley y la sociedad. Los comentarios, se basan en las diferencias sustanciales encontradas en los artículos, en comparación con el régimen anterior.

Estos requisitos y prohibiciones entran en vigencia con la Ley 1819 del año 2016, sin embargo, la legislación dentro de su término de aplicación, para las Entidades Sin Ánimo de Lucro, el año 2017 se considera un periodo de transición, mediante el cual las Entidades Sin Ánimo de Lucro, reconocen las nuevas características y los requisitos que deberán cumplir y demostrar para el año gravable 2018, periodo donde serán exigibles y serán evaluadas las entidades existentes, validar su objeto social y para las nuevas entidades, donde deberán cumplir con todos los requerimientos establecidos, con el fin de pertenecer al Régimen Tributario Especial.

***ARTICULO 356. TRATAMIENTO ESPECIAL PARA ALGUNOS CONTRIBUYENTES.***

*Los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 que sean calificados en el Registro Único Tributario como pertenecientes a Régimen Tributario Especial, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%).*

- **Comentario:** Por medio de este artículo, se confirma el hecho de que las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial que tienen que tributar tienen una tarifa única del 20%, si están legalmente constituidas, su objeto social es de interés general y sus utilidades serán reinvertidas en este, esto se hace bajo lo que está reglamentado en los Artículos 19 y 359 del Estatuto Tributario de 2017. Por lo tanto, este artículo no aplica para las entidades que se determinan como no contribuyentes según el artículo 22 y 23 del estatuto. Asimismo, las entidades que tengan ingresos anuales superiores a los 16.000 UVT deben de presentar ante el ente regulador, la DIAN, una memoria económica, donde se demuestre el porqué de sus ingresos. Además, que sus excedentes o utilidades, no sean distribuidos bajo ningún concepto.
- ***ARTÍCULO 356-1. DISTRIBUCIÓN INDIRECTA DE EXCEDENTES Y REMUNERACIÓN DE LOS CARGOS DIRECTIVOS DE CONTRIBUYENTES PERTENECIENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.***

*Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, cuando sean realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. En caso contrario, podrán ser considerados por la administración tributaria como una distribución indirecta de excedentes y por ende procederá lo establecido en el artículo 364-3.*

*Las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial deberán registrar ante la DIAN los contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos, celebrados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control, para que la DIAN determine si el acto jurídico constituye una distribución indirecta de excedentes. En caso de así determinarlo, se seguirá el procedimiento de exclusión del artículo 364-3.*

*Únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales. Para ello, el representante legal deberá tener vínculo laboral. Lo dispuesto en este inciso no les será aplicable a los miembros de junta directiva.*

*El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes de que trata el artículo 19 de este Estatuto que tengan ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Para efectos fiscales, las entidades sin ánimo de lucro deberán identificar los costos de proyectos, de las actividades de venta de bienes o servicios y los gastos administrativos, para su verificación por la administración tributaria, todo lo cual deberá certificarse por el Revisor Fiscal o Contador.*

**PARÁGRAFO 2o.** *Los aportes iniciales que hacen los fundadores al momento de la constitución de la entidad sin ánimo de lucro y los aportes a futuro que hacen personas naturales o jurídicas diferentes a los fundadores, no generan ningún tipo de derecho de retorno para el aportante, no serán reembolsables durante la vida de la entidad ni al momento de su liquidación.*

**PARÁGRAFO 3o.** *Las adquisiciones o pagos de las que trata el inciso 1o de este artículo que realicen los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial podrán hacerse por debajo de los precios comerciales promedio, siempre y cuando dichas transacciones sean destinadas al cumplimiento y desarrollo de sus actividades meritorias. En caso de ser una entidad obligada a enviar memoria económica en los términos del artículo 356-3 de este Estatuto, deberá dejar constancia de la transacción y del contexto de la donación en la misma, so pena de ser considerada una distribución indirecta de excedentes.*

**PARÁGRAFO 4o.** *Los pagos y los contratos a los que se refieren los incisos 1o y 2o del presente artículo no serán considerados como distribución indirecta de excedentes, cuando se realicen entre dos entidades que hayan sido admitidas y calificadas dentro del Régimen Tributario Especial.*

**PARÁGRAFO 5o.** *Los pagos y los contratos a los que se refieren los incisos 1o y 2o del presente artículo deberán ser expensas y pagos necesarios para el cumplimiento de la actividad meritoria en virtud de la cual la entidad respectiva fue calificada dentro del Régimen Tributario Especial.*

- Comentario: Los cambios que se hacen en este artículo, se reflejan incluso en el título que se le da al mismo, puesto que se le da lugar a una distribución indirecta de excedentes que no era nombrada anteriormente, pero que se llevaba a cabo. Además, se establecen más regulaciones al momento de realizar un contrato, ya que estos deben de ser registrados ante la DIAN, la cual llevará un control del acuerdo. A su vez, esto permitirá que se ejerzan controles sobre los fondos que se destinan para el pago de las personas que ocupan cargos directivos dentro de la organización. Donde se fija que cuando los ingresos brutos anuales son de 3.500 UVT, los

pagos no pueden ser superiores al 30% obtenido durante la operación. Además, que se deben de identificar claramente los costos y gastos de la actividad, y tienen que estar certificados.

Asimismo, se establece que cuando algún socio realice algún aporte para el funcionamiento de la empresa, este no será retornado en ningún momento, incluso, cuando la entidad ya no esté en funcionamiento.

En ocasiones, la adquisición de propiedades y recursos para el desarrollo del objeto social de la empresa puede llevarse a cabo por debajo de los precios promedio, teniendo el condicional que sean destinados para dicha labor. Por tal motivo, la empresa debe de llevar un registro de cada transacción que realice con el fin de evitar alguna repartición indirecta de excedentes.

#### **ARTÍCULO 356-2. CALIFICACIÓN AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.**

*Las entidades de que trata el artículo 19 deberán presentar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), mediante el sistema que esta defina, la solicitud de calificación al Régimen Tributario Especial, junto con los documentos que el Gobierno nacional establezca mediante decreto, de conformidad con lo establecido en el artículo 364-5 de este Estatuto.*

*Surtido el trámite previsto en el artículo 364-5 de este estatuto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) procederá a autorizar su calificación en el Registro Único Tributario. En cualquier caso, la administración tributaria, previa comprobación y mediante acto administrativo debidamente motivado, decidirá sobre la calificación en el Régimen Tributario Especial de las entidades respectivas.*

*En caso de que la Administración Tributaria compruebe el incumplimiento de los requisitos al momento de la solicitud, la entidad no podrá ser registrada en el RUT como contribuyente del Régimen Tributario Especial y seguirá perteneciendo al régimen tributario ordinario, para lo cual se expedirá el correspondiente acto administrativo, contra el que procede recurso de reposición.*

**PARÁGRAFO TRANSITORIO.** *Las entidades a las que se refieren los parágrafos transitorios 1o y 2o del artículo 19 de este Estatuto deberán presentar ante la administración tributaria los*

*documentos que para el efecto establezca el reglamento, a través de los sistemas informáticos que para estos fines adopte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN). Estos documentos serán objeto de verificación y se someterán al procedimiento previsto en el artículo 364-5 de este Estatuto. Estas entidades pertenecerán al Régimen Tributario Especial sin necesidad de pronunciamiento expreso por parte de la DIAN, excepto en aquellos casos en que se decida modificar dicha calidad, para lo cual se expedirá el acto administrativo correspondiente a más tardar el 31 de octubre de 2018. Contra dicho acto administrativo procederá recurso de reposición.*

- Comentario: En este artículo, se establece una nueva forma para ser aceptado en el Régimen Tributario Especial, que consiste en la obtención de una calificación otorgada por la DIAN, donde esta autorización debe de estar consignada en el RUT de la sociedad. Estas sociedades, deben de cumplir requisitos tales como: estar legalmente constituidas, que su objeto social sea de interés general o de acuerdo con las actividades meritorias que se establecen en el Estatuto y, por último, el hecho de que sus aportes no sean reembolsados ni distribuidos, los cuales harán constar el cumplimiento por parte de las compañías. En caso de no cumplir con estas condiciones, la solicitud es denegada y, por lo tanto, la entidad pertenecerá al régimen tributario ordinario.

**ARTÍCULO 356-3. ACTUALIZACIÓN DEL RUT PARA LOS CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** *<Artículo adicionado por el artículo 149 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes del Régimen Tributario Especial contenido en el RUT<sup>1</sup>, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta.*

---

<sup>1</sup> Registro Único Tributario

*Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT<sup>2</sup> en el año inmediatamente anterior deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, DIAN, en los términos que establezca el Gobierno nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.*

*Aquellas entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no cumplan con los requisitos establecidos en el presente artículo y sus reglamentaciones serán determinadas como sociedades comerciales, sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta, de acuerdo con el artículo 364-3.*

**PARÁGRAFO.** *El Gobierno nacional reglamentará las características que deberá cumplir la memoria económica de que trata el presente artículo y los plazos para su presentación.*

- **Comentario:** Como se había explicado antes el hecho que las ESAL deben de hacer la actualización de su calificación como contribuyentes anualmente, la cual debe estar contenida en el Registro Único Tributario, cuando se hace la declaración de renta. Pues de no cumplir con este deber, serán calificadas en el régimen tributario ordinario y serán tratadas como una entidad con fines netamente comerciales.

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

---

<sup>2</sup> Unidad de Valor Tributario

- Comentario: Para aquel que lea este artículo, es necesario indicar que el excedente o utilidad se define como la suma de todos los recursos económicos que obtiene la compañía menos todos aquellos pagos efectuados por la entidad en desarrollo de su objeto social.

**ARTICULO 358. EXENCIÓN SOBRE EL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE.** <Artículo modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357 tendrá el carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

*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.*

*Los ingresos obtenidos por las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, cualquiera que sea la modalidad de los mismos, estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios. La entidad estatal contratante deberá practicar retención en la fuente al momento del pago o abono en cuenta. El Gobierno nacional reglamentará los montos y tarifas de la retención de que trata el presente inciso.*

*Los excedentes descritos en el presente artículo serán exentos, siempre y cuando la entidad sin ánimo de lucro se encuentre calificada dentro del RUT como entidad del Régimen Tributario Especial y cumpla con lo dispuesto en los artículos 19 a 23 y lo dispuesto en el Título I, Capítulo VI del Libro I del presente Estatuto.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Los excedentes determinados como exentos deben estar debidamente soportados en el sistema de registro de las diferencias de los nuevos marcos normativos de la contabilidad.*

**PARÁGRAFO 2o.** *Los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo.*

- Comentario: En este artículo, se establece que cuando se tienen beneficios netos, es exento cuando está directa o indirectamente ligado al desarrollo del objeto social de la entidad. Asimismo, se sigue teniendo en cuenta el hecho que todo beneficio que no sea destinado al cumplimiento del objeto social, será gravado como si se desarrollara una actividad mercantil se tratase. A su vez, se establece que todos los contratos de obra públicas retiraron la parte en la que se indica que el beneficio neto o excedente generado en la procedencia de los egresos, no será objeto del beneficio que proporciona el artículo. Es decir, que todos los excedentes que estaban relacionados con la entidad, incluso cuando se han realizado desembolsos estaban exentos del impuesto de renta. En su lugar, se estipuló que todo contrato está gravado con una tarifa general establecida por el Gobierno, pues de algún modo, esto no hace parte del objeto social que desarrolla la entidad. Por lo tanto, la entidad será acreedora a los beneficios definidos en este artículo si cuenta con la calificación del RUT. De hecho, los excedentes o beneficios netos deben estar registrados de manera apropiada y, esto tiene que ser certificados por el representante legal, contador, revisor fiscal, y todos los miembros administrativos.

**ARTÍCULO 358-1. RENTA POR COMPARACIÓN PATRIMONIAL.** <Artículo adicionado por el artículo 151 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial. Cuando el beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 de este Estatuto resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

Para efectos de la determinación de la renta por comparación de patrimonios, al beneficio neto o excedente se adicionará el beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 de este Estatuto. De esta suma, se sustrae el valor de los impuestos de renta y complementarios pagados durante el año gravable.

*En lo concerniente al patrimonio se harán previamente los ajustes por valorizaciones y desvalorizaciones nominales.*

- Comentario: Las entidades pertenecientes a este régimen, para hacer la comparación patrimonial, deben de tener en cuenta su patrimonio bruto, es decir, el patrimonio con el que cuenta esta compañía el año anterior antes de restarle las deudas del año gravable y el patrimonio líquido es aquel al que se le restan unas condiciones especiales

Después de saber cómo determinar el patrimonio líquido, se pasa a hacer la comparación entre el año de ejercicio y el año anterior de este, y la diferencia que se encuentre entre estos dos, es la renta a la cual se le aplicará el tributo del 20%, si se comprueba que su aumento se debe a causas que están relacionadas con el desarrollo de la actividad meritoria. A esto, se le adiciona el beneficio neto determinado de acuerdo con el artículo 357 del Estatuto Tributario. De donde se descuenta el impuesto de renta que se cancela durante el año gravable.

Se debe de entender, que cuando se cuente con bienes que puedan tener ajustes por valorizaciones o en su defecto, desvalorizaciones, sus ajustes se deben de realizar antes de presentar la declaración del impuesto de renta y complementarios.

**ARTICULO 359. OBJETO SOCIAL.** *<Artículo modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:*

**1. Educación.** *Conforme se define por las Leyes 30 de 1992 y 115 de 1994, 1064 de 2006, y 1804 de 2016. La cual puede ser:*

*a) Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia;*

- b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media;*
- c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario;*
- d) Educación para el trabajo y desarrollo humano o educación no formal, como se nombra anteriormente.*

*Lo dispuesto en este numeral también comprende las actividades de promoción y apoyo a la expansión de cobertura y mejora de la calidad de la educación en Colombia.*

*2. **Salud.** La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes, exceptuando las exclusiones de la Ley Estatutaria 1751 de 2015.*

*3. **Cultura.** Actividades culturales definidas por la Ley 397 de 1997 y aquellas actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.*

*4. **Ciencia, tecnología e innovación.** Actividades definidas por la Ley 1286 de 2009 y las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Asimismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general.*

**4. Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades:**

*a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina, entre otras;*

*b) Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas;*

*c) Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana;*

*d) Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad.*

**6. Actividades de protección al medio ambiente.** *Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.*

**7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.**

**8. Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.**

**9. Actividades de desarrollo empresarial.** *Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006.*

**10. Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.**

**11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.**

**12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo.**

**13. Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000.**

**PARÁGRAFO 1o.** *Se entenderá que la actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada).*

**PARÁGRAFO 2o.** *Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que*

*realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad. Asimismo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares.*

- Comentario: En este artículo, se vuelven a definir las actividades que deben de ser realizadas por las Entidades Sin Ánimo de Lucro para obtener los beneficios tributarios que la hacen pertenecer a los diferentes grupos mencionados en el punto 6.2. puesto que, en este momento se encuentra en el después de haber sido aplicada la Reforma Tributaria de 2016. Cabe resaltar el hecho que estas actividades deben de favorecer a una comunidad en especial, es decir, a las personas que se encuentran en estado de vulnerabilidad.

***ARTICULO 360. AUTORIZACIÓN PARA UTILIZAR PLAZOS ADICIONALES PARA INVERTIR.*** <Artículo modificado por el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:>

*Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.*

*El órgano de dirección de las entidades que desarrollen las actividades meritorias definidas en el artículo 359, debe aprobar los excedentes generados, y dejar constancia en el acta de la destinación de dichos excedentes, de los plazos que se definan para tal efecto y del porcentaje que se autorice para incrementar su patrimonio.*

*La reunión del órgano de dirección debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año. En cualquier caso, las asignaciones permanentes no podrán tener una duración superior a cinco (5) años y deberán invertirse en el desarrollo de la actividad meritoria contemplada en el objeto social y en virtud de la cual la entidad fue calificada el Régimen Tributario Especial. Con las asignaciones permanentes podrán adquirirse nuevos activos, siempre que los mismos estén destinados al desarrollo de la actividad meritoria. En todo caso, los rendimientos obtenidos de los activos adquiridos con las asignaciones permanentes también deben destinarse al desarrollo de la actividad meritoria.*

**PARÁGRAFO.** *En caso que la Entidad sin ánimo de lucro requiera realizar asignaciones permanentes que superen el plazo de los cinco (5) años, deberá realizar una solicitud en tal respecto ante la dependencia que el Director de Impuestos y Aduanas Nacionales mediante resolución.*

- Comentario: Aquí, es evidente el modo en el que las compañías deben de reportar los excedentes obtenidos al llevar a cabo su actividad meritoria, dejando una constancia de su existencia y, por ende, determinar en que se invertirán, con un plazo de realizar esta acción hasta el 31 de marzo de cada año, a menos, que la entidad no pueda presentarlos en los tiempos establecidos, debe de remitirse al artículo 358 del ET de 2017. Puesto que aquellos que no sean establecidos para tal fin, aumentarían el patrimonio de la entidad. Aunque las asignaciones permanentes deben de invertirse antes de 5 años en el ejercicio de la actividad meritoria y, si se es necesario el hecho de alargar estas asignaciones, se debe de hacer una solicitud ante la DIAN, por medio de una resolución.

**ARTICULO 361. EXCEPCIONES AL TRATAMIENTO ESPECIAL.** *<Artículo modificado por el artículo 120 de la Ley 223 de 1995. El nuevo texto es el siguiente:> Lo dispuesto en los artículos anteriores no es aplicable a las entidades taxativamente enumeradas como no contribuyentes en los artículos 22 y 23.*

- Comentario: En este artículo, se establece que todos los beneficios que se han dispuesto en los artículos que van desde 356 al 360, no aplican para las entidades no contribuyentes y no declarantes y las no contribuyentes declarantes que han sido definidas en los puntos 6.1.1.1. y 6.1.1.2. de este documento respectivamente.

**ARTICULO 362. COMITE DE CALIFICACIONES.** *<Artículo modificado por el artículo 84 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> El comité de entidades sin ánimo de lucro estará integrado por el Ministro de Hacienda y Crédito Público o su delegado, quien lo presidirá, el Director de Aduanas o su delegado y el Director de Impuestos o su delegado, quien actuará como secretario del mismo.*

- Comentario: Los entes que ejercen control sobre las Entidades Sin Ánimo de Lucro son el Ministerio de Hacienda y Crédito Público o su delegado, el Director de Aduanas o su delegado y el Director de Impuesto o su delegado, son el comité que otorga la calificación a las ESAL para pertenecer al régimen tributario especial, por lo que son merecedoras de todos los beneficios tributarios mencionados en los artículos anteriores.

**ARTICULO 363. FUNCIONES DEL COMITE.** *Son funciones del Comité previsto en el artículo anterior, las siguientes:*

- Calificar las importaciones de bienes a que se refiere el artículo 480 para efecto de la exención del impuesto sobre las ventas a dichas importaciones.*
- <Literal derogado por el artículo 154 de la Ley 488 de 1998.>*

**PARAGRAFO.** *<Parágrafo modificado por el artículo 83 de la Ley 488 de 1998. El nuevo texto es el siguiente:> Las entidades del régimen tributario especial no requieren de la calificación del comité para gozar de los beneficios consagrados en este Título. Para el efecto, deberán presentar la declaración de renta, dentro de los plazos que el Gobierno establezca.*

- Comentario: En cuanto a la ocupación de los entes que le otorgan la calificación a las ESAL para pertenecer al régimen especial, su ocupación se centra en aprobar las importaciones de bienes donados exentos del impuesto sobre las ventas (IVA), aquellos bienes que se destinan al deporte, la salud, la investigación científica y tecnológica, la educación que han sido concedidos por entidades oficiales o sin ánimo de lucro, personas o entidades nacionales o entidades, personas o gobiernos extranjeros, siempre y cuando obtengan calificación favorable según el comité. Aunque, las entidades que ya tienen la calificación como pertenecientes al régimen tributario especial, no necesitan de tal calificación, solo deben de presentar la declaración en el tiempo estipulado por la legislación.

**ARTICULO 364. LAS ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO ESTAN OBLIGADAS A LLEVAR LIBROS DE CONTABILIDAD REGISTRADOS.** *Las entidades sin ánimo de lucro, deberán llevar libros de contabilidad, en la forma que indique el Gobierno Nacional.*

- Comentario: Se estipula el hecho de llevar libros de contabilidad, para que las entidades tengan el registro de todas las transacciones que se realizan durante el año operativo o de ejercicio, para de este modo, poder llevar un control.

**ARTÍCULO 364-1. CLÁUSULA GENERAL PARA EVITAR LA ELUSIÓN FISCAL.** *<Artículo adicionado por el artículo 158 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> En ningún caso se reconocerá la aplicación del Régimen Tributario Especial a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable, o que mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.*

*Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del Régimen Tributario Especial. La declaración de abuso, fraude o simulación proferida por la DIAN produce efectos exclusivamente tributarios y no está sometida a prejudicialidad alguna ni a procedimiento distinto al previsto para proferir la liquidación oficial de revisión en los artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario. En ese acto oficial, además del impuesto eludido, se exigirán los intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.*

**PARÁGRAFO.** *Lo dispuesto en este artículo aplicará también a las entidades no contribuyentes declarantes y no declarantes, en lo que resulte procedente.*

- Comentario: En este título, se expresa que cuando se hace uso de una entidad sin ánimo de lucro para cometer fraude o se lleven a cabo actividades que no tienen como finalidad el objeto social, la compañía será liquidada por la DIAN. De algún modo, la entidad ya no pertenecerá al régimen tributario especial pues será sancionada por inexactitud con el pago del impuesto

que ha sido evitado y sus intereses por no haber sido pagados oportunamente. Aunque este artículo, no se limita solo a las entidades que hacen parte del régimen tributario especial; sino que también, a las que no son contribuyentes ni declarantes y declarantes.

**ARTÍCULO 364-2. ACTOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE CONSTITUYEN ABUSO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** <Artículo adicionado por el artículo 159 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura comercial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

1. El fin principal de la entidad no obedezca a un interés general mediante la realización de las actividades meritorias, sino a una explotación económica con fines de distribución de los excedentes directa o indirectamente. En la apreciación de esta circunstancia, se debe tener en cuenta entre otros factores, cuáles son las principales fuentes de percepción de ingresos y cuál es la destinación efectiva de tales recursos.
2. Existan o se otorguen beneficios o condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad, a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.
3. Se adquieran a cualquier título, de manera directa o indirecta, bienes o servicios a los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos o a cualquier entidad o persona con la cual alguno de los antes mencionados tenga la calidad de vinculado económico de acuerdo con los artículos 260-1 y 450 del Estatuto Tributario.
4. La remuneración de los cargos de fundadores, asociados, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno o de cualquier relación laboral contratada por la entidad le dé derecho a quien emplea su capacidad de trabajo a participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

5. *Se reciben formalmente como donaciones, dinero, bienes o servicios, por los cuales, las entidades sin ánimo de lucro retribuyen directa o indirectamente al donante como contraprestación implícita por la supuesta donación. En este caso, los valores recibidos como donación serán gravados en cabeza de la entidad perceptora como ingresos distintos a los de su objeto social y adicionalmente no concederá deducción alguna al donante en el impuesto sobre la renta.*

- Comentario: El modo en el que se ha encontrado que se puede hacer fraude por medio de este tipo de entidad corresponde al llevar una actividad diferente a la que aparentemente desarrollan teniendo en cuenta el hecho de obtener ingresos que van a ser destinados para otro tipo de actividad. En la cual no benefician a la comunidad sino a unos pocos, donde también se encuentra que se reparten los excedentes entre las personas pertenecientes a los órganos de gobierno de la sociedad o por medio de la adquisición de títulos. También, donde se dan remuneraciones a los miembros del órgano de gobierno de la sociedad directa o indirectamente. o, finalmente, cuando se reciben donaciones para conceder disminuciones en la declaración del impuesto de renta a la empresa que hace esta, pero que tiene como objeto otra función diferente a la del objeto social.

**ARTÍCULO 364-3. EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL.** *<Artículo adicionado por el artículo 160 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que:*

1. *No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2.*
2. *No cumplan con lo dispuesto en el Título VI del Libro Primero del presente Estatuto.*
3. *Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:*
  - a) *Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito;*

*b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.*

**PARÁGRAFO 1o.** *Las entidades a las que se refiere este artículo serán excluidas del Régimen Tributario Especial y por ende serán contribuyentes del impuesto sobre la renta a partir del año en el cual incumplan tales condiciones, para cuyo efecto se asimilarán a sociedades comerciales nacionales.*

*Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.*

*La exclusión de las entidades sin ánimo de lucro del Régimen Tributario Especial por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la ley no significará que la entidad pierda su calidad de sin ánimo de lucro, salvo que la DIAN o la entidad competente demuestre que la entidad distribuyó excedentes contrario a lo dispuesto en el artículo 356-1 del presente Estatuto.*

**PARÁGRAFO 2º.** *Lo previsto en el numeral 3º de este artículo impedirá la calificación en el Régimen Tributario Especial.*

**PARÁGRAFO 3º.** *La administración tributaria, previa comprobación y mediante acto administrativo debidamente motivado, podrá excluir del Régimen Tributario Especial a las entidades de que trata el artículo 19-4 del presente Estatuto que:*

- 1. No cumplan con las obligaciones establecidas en la legislación cooperativa vigente y aquellas establecidas en el artículo 19-4.*
- 2. Destinen el excedente o beneficio neto, en todo o en parte, en forma diferente a lo establecido en la legislación cooperativa vigente.*
- 3. No presenten o presenten de manera extemporánea su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por tres (3) periodos gravables en un periodo de diez (10) años, contados a partir de la primera presentación extemporánea u omisión de declaración. Las declaraciones que, debiendo liquidar y pagar impuesto a cargo, sean presentadas sin el pago total del impuesto o de*

*la respectiva cuota, serán tenidas como no presentadas, únicamente para los efectos de este artículo.*

*De ser excluidas del Régimen Tributario Especial, las entidades de que trata el presente párrafo podrán solicitar su admisión pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto.*

**PARÁGRAFO 4o.** *La administración tributaria deberá proferir mediante acto administrativo debidamente motivado la decisión respectiva sobre la cual procederán los recursos de reposición y apelación. Mientras el acto administrativo correspondiente no se encuentre en firme, la entidad mantendrá su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial.*

- Comentario: Las entidades que no pueden pertenecer al régimen tributario especial son aquellas que no han sido constituidas legalmente, que su objeto social no sea de interés general y que pretendan distribuir sus excedentes. Aquellas que no pretendan cumplir con lo estipulado en el Estatuto Tributario. También, donde los miembros de la junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de los órganos de dirección: estén impedidos pues han estado involucrados en delitos contra la administración pública, el orden económico social y el patrimonio económico o haya generado demoras en contratos públicos.

Por lo tanto, las entidades que se vean implicadas en fraudes o problemas de corrupción podrán seguir en funcionamiento, solo que comenzarán a pagar sus impuestos de manera adecuada, es decir, como las sociedades pertenecientes al régimen tributario ordinario. Aunque cuando una ESAL ha sido excluida del Régimen Tributario Especial por el incumplimiento de los requisitos legales, no hace que pierda su índole como ESAL, solo si la DIAN, comprueba que se han distribuido excedentes. Lo que si puede hacer que una sociedad no califique como ESAL es que las personas que pertenecen a sus órganos de control hayan estado involucradas en caso de fraude contra la Nación.

Una entidad sin ánimo de lucro, será excluida del régimen tributario especial si presenta su declaración de renta de manera extemporánea o si en su defecto, la omite. Y, para ser admitidas nuevamente en este régimen, deben de haber pasado 3 años.

**ARTÍCULO 364-4. REGISTRO ANTE LA AGENCIA PRESIDENCIAL DE COOPERACIÓN INTERNACIONAL DE COLOMBIA.** <Artículo adicionado por el artículo 161 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> *Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, Gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro.*

- Comentario: Se establece que todas las cooperativas deben de estar registradas en la APC-Colombia, puesto que todos los dineros que se reciban en estas sociedades internacionales, deben de ser reembolsables para colombianos, personas pertenecientes a la comunidad, no a particulares.

**ARTÍCULO 364-5. REGISTRO WEB Y REMISIÓN DE COMENTARIOS DE LA SOCIEDAD CIVIL.** <Artículo adicionado por el artículo 162 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> *Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo.*

*La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad. Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.*

**PARÁGRAFO 1o.** *La solicitud de calificación en el Régimen Tributario Especial incluye la autorización de publicar los datos que contiene el registro.*

**PARÁGRAFO 2o.** *El registro de que trata el presente artículo será público y deberá contener, como mínimo:*

- 1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.*
- 2. La descripción de la actividad meritoria.*
- 3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.*
- 4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.*
- 5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.*
- 6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.*
- 7. Los nombres e identificación de los fundadores.*
- 8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.*
- 9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.*
- 10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.*
- 11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos, así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.*
- 12. Los estados financieros de la entidad.*

13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.

14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.

**PARÁGRAFO 3o.** El registro de que trata el presente artículo podrá ser el registro de entidades sin ánimo de lucro que llevan las cámaras de comercio, en los términos y condiciones previstos en el Decreto ley 2150 de 1995, en el artículo 166 del Decreto ley 019 de 2012 y las demás normas que las sustituyan o modifiquen. En caso de ser así, las cámaras de comercio deberán garantizar que dicho registro sea accesible por el público desde un aplicativo web y que los comentarios recibidos sean dirigidos directamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

Los derechos por la prestación del servicio registral son los previstos en las normas vigentes sobre la materia, particularmente en lo dispuesto en el Decreto ley 2150 de 1995 y artículo 182 de la Ley 1607 de 2012.

**PARÁGRAFO 4o.** En cualquier caso, la información referida en el párrafo anterior deberá ser publicada en la página web de cada entidad.

**PARÁGRAFO 5o.** Sin perjuicio de lo anterior, y para efectos de control, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) durante el año 2017 publicará en su página web, el nombre o razón social, número de identificación tributaria, representante legal e identificación, y actividad económica registrada en el RUT, para los comentarios de la sociedad civil.

**PARÁGRAFO 6o.** El administrador del registro de que trata el presente artículo observará las disposiciones sobre la protección de datos personales, especialmente aquellas contenidas en la Ley 1581 de 2012 y demás normas concordantes.

**PARÁGRAFO 7o.** Sin perjuicio de lo establecido en el Parágrafo 1 del artículo 19 del presente Estatuto, las entidades de que trata el artículo 19-4 estarán obligadas a realizar el registro de que trata el presente artículo.

- **Comentario:** Las entidades que pertenecen al régimen tributario especial, deben de ser calificadas ante la DIAN, y al este proceso ser realizado por medio de una página web, el proceso se hace público. Donde se tienen en cuenta los comentarios que realiza la comunidad sobre la compañía. De alguna manera, el hecho que una entidad está registrada en una página web ayuda a las personas a comprobar su existencia y legalidad. Puesto que el manejo de la

información por internet es más eficaz. De esta manera la aprobación dentro del Régimen Tributario Especial, será vía internet, para agilizar los canales de comunicación entre la DIAN y la empresa. Sin excepción alguna, todas las entidades deben de contar con su página web.

**ARTÍCULO 364-6. FISCALIZACIÓN EN CABEZA DE LA DIAN.** <Artículo adicionado por el artículo 163 de la Ley 1819 de 2016. El nuevo texto es el siguiente:> *La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial, de acuerdo con el Artículo 19.*

**PARÁGRAFO 1o.** *La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las entidades sin ánimo de lucro y a las pertenecientes al Régimen Tributario Especial.*

**PARÁGRAFO 2o.** *La DIAN reorganizará, mediante acto administrativo, su estructura, para garantizar que exista en el interior de la misma una dependencia, seccional o departamento que se encargue de la fiscalización y verificación de los requisitos de las entidades sin ánimo de lucro y de las pertenecientes al Régimen Tributario Especial.*

- Comentario: Los controles tributarios para las ESAL se incrementaron con la imposición de la Ley 1819 de 2016, sobre todo para aquellas que pertenecen al régimen tributario especial, brindando mediante este artículo la responsabilidad de llevar a cabo la fiscalización de las Entidades sin Ánimo de Lucro que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial. Además, dentro de la misma entidad, se debe de contar con un órgano de control que regule fiscalmente a este tipo de entidades.

## **Comentarios al Proyecto de Decreto reglamentario**

Actualmente está en trámite de aprobación un proyecto de decreto que el gobierno presentó a los interesados para que le hagan llegar sus comentarios. Una vez se incorporen los comentarios y recomendaciones recibidos, será expedido de manera definitiva. Este decreto reglamenta los cambios de la ley, ampliando los conceptos que en ella se enuncian.

En el periodo de transición del año 2017, donde actualmente nos encontramos es necesario que emitan decretos que profundicen los parámetros establecidos en la Reforma Tributaria, es por eso que pasamos a exponer un proyecto de decreto donde tiene especificidades acerca de las ESAL y el Régimen Tributario Especial.

Dentro de la planeación del decreto a entrar en vigencia en los próximos meses, donde regula y establece más principios y acuerdos concernientes a las ESAL, establece que las asociaciones, fundaciones y corporaciones, instituciones de educación superior aprobadas por el ICFES, los hospitales constituidos como personas jurídicas, la liga de consumidores dentro del Régimen Tributario Especial, cada uno de ellos cumpliendo con los requerimientos señalados anteriormente, donde acceden a formar parte de este régimen.

Conforme al trámite legal de calificación, se efectuará bajo diligenciamiento en formatos establecidos por la DIAN, por lo tanto, a más tardar las entidades quienes se encuentren en el Régimen Tributario Especial en el año presente, debe solicitar su permanencia a más tardar el 30 de abril 2018, con los requisitos y acreditaciones del año gravable anterior (2017).

Después de estos trámites, la DIAN resolverá la calificación dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha de vencimiento de la solicitud. Enfatizando, en que los sujetos que se les niegue la

solicitud o no exista pronunciamiento por parte de la entidad estatal, contribuirá por medio del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios.

En caso que la solicitud sea afirmativa, las ESAL deberá manifestar su voluntad de continuar en este régimen dentro de la declaración del impuesto de renta del año gravable anterior, de no ser así, será causal para ser excluido de dicho régimen.

Un concepto importante que amplía el proyecto se presenta en las tarifas del impuesto de renta en el Régimen Tributario Especial, de esta manera:

- Tarifa general: ingresos obtenidos de ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, restando los costos y deducciones asociados con la labor ejecutada.
- Tarifa del veinte por ciento (20%): beneficio neto que no se destine a programas que desarrollen el objeto social, monto de asignaciones permanentes cuando no se solicite el plazo para su inversión, además de la diferencia no justificada en el caso de renta por comparación patrimonial.

Posterior a establecer las tarifas gravadas en el Régimen Tributario Especial, vuelve a explicar la distribución indirecta de excedentes del régimen. Cuando la remuneración de cargos directivos y gerenciales exceda el treinta por ciento del gasto total anual, cuando los pagos por prestaciones de servicios no correspondan a precios comerciales, cuando se genera reembolso a los aportantes a los fundadores de la ESAL, cuando se disuelva y liquide distribuyan estos remanentes.

Incurrido en este tipo de actividades, será excluido del Régimen Tributario Especial, para volver a solicitar la calificación, pasado tres años desde su exclusión.

## 7. Conclusiones

- Antes de la reforma tributaria, los requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial eran laxos, luego de ella, los requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial fueron ampliados, todo con el objetivo de combatir la evasión y elusión que con ellas se estaba llevando a cabo.
- El año 2017 es un año de transición para que las Entidades Sin Ánimo de Lucro, puedan demostrar que todas sus actividades están enmarcadas dentro del objeto social que ellas tienen matriculado ante la DIAN. En el primer trimestre de 2018, las entidades sin ánimo de lucro van a ser sometidas a un examen por parte de la DIAN, luego del cual van a ratificar su pertenencia al régimen tributario especial o van a ser excluidas del mismo.
- Los clubes sociales y centros comerciales ya no pertenecen al régimen tributario especial porque su objeto social es eminentemente de lucro o no encaja dentro de las trece actividades meritorias ni es de interés general. Estos entes quedaron excluidos por definición, sin siquiera presentar el examen aludido.
- Luego de la entrada en vigencia de la ley 1819 de 2016 las entidades sin ánimo de lucro quedaron clasificadas en cuatro grupos claramente definidos: No contribuyentes y no declarantes, no contribuyentes declarantes, contribuyentes del régimen tributario especial y entidades sin ánimo de lucro del régimen ordinario de renta.
- Al implementar la reforma, se prohibió el reparto de excedentes sin excepción alguna y sin interesar la denominación que se les de, nos referimos a distribuciones indirectas bajo la figura de salarios, honorarios, donaciones, gastos reconocidos y demás. La DIAN puede retirar del Régimen Tributario Especial a una entidad si evidencia el incumplimiento de cualquier requisito exigido.

## 8. Bibliografía

Pedraza, J. M. (2011). *Manual Régimen Tributario Especial*. Bogotá, Colombia: Nueva Legislación.

Gaitán, O. M. (2014). *Guía Práctica de las Entidades sin Ánimo de Lucro y del Sector Solidario*. Bogotá, Colombia: Kimpres.

Ley 1819 de 2016. Congreso de la República de Colombia. Bogotá, Colombia.

Estatuto Tributario, 2016. Congreso de la República de Colombia. Bogotá, Colombia.

Estatuto Tributario, 2017. Congreso de la República de Colombia. Bogotá, Colombia.