

La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia

Taxation of the Nonprofit Organizations and the Special Tax Regime in Colombia

A tributação das entidades sem fins lucrativos e o Regime Tributário Especial na Colômbia

JULIÁN ARTURO NIÑO MEJÍA¹

Ministerio de Hacienda y Crédito Público – Bogotá, D.C., Colombia

Para citar este artículo/To reference this article

Julián Arturo Niño Mejía. *La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia*. Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario 76. Mayo de 2017. At. 27.

Fecha de recepción: 27 de febrero de 2017

Fecha de aprobación: 30 de mayo de 2017

Página inicial: 27

Página final: 66

Resumen

En el presente ensayo el autor realiza un estudio de la tributación de las entidades sin ánimo de lucro (en adelante, ESAL) en Colombia y en el mundo; analizando las maneras de control y las formas de impulso o patrocinio de estas iniciativas sociales a través de los beneficios fiscales. Revisando además detalladamente el caso colombiano después de la Ley 1819 de 2016. Para ello, inicialmente se presentan las dos corrientes predominantes en el tratamiento y clasificación de estas entidades en el mundo, para después presentar un estudio de derecho comparado de los tipos de incentivos que diferentes jurisdicciones

¹ Abogado y especialista en Derecho Tributario del Colegio Mayor Nuestra Señora del Rosario. Profesor asistente de las cátedras de Derecho Tributario y Hacienda Pública en la misma universidad. Asesor de la Oficina Asesora Jurídica del Despacho del Ministro en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público. Correo electrónico: julian.nino@minhacienda.gov.co

otorgan a estas entidades. Todo esto, teniendo siempre como punto de referencia el caso colombiano. Por último, el estudio se enfoca en la evolución normativa del régimen tributario especial y del tratamiento de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia, abordando así los principales cambios introducidos por la reforma tributaria de la Ley 1819 de 2016.

Palabras clave

Entidades sin ánimo de lucro; ESAL; organizaciones no gubernamentales; ONG; impuestos; beneficios; tributos; impuesto sobre la renta; régimen tributario especial; Reforma Tributaria Estructural; Ley 1819 de 2016.

Abstract

In this essay, the author presents a study regarding the different ways of taxation of the nonprofit organizations (NPO) in Colombia and around the world. Thus, the author analyzes the ways of control and ways of sponsoring or supporting these social initiatives through tax benefits or incentives, assessing in detail the Colombian case after Law 1819 of 2016. For this, the two predominant theories in the treatment and classification of these entities around the world are presented, and then the text sets forth a comparative law study of the types of incentives that different jurisdictions grant to these entities. All this, always having as reference point the Colombian case. Finally, the study focuses on the normative evolution of the special tax regime and the treatment of nonprofit entities in Colombia, addressing the main changes introduced by the recent tax reform, Law 1819 of 2016.

Keywords

Not-for-profit organizations; nonprofit organizations; NPO; non-governmental organizations; NGO; taxes; income tax benefits; Special Tax Regime; Structural Tax Reform; Law 1819 of 2016.

Resumo

No presente ensaio o autor realiza um estudo da tributação das entidades sem fins lucrativos (ESAL) na Colômbia e no mundo; analisando as maneiras de controle e as formas de impulso ou patrocínio destas iniciativas sociais através dos benefícios fiscais. Para além, revisando detalhadamente o caso colombiano depois da Lei 1918 de 2016. Para isto, inicialmente se apresentam as duas correntes predominantes no tratamento e classificação destas entidades no mundo, para depois apresentar um estudo de direito comparado dos tipos de incentivos que

diferentes jurisdicções outorgam a estas entidades. Tudo isto, tendo sempre como ponto de referência ao caso colombiano. Por último, o estudo enfoca-se na evolução normativa do regime tributário especial e do tratamento das entidades sem fins lucrativos na Colômbia, abordando assim as principais mudanças introduzidas pela reforma tributária da Lei 1819 de 2016.

Palavras-chave

Entidades sem fins lucrativos; ESAL; organizações não governamentais; ONG; impostos; benefícios; tributos; imposto sobre a renda; Regime Tributário Especial; Reforma Tributária Estrutural; Lei 1819 de 2016.

Sumario

Introducción; 1. Los conceptos de tercer sector, economía social y de no lucratividad, 1.1. La teoría europea de la economía social, 1.2. La teoría anglosajona de la prohibición de distribución de beneficios, 1.3. La situación colombiana. La combinación de las teorías europea y anglosajona; 2. Los incentivos fiscales y el tratamiento preferencial de las entidades sin ánimo de lucro en el mundo, 2.1. Tipos de beneficios o incentivos fiscales, 2.1.1. *Reducciones directas a las tarifas*, 2.1.2. *Los incentivos tributarios y las denominadas minoraciones estructurales*, 2.1.3. *Zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado*, 2.1.4. *Incentivos al empleo*, 2.2. Ejercicio comparado de los tratamientos fiscales en el mundo; 3. El tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia, 3.1. Evolución normativa del régimen tributario especial en Colombia, 3.2. El régimen tributario especial después de la Reforma Tributaria Estructural (Ley 1819 de 2016), 3.2.1. *Principales problemas o necesidades antes de la reforma*, 3.2.2. *Características del nuevo régimen tributario especial*; 4. Conclusiones; 5. Bibliografía.

Introducción

La tributación de las denominadas “entidades sin ánimo de lucro”, “entidades no lucrativas” o “entidades del tercer sector” (en adelante referidas indistintamente como ESAL²) tanto en Colombia, como en el mundo, ha supuesto un constante

2 A pesar de que en Colombia el uso del término “entidad sin ánimo de lucro” se encuentre bastante extendido entre la doctrina y la jurisprudencia, lo cierto es que el uso del término en el mundo no es pacífico. Esto se debe, principalmente, a que las organizaciones sociales o del tercer sector se denominarán dependiendo de la corriente normativa en la cual se encuentren. Si bien la primera parte de este ensayo aborda las diferencias de las teorías correspondientes estudiando las posibles diferencias conceptuales de los términos, en cualquier caso se utilizará indistintamente, el término ESAL.

proceso de evolución e involución normativa. Los regímenes y sistemas normativos se han enfrentado a la dicotomía entre control e impulso: ¿Cómo lograr una fórmula normativa balanceada que controle y al mismo tiempo patrocine e incentive las ESAL en el mundo? Por un lado, y principalmente debido a los beneficios a los cuales pueden acceder, es importante mantener un control sobre estas entidades. Y por otro lado, el Estado debe procurar impulsar y facilitar el desarrollo de estas entidades, por su carácter social, ambiental y en general por su utilidad común³. Desde diferentes espectros se han propuesto fórmulas para impulsar este sector y sin embargo, aún persiste el cuestionamiento de cómo lograr el balance mencionado.

Teniendo en cuenta esto, este escrito presenta un estudio comparado sobre los diferentes sistemas normativos que rodean las ESAL en el mundo; revisando así las políticas públicas a través de las cuales se pretende, simultáneamente, impulsar y controlar este sector, enfocando su análisis en el desarrollo normativo que ha tenido el mismo en Colombia, especialmente antes y después de la recientemente aprobada Reforma Tributaria (Ley 1819 de 2016).

Para ello, el ensayo se encuentra dividido en cuatro secciones. Inicialmente (1) se presentan las corrientes filosóficas que han orientado la discusión, esto es, los conceptos de no lucratividad, la economía social y la teoría general del Tercer Sector; y su aplicación respectiva en Colombia. Después de esto (2) el artículo presenta un estudio comparado sobre la diversidad de tratamientos, incentivos y beneficios fiscales que reciben las ESAL alrededor del mundo; para con ello (3) presentar el tratamiento tributario práctico de las ESAL en Colombia. En este tercer punto se realiza un especial énfasis en las modificaciones introducidas por la reciente Reforma Tributaria (Ley 1819 de 2016), analizando así las principales características del régimen tributario especial en la actualidad. Por último, (4) se presentan las conclusiones y recomendaciones.

3 La expresión "utilidad común" no es extraña en el sistema colombiano. La Constitución de 1886 establecía en el artículo 49 que "[l]as corporaciones legítimas y públicas tienen derecho a ser reconocidas como personas jurídicas, y a ejecutar en tal virtud actos civiles y gozar de las garantías aseguradas por este título, con las limitaciones generales que establezcan las leyes, por razones de utilidad común". Y a su vez radicaba en el Presidente de la República "el derecho de inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común". Por su parte, la Constitución de 1991 mantuvo el término "utilidad común" y estableció que "el Estado contribuirá a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan". Por otro lado, la doctrina ha entendido la expresión "utilidad común" como característica propia de las entidades que carecen de ánimo de lucro, referida aquella al beneficio de la comunidad y el impacto social de estas entidades. Véase por ejemplo César Torrente & Luis Bustamante. Las entidades sin ánimo de lucro. Pág. 34. Cámara de Comercio de Bogotá. (1998). También Álvaro Tafur. Establecimientos públicos e instituciones de utilidad común. Imprenta Impes. (1969).

1. Los conceptos de tercer sector, economía social y de no lucratividad

Para dibujar el universo de sujetos a los que nos referiremos, así como para entender el porqué de la existencia de un régimen tributario especial en Colombia y en el mundo, es necesario delimitar y conceptualizar lo que se ha reconocido como “el tercer sector”, “el sector social” y el “sector no lucrativo”.

El mundo ha visto dos vertientes, con fronteras un poco más borrosas en los últimos años, que han encasillado de dos maneras diferentes este tipo de entidades. Por una parte, una corriente europea, originariamente francesa, referida a la existencia de un sector de la economía denominado “economía social”, dentro del cual se enmarcan varias y diversas entidades. Por otra parte, una corriente anglosajona, que ha identificado entidades especiales por la ausencia de lucratividad (*nonprofit organizations*⁴), representada esta, esencialmente, en la inexistencia de distribución de beneficios económicos.

Este sector no lucrativo o social, también ha sido reconocido como el “tercer sector” de la economía, pues corresponde a aquel campo residual económico que no corresponde a la economía pública (o conocido también como “primer sector” o “sector institucional”⁵), ni a la economía privada (o también referido como “segundo sector”, o “sector comercial” o “capitalista tradicional”). Este tercer sector, por tratarse de una categorización residual, ha servido como término genérico para englobar los muy variados tipos de entidades y organizaciones que, en principio, parecieran no encajar en ninguno de los otros dos sectores. Así, en otras palabras, por simplicidad y practicidad, el término se utiliza recurrentemente para referirse indistintamente a entidades que podrían pertenecer a uno u otro sistema –anglosajón o europeo continental– sin necesidad de revisar detalladamente las características propias o detenerse a confirmar dicha calidad con base en ninguna teoría.

En Colombia (como constante en muchos escenarios propios de nuestro régimen normativo) no ha existido una clara determinación de la teoría fundante, deviniendo así en dos consecuencias palpables. Por un lado, en la teoría, en una consecuente confusión normativa y conceptual y; por otro lado, en la práctica, en

4 En inglés, además de denominarse *nonprofit*, también se conoce la ausencia de ánimo de lucro como *not-for-profit*. Si bien ambos términos son usualmente utilizados indistintamente, la autoridad tributaria norteamericana (IRS) ha afirmado que mientras el primero se refiere a las entidades constituidas, el segundo se refiere a la actividad. En cualquier caso, y teniendo en cuenta que el uso de ambos términos, y de incluso uno tercero (*nonstock organizations*) está ampliamente aceptado, el presente artículo se refiere indistintamente a *nonprofit organizations*.

5 R. Chaves. *Economía política de la economía social. Una revisión de la literatura económica reciente*. Ciriac-España N° 25. 1995. At. 141-162.

complicaciones de implementación. Veamos entonces cada una de las teorías y después veremos el caso colombiano.

1.1. La teoría europea de la economía social

La economía social nace en Europa, especialmente en Francia en la década de los ochenta, cuando se instaura el Comité Nacional de Enlace de las Actividades Mutualistas, Cooperativas y Asociativas (CNLAMCA) como una respuesta a las falencias asociativas de la época, como una oportunidad de asociación entre pares que podían aportar a un bien común, de manera democrática, y a su vez beneficiarse de la labor colectiva. De esta manera, quisiera el autor resaltar que la economía social, y su carácter colectivo y cooperativo, está directamente relacionada con la existencia de tres tipos de entidades o actividades: las cooperativas, las asociaciones y las entidades mutualistas.

De acuerdo con la Carta de la Economía Social (*Charte de l'économie sociale*) la economía social es “el conjunto de organizaciones que no pertenecen al sector público, funcionan de manera democrática con igualdad de derechos y obligaciones de los socios, y practican un régimen particular de propiedad y distribución de los beneficios, empleando los excedentes para ampliar la entidad y mejorar los servicios prestados a sus socios y a la sociedad”⁶.

Más recientemente, el concepto de la economía social fue delimitado como el sector de la economía compuesto por las entidades que siguen determinados principios. Estos principios se encuentran establecidos en la carta de principios de la economía social⁷.

De acuerdo con el informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo⁸, estos principios definitorios son:

- Primacía de la persona y del objetivo social por encima del capital.
- Adhesión voluntaria y abierta.
- Control democrático ejercido por sus miembros.
- Combinación de los intereses de los miembros usuarios y/o del interés general.

6 Al respecto, véase J. L. Monzon. *Cooperativismo y economía social: perspectiva histórica*. Ciriec-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa N° 44. 2003. At. 9-32.

7 Este documento fue promovido por la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF). Véase *Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale*. CEP-CMAF. Junio 20 de 2002.

8 Realizado por el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (Ciriec). <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-30-12-790-es-c.pdf>.

- Defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad.
- Autonomía de gestión e independencia respecto de los poderes públicos.
- Utilización de la mayoría de los excedentes para la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, los servicios de interés para los miembros y el interés general.

En este orden de ideas, resulta importante resaltar cómo la economía social se encuentra más definida por principios que por reglas, lo que establece un régimen amplio sujeto a interpretación de aplicación de cada uno de estos mandatos de optimización abstractos. Y es por esta razón que delimitar el universo de sujetos comprendidos resulta complejo y debe ser analizado en muchas ocasiones caso a caso.

No obstante, este régimen de principios se ha visto principalmente cumplido por las cooperativas, las mutuales (conocidas también como “asociaciones mutuales”) y las asociaciones; en los últimos años ha tomado especial importancia una cuarta figura: las fundaciones. En el caso de estas últimas, el sistema principalista ha enfrentado un problema frente al carácter democrático, pues las fundaciones privadas no tienen precisamente socios o asociados que puedan tomar decisiones de manera democrática y abierta.

De la misma manera, nótese que este requisito abierto y democrático, impide, por ejemplo, que organizaciones y congregaciones religiosas sean consideradas estrictamente como entidades de la economía social, independientemente de los servicios sociales que presten o de las actividades meritorias que realicen.

1.2. La teoría anglosajona de la prohibición de distribución de beneficios

A diferencia de la teoría europea, la posición norteamericana no ha basado su política fiscal de incentivos en un sector de la economía delimitado por diversos principios, sino que ha hecho especialmente énfasis en una simple regla: la imposibilidad de distribuir excedentes. En otras palabras, la inexistencia de un interés de enriquecimiento personal dota de calidad no lucrativa a una entidad, sea cual sea su nombre o naturaleza.

Esta visión se basa principalmente en el principio de no distribución de beneficios, el cual supone, como su nombre lo indica, que los fundadores, asociados o impulsores originarios de la entidad social no procuran ninguna clase de enriquecimiento ni beneficio económico. Esto, por supuesto, no quiere decir que las

entidades sociales no puedan realizar actividades comerciales para el mantenimiento de sus actividades, sino que, simplemente, estas actividades no son ni pueden ser el objetivo principal de la entidad⁹,¹⁰. Ser entidad sin ánimo de lucro no puede confundirse con tener ánimo de quiebra o insostenibilidad financiera.

Esta discusión trae precisamente la teorización y diferenciación entre la fuente y la destinación de los recursos en las entidades reconocidas como sin ánimo de lucro. De tal suerte, mientras algunas jurisdicciones consideran importante controlar principalmente la fuente de los recursos (a través de dónde llegan, producto de qué actividades, de quién provienen); otros regímenes normativos consideran prioritario el control de la destinación (inversión y gasto) de estos recursos en las actividades meritorias o en general en el objeto social.

Aunque muchas jurisdicciones hoy en día sigan la teoría que asimila la no lucratividad con la prohibición de distribución de excedentes (destinación), muchas han entendido que también debe haber un control en la fuente –incluidas las jurisdicciones de tradición anglosajona–, y es por esto que se han establecido reglas para limitar los universos de posibles donatarios o beneficiarios; fortaleciendo a su vez las reglas que deben cumplir estos sujetos para poder recibir la donación; o en el caso de los donantes, las reglas para acceder a los beneficios fiscales una vez realicen la transferencia o enajenación de los bienes o servicios.

Así pues, tratándose de la limitación del universo de contribuyentes, el sistema anglosajón, por tratarse de una regla, pareciera de más fácil aplicación que el europeo. Esto supone que este sistema podría componerse por entidades muy diferentes a las que componen la economía social. Por un lado, pareciera cobijar más entidades, como por ejemplo las entidades religiosas o a cualquier fundación (pues lo realmente importante es que la organización no reparta o distribuya excedentes), pero al mismo tiempo, pareciera ser más restringido, pues deja por fuera entidades como cooperativas y asociaciones mutuales que sí reparten y distribuyen beneficios económicos de manera personal.

9 De acuerdo con Cordes y Weisbrod, un fin comercial no solo es aceptable en las entidades o sociedades lucrativas. Las entidades sin ánimo de lucro también pueden perseguir un fin comercial, siempre que este no sea el fin último de la entidad: “*Unlike for-profit enterprises, nonprofit organizations may regard the pursuit of profit in any market as a means of achieving other ‘more important’ organizational goals, rather than as an end in itself.*” Véase Joseph Cordes & Burton Weisbrod. *Differential taxation of nonprofits and the commercialization of nonprofit revenues*. Journal of Policy Analysis and Management N° 2. 1998. At. 195-214.

10 Sobre este aspecto también se pronunció la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, y dirigió especialmente una de sus propuestas para evitar que las actividades comerciales se convirtieran en el objetivo final de las ESAL.

1.3. La situación colombiana. La combinación de las teorías europea y anglosajona

Aunque en Colombia se ha hablado genéricamente de entidades sin ánimo de lucro (ESAL) para referirse a las entidades del tercer sector, lo que valga resaltar pareciera adoptar el sistema anglosajón como pilar fundante; lo cierto es que nuestra política fiscal respecto de estas entidades hoy en día contiene elementos muy diversos que impiden enmarcarla en alguna de las corrientes anteriormente expuestas. En otras palabras, nuestro marco normativo del régimen tributario especial y las ESAL, aunque pareciera inscribirse en una corriente –en la anglosajona– más que en otra –la europea–, lo cierto es que en la práctica nuestro sistema es una mixtura que ha hecho uso de algunos elementos de la política europea continental, pero también otros de propios la teoría anglosajona.

Tanto para la doctrina¹¹ como para la jurisprudencia¹² nacional, la carencia de ánimo de lucro se ve representada en la prohibición de distribuir excedentes. A primera vista esto nos permitiría concluir entonces que se ha adoptado, de manera general, la teoría de no lucratividad norteamericana y la focalización del control en la destinación y no en la fuente.

En este sentido, el Consejo de Estado¹³ estableció como características propias de las entidades sin ánimo de lucro las siguientes:

1. La obtención de ganancias no está relacionada con la distribución de estas, las ganancias tienen fines propios.
2. No existe distribución de utilidades entre sus miembros.

11 A manera de ejemplo, cabe citar la opinión del profesor Juan Carlos Jaramillo, quien dice que “una entidad no tiene ánimo de lucro en la medida en que las utilidades obtenidas por ella nunca se reparten entre sus miembros, es decir, no pueden ser distribuidas cuando un miembro se retira, ni al final de cada ejercicio contable ni cuando la entidad se liquida. En este último caso, el remanente, si lo hay, debe trasladarse a otra entidad sin ánimo de lucro que persiga un fin similar”. Igualmente, el profesor y exmagistrado de la Corte Constitucional Álvaro Tafur Galvis se refirió a la imposibilidad de participar o repartir beneficios económicos al afirmar que “en tales instituciones [las entidades sin ánimo de lucro] ha de estar excluido todo mecanismo que directa o indirectamente signifique, para los partícipes en el acto de constitución o de fundación la vocación de participar en los excedentes o beneficios obtenidos del desarrollo del objeto propio de la organización creada”. Véase Juan C. Jaramillo. Entidades sin ánimo de lucro. Características y aplicación del régimen tributario. Págs. 9 y 10. Ed. Legis. (2009). Así como Álvaro Tafur. Las personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro y el Estado. Pág. 8. 3ª edición. Ed. Temis. (1990).

12 De acuerdo con el Consejo de Estado: “el elemento determinante es el objeto o finalidad desarrollada, este no obedece a una aspiración lucrativa, en consecuencia, los posibles excedentes o utilidades obtenidas no pueden ser distribuidas entre sus miembros, sino por el contrario, destinarse al objetivo que aglutina a los asociados”. Ver Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia 17200 de 2009 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; octubre 26 de 2009).

13 *Ibíd.*

3. Los aportes de los miembros nunca se reembolsan, ni al retiro del miembro, ni a la liquidación de la sociedad, evento en el cual el excedente, si lo hubiere, se traslada a otra entidad con finalidades similares.

No obstante lo anterior, a lo largo de la evolución normativa en Colombia se han categorizado como “entidades sin ánimo de lucro” diferentes organizaciones con naturalezas, características y aspectos muy disímiles¹⁴, independientemente de si distribuyen o no excedentes. En esta medida, la fórmula del legislador colombiano no ha sido práctica, sino normativa, lo que ha supuesto que la naturaleza no lucrativa de las entidades no sea dada solo por el cumplimiento de una regla (la imposibilidad de distribuir excedentes), sino también porque una norma así lo ha dispuesto.

Así las cosas, las entidades sin ánimo de lucro no son solo aquellas organizaciones que no distribuyen sus excedentes, sino también aquellas que la ley ha determinado como “sin ánimo de lucro” o como “fundaciones” o “asociaciones” por el simple decir de la misma. Tal es el caso de por ejemplo las iglesias o congregaciones religiosas, las cooperativas¹⁵, las clínicas u hospitales¹⁶, las instituciones privadas de educación privada¹⁷, entre otras.

2. Los incentivos fiscales y el tratamiento preferencial de las entidades sin ánimo de lucro en el mundo

Una vez hemos presentado las diferentes conceptualizaciones de las entidades sin ánimo de lucro en el mundo, nos referiremos entonces a las diversas maneras

14 Por desbordar el alcance del presente estudio y por ser un aspecto relativamente objetivo por tratarse de un aspecto normativo en Colombia, no se abordan detalladamente en el presente texto las diferentes categorías o características ni las entidades que se reputan como ESAL en nuestro sistema. Para mayor detalle, se recomienda revisar el capítulo 1 del libro del profesor Juan Carlos Jaramillo. En este, se analizan no solo las organizaciones conocidas como ESAL, sino que además se abordan temas administrativos importantes. Por supuesto, una parte considerable de este estudio deberá ser leída con reserva de inventario, pues la reciente reforma tributaria modificó considerablemente el régimen y, por ejemplo, los documentos necesarios para ser considerado miembro del RTE y acceder a los beneficios respectivos son otros. Igualmente, se recomienda la lectura de la tesis presentada por Paula Pimentel. Véase Paula Pimentel. Régimen de inspección y vigilancia de las entidades sin ánimo de lucro. Presentado como requisito para optar al título de abogada. Pontificia Universidad Javeriana. (2004).

15 Respecto de las cooperativas, el artículo 3º de la Ley 79 de 1988 les da a este tipo de entidades la naturaleza de “sin ánimo de lucro” al afirmar que “[e]s acuerdo cooperativo el contrato que se celebra por un número determinado de personas, con el objetivo de crear y organizar una persona jurídica de derecho privado denominada cooperativa, cuyas actividades deben cumplirse con fines de interés social y sin ánimo de lucro”.

16 Constituidas como corporaciones ordinarias o como corporaciones sin ánimo de lucro de participación mixta.

17 El artículo 98 de la Ley 30 de 1992 dice que: “Las instituciones privadas de educación superior deben ser personas jurídicas de utilidad común, sin ánimo de lucro, organizadas como corporaciones, fundaciones, o instituciones de economía solidaria”.

en las que las diferentes jurisdicciones y sistemas normativos han pretendido impulsar este sector –independientemente de cómo lo delimiten– a través de tratamientos preferenciales en impuestos directos; especialmente en el impuesto sobre la renta. Para esto, inicialmente (i) se presentan, de manera general, los tipos de beneficios e incentivos tributarios; y después (ii) se expone un estudio comparado de los diferentes tipos de prerrogativas fiscales de las que gozan las ESAL alrededor del mundo.

2.1. Tipos de beneficios o incentivos fiscales

Los sistemas jurídicos, tanto en tributos directos como indirectos, han procurado otorgar beneficios a diferentes sectores económicos o actores sociales, pues no solo es a través de ellos que el Estado reconoce la importancia de su labor en la sociedad, sino que también promueve la creación y mantenimiento de este tipo de iniciativas sociales¹⁸. En este sentido, el catálogo de beneficios o incentivos fiscales –entendidos estos como cualquier tipo de tratamiento diferencial para la determinación, liquidación, pago o incluso sujeción de un tributo– es muy amplio. La doctrina y la jurisprudencia alrededor del mundo han clasificado y denominado los incentivos o beneficios tributarios de muy variadas maneras, incluso utilizando las mismas etiquetas para beneficios que, tanto práctica como teóricamente, tienen naturalezas diferentes en otras latitudes.

A manera de recuento académico, y sin ningún interés en profundizar el debate relativo a la conceptualización estricta de los incentivos tributarios¹⁹, podríamos decir que existen cuatro categorías diferentes: (1) reducciones directas a las tarifas de tributación; (2) incentivos tributarios propiamente dichos –también reconocidos como minoraciones estructurales–; (3) zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado; y (4) incentivos al empleo. Veamos cada uno de ellos y un ejemplo en Colombia para entenderlos, no sin antes resaltar que son

18 De acuerdo con el profesor Plazas “[e]n el ámbito de la intervención del Estado en la economía y del profundo compromiso con que las constituciones políticas propias del Estado social de derecho vinculan al órgano público, no solo es posible, sino en muchos casos útil y de gran interés que se acuda a los beneficios tributarios para promover actividades de los particulares que coadyuven a la realización de los fines colectivos. Áreas como salud, cultura, educación o ambiente, por ejemplo, sobre las que las constituciones políticas suelen reclamar del Estado una acción eficaz en procura de la consolidación de una sociedad que esté en condiciones de progresar y evolucionar permanentemente y ofrecer a sus integrantes una vida digna, son particularmente propicias para incentivar la colaboración de los particulares por medio de beneficios tributarios”. Mauricio Plazas Vega. *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Tomo II. Págs. 82 y 83. Ed. Temis. (2005).

19 Existen tantas clasificaciones de incentivos tributarios como autores. En cualquier caso, para revisar los tipos de incentivos tributarios en los países de América Latina y un estudio cuantitativo muy interesante, por ejemplo, véase Juan Jiménez & Andrea Podestá. *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. Cepal - Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 77. Santiago de Chile. 2009. At. 15-16.

los dos primeros los que realmente impactan en el sector no lucrativo en el mundo y sobre los que este escrito presentará un mayor desarrollo.

2.1.1. Reducciones directas a las tarifas

Las reducciones directas a las tarifas, como su nombre indica, se refiere a tarifas diferenciales que comparadas con una tarifa general, se encuentran reducidas; suponiendo por tanto un beneficio económico para los sujetos destinatarios del beneficio. En la mayoría de jurisdicciones este tipo de beneficios supone un tratamiento cuidadoso por parte del legislador, en la medida en que, por tratarse de un tratamiento diferencial que discrimina positivamente un sector social, deberá respetar principios y reglas concretas de igualdad y equidad. En Colombia, por ejemplo, las razones y efectos del trato privilegiado, para reputarse constitucionales, deberán poder soportar un *test de igualdad* a los ojos de la Corte Constitucional²⁰.

Esta reducción puede significar una carga tributaria más baja (tarifas preferenciales) o puede incluso representar una carga tributaria inexistente, cuando se está en presencia de una tarifa del 0 %. Así mismo, es muy común que en algunas jurisdicciones este tipo de incentivos se encuentre atado a una temporalidad o vigencia (*tax holidays*).

En el impuesto sobre la renta colombiano han existido o existen actualmente varios ejemplos que ilustran este tipo de incentivos. Una reducción directa de tarifa atada a una temporalidad se encontró presente en la Ley 1429 de 2010 “Ley de Formalización y Generación de Empleo” (beneficio recientemente derogado por la Ley 1819 de 2016), donde se estableció una progresividad de la tarifa del impuesto sobre la renta de las pequeñas y medianas empresas, durante sus primeros cinco años contados a partir del inicio de la actividad económica. Este tipo de “vacaciones fiscales” se encuentra también vigente en la actualidad, en la Ley 1819 de 2016, respecto de las sociedades que inicien sus actividades en las zonas más afectadas por el conflicto (Zomac)²¹.

Por su parte, respecto de tarifas diferenciales del impuesto sobre la renta, encontramos, por ejemplo, la tarifa preferencial del 20 % de la que son beneficiarios

20 Vale la pena mencionar que aun cuando la Corte Constitucional solía aplicar un test intermedio de igualdad en asuntos tributarios, desde el año 2001 el tribunal ha realizado recurrentemente un test estricto. En este sentido, no basta con demostrar que la norma es válida, sino que además es necesario comprobar si el medio, es decir el trato diferencial, establecido es adecuado y necesario para lograr la finalidad pretendida. Véanse, por ejemplo, las sentencias C-1047 de 2001 y C-153 de 2003.

21 De acuerdo con la Ley 1819 de 2016, las nuevas sociedades, que sean micro, pequeñas, medianas y grandes empresas, que tengan su domicilio principal y desarrollen toda su actividad económica en las Zomac, tendrán tarifas preferenciales hasta el año 2027. Para mayor detalle, véase la Ley 1819. Art. 237, literales a) y b).

los sujetos pertenecientes al régimen tributario especial que no reinviertan su excedente en el desarrollo de su objeto social²². Igualmente, las personas jurídicas que sean usuarios de zona franca tienen una tarifa diferencial preferencial, desde el 1° de enero de 2017, del 20 %²³.

2.1.2. Los incentivos tributarios y las denominadas minoraciones estructurales

Los incentivos tributarios propiamente dichos, también reconocidos por la doctrina²⁴ como minoraciones estructurales, son aquellos que se refieren a la determinación, liquidación y pago del tributo. Al respecto, encontramos desde beneficios referidos a la determinación de la base (depreciación acelerada, deducción parcial o total), hasta créditos fiscales y diferimientos impositivos. Para efectos académicos y por estar directamente relacionados con el tema de nuestro estudio, nos referimos a dos tipos de beneficios en esta categoría. Así pues, dos tipos de beneficios son de vital importancia para entender la manera en que las ESAL alrededor del mundo son promocionadas o impulsadas por el Estado: las deducciones y los descuentos.

Por un lado, las deducciones han sido entendidas como aquellas detracciones especiales de la base gravable permitidas por el legislador, que a su vez permiten al contribuyente disminuir su base imponible y por tanto, obtener un elemento cuantificador del tributo un tanto menor que el que de otra manera se obtendría. En otras palabras, las deducciones son aquellos gastos que el contribuyente podrá restarle a los ingresos obtenidos en su ejercicio, para con ello obtener una utilidad o un excedente que, en principio, será gravado. Por supuesto, esta utilidad será menor de la que lo sería si no se hubiera restado dicho gasto (deducción) y por lo tanto, la base gravable sobre la que se aplicará la tarifa se encontrará reducida, dando con ello un impuesto a cargo menor.

En Colombia, un ejemplo de deducción vigente en la actualidad es el previsto para las inversiones en desarrollo, investigación e innovación. Antes de la Ley 1819 el contribuyente tenía derecho a deducir el 170 % de la inversión en este tipo de proyectos. Hoy en día es del 100 %²⁵. Así mismo, en el caso de las donaciones, a pesar de que la reforma tributaria prevea el cambio de la figura de deducción a descuento (como se verá más adelante), aún subsisten

22 Estatuto Tributario [E.T.]. Art. 356.

23 Estatuto Tributario [E.T.]. Art. 240-1, modificado por la Ley 1819 de 2016. Art. 101.

24 Para un mayor detalle véase Mauricio Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Pág. 339. Tomo II. Ed. Temis. (2005).

25 Aunque al comparar el anterior artículo 158-1 con el nuevo (introducido por la Ley 1819) pareciera que el beneficio fuera menor, lo cierto es que la reforma introdujo un descuento para estas investigaciones del 25 % (Art. 256).

dos deducciones producto de donaciones: las deducciones por donaciones a la Corporación Gustavo Matamoros D'Acosta²⁶ y la deducción por donaciones a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas²⁷.

Por otro lado, los descuentos se refieren a aquellos créditos fiscales o sumas que corresponden directamente a porciones del impuesto a cargo del contribuyente. A diferencia de las deducciones, los descuentos no son detracciones de la base gravable, sino del monto determinado como impuesto a cargo por el sujeto pasivo. Así pues, por ejemplo, una deducción del 30 % de ninguna manera puede contrastarse llanamente con un descuento del 25 %, pues mientras la primera disminuye la base gravable (sobre la cual se aplicará la tarifa correspondiente); la segunda disminuye directamente el impuesto a cargo ya determinado (ya después de haberle aplicado la tarifa a la base). Una comparación de porcentajes no es suficiente, y es necesario un análisis detallado matemático para comprender las dimensiones de ambos beneficios.

Frente a los descuentos, por tratarse de un crédito, en algunas jurisdicciones se ha permitido que el mismo, de no poder ser utilizado en el período fiscal en el que se cause, pueda ser utilizado o llevado en períodos posteriores (*carry forward*) en los que sí pueda el contribuyente imputarlo a sumas correspondientes a impuestos debidos. A pesar de que el *carry forward* se establece para mantener la naturaleza y el impacto del beneficio, sin importar el resultado económico de un período particular, en muchas jurisdicciones igual existe un límite temporal para la aplicación o detracción del respectivo crédito (descuento).

El descuento por antonomasia es el descuento por impuestos pagados en el exterior²⁸. Por otro lado, es importante resaltar que después de la Ley 1819, el sistema tributario colombiano –siguiendo una de las recomendaciones de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria– migró de un sistema en el que primaran las deducciones, a uno de principalmente descuentos. Así las cosas, el Estatuto ahora recoge tres descuentos fundamentalmente: (i) por inversiones realizadas en control, conservación y mejoramiento del medio ambiente²⁹; (ii) por inversiones realizadas en investigación, desarrollo tecnológico o innovación³⁰; y (iii) por donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen especial³¹.

26 Estatuto Tributario [E.T.]. Art. 126-2.

27 *Ibíd.* Art. 125.

28 *Ibíd.* Art. 254.

29 *Ibíd.* Art. 255 (Ley 1819 de 2016. Art. 103).

30 *Ibíd.* Art. 256 (Ley 1819 de 2016. Art. 104).

31 *Ibíd.* Art. 257 (Ley 1819 de 2016. Art. 105).

2.1.3. Zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado

Las zonas especiales con tratamiento privilegio en diferentes impuestos y tributos, corresponden a una decisión política de otorgar tratamientos diferenciales a sujetos específicos, por condiciones de su ubicación o su papel económico en determinados sectores, ya sean espaciales o económicos. En Colombia, este es el caso de, por ejemplo, las zonas francas, las cuales cuentan con reglas especiales en derechos de importación, impuesto a la renta, impuesto al valor agregado.

Este tipo de beneficios, por tratarse de beneficios que pretenden incentivar un sector económico, propiciar la inversión o generar condiciones de competitividad que permitan la generación de riqueza, son beneficios muy poco usados frente a las entidades que componen el sector no lucrativo.

2.1.4. Incentivos al empleo

Los incentivos al empleo, representados en rebajas o exoneraciones en el pago de impuestos por la contratación de mano de obra ha sido utilizado en muchas partes del mundo para impulsar precisamente la formalización laboral y la generación de empleo. Este tipo de beneficio supone la subvención parcial o incluso la exención del pago de cargas laborales o parafiscales. Al igual que el incentivo referenciado en el numeral precedente, este tipo de incentivos no es muy común para las ESAL, pues más que querer impulsar una actividad social o de interés común, procura es generar condiciones de competitividad y ambientes positivos para la inversión.

2.2. Ejercicio comparado de los tratamientos fiscales en el mundo

Una vez analizados los tipos de beneficios fiscales que existen, veamos entonces los incentivos que usualmente se conceden en el mundo a las organizaciones sociales no lucrativas. Como se mencionó en la sección anterior, las deducciones y descuentos son los verdaderos protagonistas:

País	Tipo de beneficio	Quiénes pueden ser sujetos del beneficio: donantes	Tipo de donación	Límites	Quiénes pueden ser beneficiarios de la donación: donatarios
Australia	Deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (mismas reglas).	Dinero, propiedades o inmuebles.	Hasta el 100 % de la deducción.	Reglas especiales que limitan quiénes pueden recibir la donación.
Brasil	Deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (diferentes reglas).	Dinero.	Personas jurídicas: deducible hasta el límite del 2 % de la renta líquida gravable del donante.	Reglas especiales que limitan quiénes pueden recibir la donación.
Canadá	Descuento (personas naturales). Deducción (personas jurídicas).	Personas naturales y personas jurídicas.	Dinero y propiedades o inmuebles.	15 % sobre los primeros CAN \$ 200 de donaciones y 29 % sobre cualquier donación superior a CAN \$ 200. Con un límite para ambas de hasta 75 % de la renta líquida. Personas naturales y personas jurídicas.	Solo las entidades calificadas y admitidas como donatarias.
Francia	Descuento.	Personas naturales y personas jurídicas (diferentes reglas).	Dinero.	Personas naturales: descuento del 66 % de la donación hasta el 20 % de la renta líquida gravable. Personas jurídicas: descuento del 60 % de la donación hasta el 0,5 % del total de ingresos.	Entidades calificadas.
México	Deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (mismas reglas).	Dinero y propiedades o inmuebles.	Hasta 7 % de los ingresos brutos.	Entidades calificadas.
España	Descuento.	Personas naturales y personas jurídicas (diferentes reglas).	Dinero.	Personas naturales: pueden descontar el 75 % de los primeros 150EUR y 30 % sobre el valor restante de la donación (35 % en algunos casos).	Solo las entidades calificadas y admitidas como donatarias.

País	Tipo de beneficio	Quiénes pueden ser sujetos del beneficio: donantes	Tipo de donación	Límites	Quiénes pueden ser beneficiarios de la donación: donatarios
España				Personas jurídicas: pueden descontar 37,5 % del valor de la donación (40 % en algunos casos).	
Reino Unido	Personas naturales: devolución del pago (<i>“refund to charity”</i>). Personas jurídicas: deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (diferentes reglas).	Dinero y algunos bienes.	Personas naturales: sin límite, pero sin generar pérdidas y sin poder llevar a períodos gravables siguientes (<i>carry forward</i>) lo donado.	Entidades calificadas y clubes deportivos amateurs (<i>CASC, Community Amateur Sports Club</i>).
Estados Unidos	Deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (diferentes reglas).	Dinero y propiedades o inmuebles.	Personas naturales: hasta el 50 % de la “renta bruta ajustada” (<i>adjusted gross income</i>) ³² para las donaciones en dinero, 30 % si son bienes. Personas jurídicas: hasta el 10 % de la renta líquida gravable, pero puede llevar a hasta por cinco (5) períodos gravables las cantidades de deducción no utilizadas (<i>carry forward</i>).	Entidades calificadas.

32 *Adjusted gross income*: hace referencia a la renta bruta, menos algunas deducciones específicas. Para mayor detalle de las deducciones, ver 26 U.S. Code §62 - Adjusted gross income defined. Véase: <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/62>.

Y como este ejercicio no estaría completo si no analizáramos la situación colombiana, veamos entonces el tratamiento en nuestro país, antes y después de la Ley 1819 de 2016.

País	Forma	Quiénes pueden ser sujetos del beneficio: donantes	Tipo de donación	Límites	Quiénes pueden ser beneficiarios de la donación: donatarios
Colombia (antes de la Ley 1819 de 2016)	Deducción.	Personas naturales y personas jurídicas (mismas reglas).	Dinero y propiedades o inmuebles.	Hasta el 30 % de la renta líquida del contribuyente, determinada antes de restar el valor de la donación. Con algunas reglas especiales: en algunos casos no había límite ³³ , en otros el límite era especial ³⁴ .	Cualquier ESAL, sin ningún proceso ni calificación.
Colombia (después de la Ley 1819 de 2016)	Descuento.	Personas naturales y personas jurídicas (mismas reglas).	Dinero y propiedades o inmuebles.	Hasta el 25 % de la donación; con un límite global (que incluye otros descuentos) del 25 % del impuesto a cargo del contribuyente. El donante puede llevar hasta el período gravable siguiente los descuentos no utilizados (<i>carry forward</i>).	ESALES que hayan sido admitidas al régimen tributario especial y que estén inscritas en Cámara de Comercio.

3. El tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro en Colombia

Después de analizar el tratamiento y los beneficios tributarios del sector no lucrativo en el mundo y presentar además una comparación en Colombia (antes y

33 Cuando se realizaba a fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) para el cumplimiento de sus programas del servicio al menor y a la familia, ni en el caso de las donaciones a las instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología.

34 En el caso de donaciones de dinero para la construcción, dotación o mantenimiento de bibliotecas de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y de la Biblioteca Nacional el límite es del 100 %. En el caso de las donaciones efectuadas a la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa el límite es del 125 %. Este artículo no fue derogado por la Ley 1819 de 2016.

después de la Ley 1819) a manera de introducción, veamos entonces detalladamente cómo es el tratamiento en Colombia. Para ello, inicialmente (i) se presentará una breve reseña normativa de lo que ha sido la reglamentación de estas entidades y del régimen tributario especial (RTE); para después (ii) presentar los principales cambios del RTE después de la Ley 1819 y sus implicaciones.

3.1. Evolución normativa del régimen tributario especial en Colombia

A pesar de que el Decreto 2053 de 1974 fue la piedra angular de lo que después se convertiría en un tratamiento preferencial o diferenciado para diferentes organizaciones o entidades sociales³⁵, fue solo hasta 1988 que se creó oficial y normativamente el régimen tributario especial.

Así pues, si bien la Ley 75 de 1986 modificó el tratamiento del impuesto sobre la renta para muchas entidades y organizaciones³⁶ (tratamiento que en muchos casos perdurará incluso hasta hoy) nos es posible decir que la norma fundante del RTE en Colombia fue la Ley 84 de 1988, pues fue esta norma la que creó formalmente el régimen tributario especial y estableció que las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro y los demás nuevos contribuyentes a que se refiere el artículo 32 de la Ley 75 de 1986³⁷ serían contri-

35 El artículo 7° del decreto estableció que no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios: "[...] 2. La Iglesia Católica y otras iglesias cristianas de carácter universal; la sinagoga y, en general, las iglesias reconocidas por el Estado. 3. Las corporaciones y asociaciones sin ánimo de lucro. 4. Las instituciones de utilidad común, y 5. Las fundaciones de interés público o social".

36 Por ejemplo, en el caso de las cajas de compensación familiar, fondos mutuos de inversión, fondos de empleados, fondos de pensiones, asociaciones gremiales se estableció un tratamiento mixto, se estableció que estas solo estarían gravadas al 20 % respecto de sus ingresos provenientes de actividades industriales y de mercadeo. Para el caso de las entidades que conforman el sector cooperativo, se estableció que estarían sometidas al impuesto sobre la renta si destinaban sus excedentes en todo o en parte en forma diferente a lo que establecía la legislación cooperativa. Y para el caso del resto de entidades enunciadas en el numeral 3° del artículo 32 (asociaciones o corporaciones cuyos ingresos se destinaron al mejoramiento de la salud, la educación, la cultura, o la investigación científica y tecnológica) la ley les concedió una exención total del impuesto sobre la renta siempre que se destinarán los excedentes a la realización de las actividades señaladas en la ley.

37 Enlistó el artículo 32 de la Ley 75 de 1986, las siguientes: (1) Las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y las asociaciones gremiales, con respecto a los ingresos provenientes de las actividades industriales y de mercadeo. (2) Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentran sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria, con excepción de las entidades a que se refiere el parágrafo 4° del presente artículo. (3) Las asociaciones o corporaciones, con excepción de los sindicatos, instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior ICFES, asociaciones de padres de familia, sociedades de mejoras públicas, el Centro Internacional de Agricultura Tropical (CIAT), hospitales, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal, asociaciones de exalumnos, religiosas y políticas, los fondos de pensionados, y las asociaciones y corporaciones de dedicación exclusiva al trabajo social solidario, cultural y científico que sean calificadas por el comité establecido en el parágrafo 3° del presente artículo.

buyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con régimen tributario especial, con una tarifa única aplicable será del 20 %, sobre el beneficio neto o excedente, el cual sería exento en la parte que destinaran al cumplimiento de su objeto social.

Estas dos normas, esto es, la Ley 75 de 1986 y la Ley 84 de 1988, fueron sin duda los antecedentes de los artículos 19 y 356 a 364 del Estatuto Tributario (Decreto 624 de 1989), normas que consagraron y regularon el régimen tributario especial que rigió por muchos años, hasta la expedición de la Reforma Tributaria Estructural (Ley 1819 de 2016).

3.2. El régimen tributario especial después de la Reforma Tributaria Estructural (Ley 1819 de 2016)

Si bien el presente acápite abordará principalmente las características del nuevo régimen tributario especial (después de la expedición de la Ley 1819 de 2016), es importante mencionar algunos de los problemas y características que tenía el anterior régimen tributario especial, para después sí evaluar cuáles fueron los cambios propuestos en la reciente reforma. Así las cosas, inicialmente (i) nos referiremos a los problemas del anterior régimen, principalmente expuestos por la Comisión de Expertos; y después (ii) analizaremos las principales características del nuevo régimen.

3.2.1. Principales problemas o necesidades antes de la reforma

La Comisión de Expertos, tanto en el informe inicial referido únicamente al régimen tributario especial como en su informe final³⁸, describió varios de los problemas estructurales de los que adolecía el régimen. Veamos entonces los principales problemas encontrados por el colectivo, y otros que han sido reconocidos en otros ámbitos como la doctrina y la jurisprudencia:

3.2.1.1. Complejidad producto de múltiples categorías de sujetos

Sea lo primero mencionar que el tratamiento de las ESAL se ha caracterizado por ser complejo y por contener una variedad de regímenes y mixturas que han dificultado su entendimiento. Por un lado, porque existen entidades que sin carecer

38 Véase: Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria: Informe sobre propuesta de reforma al régimen tributario especial (RTE) para las asociaciones, fundaciones y corporaciones (a, f y c) constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Págs. 3-35. (2015). Véase también: *Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria*. Op. cit. Págs. 191 y ss. (2015).

de ánimo de lucro se reputan como contribuyentes del RTE o incluso se denominan por la ley como “entidades sin ánimo de lucro”; o por otro lado porque existen sujetos que debiendo pertenecer al RTE, son considerados como “no contribuyentes”.

Así las cosas, producto de la lectura de diferentes artículos en el Estatuto (v. gr. 19, 19-1, 19-2 y 598), así como de las normas específicas de cada uno de estos tipos asociativos, podemos concluir que en Colombia, en lo que respecta al impuesto sobre la renta, existen cuatro tipos de categorías de sujetos: (i) contribuyentes del régimen ordinario (ii) contribuyentes del régimen tributario especial; (iii) declarantes no contribuyentes; y (iv) no contribuyentes no declarantes.

Estas cuatro categorías no son intuitivas y no se encontraban claramente especificadas en el Estatuto, siendo necesario contrastar diferentes normas para elucubrar la calidad contributiva de cada sujeto analizado en particular.

3.2.1.2. Indeterminación y flexibilidad en el objeto social (actividad meritoria)

El objeto social de las ESAL no ha estado, al menos no recientemente, taxativa o claramente determinado en la ley, y en esa medida se ha permitido que muchas de las entidades, sean o no sociales o de utilidad o interés común, se clasifiquen dentro de diferentes y variadas categorías que les permiten acceder al RTE o reputarse como ESAL.

Esta flexibilidad y oscuridad en la conceptualización y delimitación 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 para reputarse como perteneciente al RTE.

Esta situación es fácilmente comprobable, al notar que el 48 % de la ESAL que para el 2015 figuraban en el RUT, correspondían a “actividades económicas no clasificadas” (ver cuadro líneas abajo). La exposición de motivos de la Ley 1819 establece claramente al respecto que:

“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.

3.2.1.3. *Necesidad en definición de requisitos sine qua non: el interés general y el acceso a la comunidad*

A pesar de que el anterior artículo 19 del Estatuto previera el requisito de interés general, lo cierto es que en la práctica, el régimen tributario especial anterior a la Ley 1819 admitía entidades que realizaran actividades que no fueran de interés general, o de las cuales no era posible predicar acceso de la comunidad.

Por un lado, porque los conceptos no se encontraban legalmente definidos causando así una indefinición propicia para la falta de control; y por otro lado, porque los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, como condiciones para pertenecer al régimen, han sido históricamente interpretados de manera laxa por la jurisprudencia y la doctrina, lo que también permitía que entidades diferentes hicieran uso del RTE aun cuando sus objetos o actividades parecieran ser más benéficas para particulares que para las comunidades.

3.2.1.4. *Laxitud en el control patrimonial y en las “asignaciones permanentes”*

Antes de la Ley 1819 las ESAL no estaban sujetas a ninguna clase de control patrimonial. Esto, puesto que además de estar excluidas de renta presuntiva, determinación del impuesto sobre la renta por comparación patrimonial y, la mayoría, del impuesto de riqueza; también podían acumular sus excedentes de manera indefinida, desvirtuando el cumplimiento de sus finalidades sociales.

El Estatuto Tributario y el Decreto 4400 de 2004 permitían la acumulación indefinida del patrimonio a través de las denominadas “asignaciones permanentes”. Por supuesto acumular patrimonio no es intrínsecamente perverso (por ejemplo, cuando se requiere para la realización de un proyecto de alto impacto

o de considerable envergadura financiera), pero seguro sí presentaba dudas sobre los destinos de los rendimientos de esos patrimonios, sin mencionar que muchos de esos recursos se convertían en oscuras cantidades de las cuales no era posible diferenciar sus fuentes o sus destinos. Esta acumulación de riqueza se caracterizaba por convertirse en incontrolable para la administración tributaria, dificultando además su trazabilidad.

3.2.1.5. Falta de publicidad, de registro y en general de control social

Las entidades del sector no lucrativo en Colombia, además de no contar con un sistema público unificado que permitiera expandir su ámbito de aplicación o de cobertura y a su vez su impacto social, carecían en general de mecanismos de control social. Y es que en el mundo uno de los sistemas de control más efectivos, aún más que las administraciones tributarias, se ha visto representado en las veedurías civiles y los mismos ciudadanos.

Por tratarse de entidades de interés común, a las cuales debe tener acceso la comunidad, es precisamente la sociedad civil el mejor agente de control y supervisión. Sin embargo, el RTE colombiano no contemplaba ningún mecanismo efectivo de denuncia o alerta sobre entidades sin ánimo de lucro que en la práctica correspondieran a figuras elusivas o definitivamente inexistentes.

3.2.2. Características del nuevo régimen tributario especial

A pesar de poder englobar o describir con muchísimo más detalle cada uno de los ajustes propuestos en la Ley 1819, se analizarán en el presente aparte cinco cambios transversales que modifican sustancialmente el régimen tributario especial. Estos son: (i) el proceso de admisión y la consecuente actualización; (ii) el control social y publicidad de las entidades sin ánimo de lucro; (iii) la descalificación o exclusión del régimen tributario especial, y la introducción del concepto de “distribución indirecta de excedentes”; (iv) la modificación de los universos de contribuyentes, esto es, contribuyentes del régimen ordinario, contribuyentes del RTE, no contribuyentes declarantes, y no contribuyentes no declarantes; y finalmente (v) el tratamiento tributario del sector solidario y de las cooperativas.

3.2.2.1 Proceso de admisión al régimen

Uno de los principales cambios, si no el principal, de la Ley 1819, se refiere a la necesidad de que las entidades que desean pertenecer al RTE y por consiguiente acceder a los beneficios asociados al mismo, deban pasar por un proceso de calificación.

Así las cosas, ya no basta con ser una entidad reputada como “sin ánimo de lucro”, sino que es necesario solicitar, ante la administración tributaria, la correspondiente admisión y calificación dentro del régimen. Y una vez la organización se encuentre calificada como perteneciente al régimen tributario especial, deberá actualizar anualmente dicho estatus. Este cambio supone que por regla general las ESAL serán del régimen ordinario, y solo hasta que sean admitidas y calificadas por la DIAN, podrán acceder a un régimen especial.

Esta centralización de la admisión y el control de las entidades sobre las cuales puede predicarse la calidad de contribuyentes de un régimen tributario especial no es una fórmula nueva en el mundo. El Reino Unido y Australia tienen un cuerpo dedicado a aprobar y supervisar las ESAL (*charities*), mientras que en otros países la función de aprobación reside en la autoridad tributaria u otro departamento gubernamental. En Francia, por ejemplo, la calidad de ESAL es conferida por el Ministerio del Interior y las entidades aprobadas le rinden cuentas a ese ministerio. En Brasil la responsabilidad de la aprobación de las Organizaciones de la Sociedad Civil de Interés Público (OSCIP) recae en el Ministerio de Justicia. En otros países, las entidades requieren registrarse no solo con el gobierno local sino también con el ministerio apropiado, por ejemplo, salud, educación o asistencia social. Este es el caso por ejemplo de México, donde el órgano de control es la autoridad tributaria; o en Estados Unidos, donde el organismo federal de control es la autoridad tributaria (IRS)³⁹.

Y en la práctica habrá una diferencia fundamental, pues las entidades ya no acceden a, por ejemplo, tarifas diferenciales en renta o incluso exenciones, por el simple hecho de existir, sino que deberán acreditar su calidad y su no lucratividad ante la DIAN.

De esta manera, el nuevo artículo 19 del Estatuto Tributario establece que las entidades podrán ser admitidas en el régimen tributario especial siempre y cuando cumplan con unos requisitos especiales, a saber:

1. Que estén legalmente constituidas.
2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto, 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

39 Para mayor información, véase el informe presentado por la Organisation for Economic Co-Operation and Development (OECD). *Taxation of not-for-profit entities in Colombia*. September 2015.

momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1 del Estatuto.

Estas tres características/requisitos resultan de vital importancia, pues intentan atacar varios de los problemas descritos por la Comisión de Expertos. Revisemos la implicación de cada uno de estos requisitos.

Frente al **primer requisito** de “estar legalmente constituidas”, es importante aclarar que este se encontraba diseñado especialmente para obligar que todas las entidades se registraran en la Cámara de Comercio y con ello tener un registro unificado de todas las entidades. Sin embargo, el artículo desapareció⁴⁰ en el trámite legislativo del proyecto de ley, y este primer numeral, más que un cambio de fondo se convirtió en un ajuste formal.

Con relación al **segundo requisito**, este intenta solucionar dos problemas esenciales: (i) la indefinición del objeto social y su uso indiscriminado como herramienta de evasión; y (ii) la inclusión expresa de los requisitos de interés general y acceso de la comunidad.

Por un lado, la indefinición de las actividades meritorias y la laxitud frente a los objetos que pueden desarrollar las ESAL. Y por ello, establece como requisito que su objeto social corresponda a una de las actividades establecidas en el nuevo artículo 359. Este artículo trae consigo una lista taxativa de actividades, entre las que se encuentran educación, salud, cultura, ciencia, tecnología e innovación, actividades de desarrollo social, actividades de protección al medio ambiente, prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, promoción y apoyo a las actividades deportivas, actividades de desarrollo empresarial, promoción y apoyo a los derechos humanos, actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia, promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro y las actividades de microcrédito.

Esta lista taxativa (o de *black-list* como ha denominado la doctrina norteamericana para referirse a esta estrategia legislativa), a pesar de convertir el sistema en uno mucho más rígido que dificulta el ingreso de nuevas actividades meritorias, también blindo al mismo en contra de contribuyentes que utilizan el RTE como medio para evadir impuestos. Así mismo, la lista taxativa y descriptiva soluciona, al menos en parte, la definición los objetos sociales indefinidos, como es el

40 El artículo era el 162 de la versión radicada por el Gobierno Nacional y afirmaba: “A partir de la entrada en vigencia de esta ley todas las entidades sin ánimo de lucro deberán registrarse ante la Cámara de Comercio respectiva de la jurisdicción en la cual se encuentre la entidad. Dicho registro otorgará la personería jurídica”.

caso de la actividad meritoria de “actividades de desarrollo social”, se encuentran definidos más detalladamente, procurando una mayor certeza y un mayor control.

Por otro lado, la inclusión expresa de los requisitos de interés general y acceso de la comunidad se vio desarrollada con la inclusión de las definiciones de dichos conceptos en los parágrafos 1° y 2° del artículo 359.

Así pues, afirma la ley que se entenderá que la actividad es de “interés general” cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada).

Y de igual manera, 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. Así mismo, 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.

Finalmente, el artículo prevé en su **numeral tercero** la regla norteamericana de la no distribución de excedentes para garantizar una verdadera carencia de ánimo lucrativo. La norma establece expresamente la prohibición de distribuir, tanto directa como indirectamente, los beneficios o excedentes generados por la organización. Este concepto de “distribución indirecta” será fundamental en el nuevo RTE y por tanto, será desarrollado de manera independiente en la sección 3.2.2.3 de este ensayo.

3.2.2.2. Control social y publicidad de las entidades sin ánimo de lucro

Como se mencionó anteriormente, tanto el control social como la publicidad son elementos que resultan fundamentales para el éxito de un régimen tributario especial. Así las cosas la Ley 1819 estableció, producto del proceso de admisión, un registro *web* y público de las entidades que pretendan calificarse dentro del RTE.

Este registro supone la publicación de información fundamental para comprender la realidad de las entidades y para considerar aspectos tales como la carencia de ánimo lucrativo. Así pues, el artículo 364-5 establece que todas las entidades que pretendan ser calificadas en el régimen tributario especial deberán registrarse en el aplicativo *web* que para ello señale la DIAN y en esta medida, crea las condiciones de publicidad e información necesarias para que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos y la idoneidad social de la organización que solicita su acceso al régimen tributario especial.

En este sentido, la información que se debe presentar para ser admitida en el RTE, corresponde a:

- a) La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.
- b) La descripción de la actividad meritoria.
- c) El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.
- d) 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.
- e) Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.
- f) El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
- g) Los nombres e identificación de los fundadores.
- h) El monto del patrimonio.
- i) 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.
- j) 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.
- k) 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.
- l) Los estados financieros de la entidad.

Y además, las entidades deberán actualizar su *status*, y por lo tanto deberán mantener esta información lo más actualizada posible, en los siguientes términos:

1. La información anterior, deberá ser actualizada, durante los tres primeros meses de cada año.
2. Y además, el proceso de actualización depende de si son grandes o pequeñas ESAL:

- a) Para las pequeñas ESAL (con ingresos brutos inferiores a 160.000 UVT – aprox. \$4.700 millones): se actualizará anualmente su calificación de contribuyentes del régimen tributario especial contenido en el RUT con la simple presentación de la declaración de renta.
- b) Para las grandes ESAL⁴¹: las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT 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.

3.2.2.3. *Descalificación o exclusión del régimen tributario especial. El concepto de “distribución indirecta de excedentes”*

Si bien el párrafo primero del anterior artículo 19 del Estatuto establecía que las corporaciones, fundaciones y asociaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, que no cumplieran las condiciones señaladas en dicho artículo, serían contribuyentes del impuesto sobre la renta, para cuyo efecto se asimilaban a sociedades limitadas; lo cierto es que la indefinición y poca claridad del artículo impedía la aplicación de este numeral. La DIAN nunca pudo desconocer la calidad de entidad sin ánimo de lucro y de perteneciente al régimen tributario especial.

Es por ello que, al crear un proceso y una puerta de entrada al RTE, también debía crearse una puerta de salida a través del cual la administración pudiera depurar el universo de contribuyentes con tratamiento preferencial. Buscando, principalmente, fortalecer la fiscalización y el control de estas entidades, pero además garantizar que el beneficio se encuentre dirigido a quienes realmente lo merecen.

Así las cosas, la Ley 1819 incluyó dos normas fundamentales para lograr este objetivo. Por un lado el artículo 356-1, que establece la definición de distribución indirecta de excedentes, y por otro lado, el artículo 364-3, que establece la exclusión del régimen.

Frente a la distribución indirecta de excedentes, el artículo 356-1 debe leerse desde dos perspectivas diferentes: una relacionada con los pagos (inciso primero del artículo) realizados a partes en las que pueda evidenciarse una posible

41 Estatuto Tributario [E.T.]. Arts. 19 y 356-2 (Ley 1819. Arts. 140 y 148, respectivamente).

distribución de beneficios⁴² y otra relacionada con los contratos celebrados con los mismos. En este sentido, se establece como regla general que los pagos y contratos deberán corresponder a precios de mercado, o precios “comerciales promedio”. Esto, para evitar que haya una destinación de recursos o beneficios a través del uso de figuras como los honorarios, los salarios o los contratos.

No obstante lo anterior, la misma norma establece dos excepciones a la regla general que establece la necesidad de que los pagos y transacciones correspondan a valores comerciales. La primera, referida a que los pagos o adquisiciones destinados al cumplimiento del objeto social podrán realizarse por debajo del valor comercial. Esto, por cuanto la preocupación de la administración es cuando el valor es superior al comercial (entre otras cosas, de no dejar la excepción, desincentivaría las donaciones a precios considerablemente menores y por tanto, podría afectar la inversión social de muchas sociedades o potenciales donantes). La segunda excepción, es cuando las entidades que sean parte de la operación, se encuentren admitidas al régimen tributario especial.

Igualmente, el artículo establece que únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores (sin entender dentro de estos a los miembros de la junta directiva por el aparte final del inciso tercero del artículo) y al representante legal, siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales, lo que supone que para ello, el representante legal deberá tener vínculo laboral.

Por último, en lo relacionado con este artículo 356-1, la norma mantiene la regla establecida en el anterior artículo 356-1 (introducida por la Ley 1607 de 2012), referida al límite del 30 % de pagos a directivos, pero adiciona un rango de 3.500 UVT (aproximadamente \$ 111 millones de pesos) en el cual la norma no debe aplicar, por evidenciarse que en la práctica el límite a las entidades pequeñas no tiene sentido, especialmente cuando el fundador o gerente es la misma persona.

Por otro lado, frente a la exclusión del RTE, el artículo 364-3 establece reglas para la exclusión del régimen, y deja la puerta abierta para que un incumplimiento de alguna de las reglas previstas en el Estatuto, por parte de las entidades ya admitidas, pueda desembocar en el desconocimiento de su calidad especial de contribuyente.

42 El artículo se refiere a 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.

Así mismo, el artículo establece que se podrá excluir del RTE a las organizaciones cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección (i) 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; así mismo, cuando (ii) 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.

En caso de que esto suceda, la organización podrá solicitar nuevamente su calificación, pero solo transcurridos tres (3) años.

3.2.2.4. Universos de contribuyentes: contribuyentes del régimen ordinario; contribuyentes del RTE; no contribuyentes declarantes; y no contribuyentes no declarantes

Con el mismo objetivo de atacar alguno de los problemas estructurales, la Reforma Tributaria pretendió reorganizar el mundo de contribuyentes, tanto formal como materialmente.

Esta situación significó, principalmente, la expedición de dos completamente reformados artículos que establecieran claramente quiénes se reputan como (i) “contribuyentes no declarantes” y quiénes (ii) como “no contribuyentes no declarantes”.

Así las cosas, frente a los primeros, cabe afirmar que se establecieron expresamente como entidades no contribuyentes declarantes⁴³ a 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 ley⁴⁴, 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 alcoholes anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera.

Respecto de este último sujeto (los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado) considero importante resaltar

43 Estatuto Tributario [E.T.]. Art. 23 (Ley 1819. Art. 145).

44 A pesar de que el proyecto de ley radicado inicialmente por el Gobierno Nacional preveía el cambio de *status* de las iglesias y congregaciones religiosas, pasándolas de no contribuyentes declarantes a contribuyentes del RTE, en el trámite legislativo dicho cambio fue desechado y se mantuvo el tratamiento actual de no contribuyentes declarantes. Véase el artículo 19 del Estatuto propuesto inicialmente en el proyecto de ley radicado (Proyecto de Ley. Art. 140).

que, por ejemplo, las universidades o instituciones de educación superior públicas quedarían clasificadas como no contribuyentes declarantes; diferente al caso de las universidades o instituciones de educación superior privadas, que por extrapolación y determinación de acuerdo a las actividades meritorias, quedarían dentro de las entidades pertenecientes al régimen tributario especial.

Por otro lado, frente a los segundos, es importante mencionar que se delimitaron expresamente quiénes serían considerados como no contribuyentes no declarantes. Así, además de no ser contribuyentes, no declararán, 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 federado⁴⁵, 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 este y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Tampoco serán contribuyentes ni declarantes los resguardos y cabildos indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

Es importante resaltar que las entidades de que trata el mencionado artículo deberán, en cualquier caso, garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos y en el desarrollo de su actividad y la DIAN podrá ejercer fiscalización sobre estas entidades.

3.2.2.5. *Tratamiento tributario del sector solidario y de las cooperativas*

Finalmente, como último de los cambios fundamentales que analizará el presente estudio frente al anterior RTE, encontramos el relacionado con el tratamiento tributario del sector solidario y de las cooperativas. En este sentido, la Ley 1819, al

45 Si bien la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado no se encontraban expresamente mencionados en el artículo 598 del Estatuto Tributario, lo cierto es que la misma era considerada como no contribuyente declarante del impuesto sobre la renta, así que el artículo lo único que hace es aclarar e incluir lo que ya el Consejo de Estado y la ley habían determinado. Véase el Consejo de Estado. Concepto 599 de 1994 (mayo 24 de 1994). Cfr. Ley 142 de 1937. Art. 4°.

reformular el artículo 19, se veía en la necesidad de expedir normas precisas para las entidades del sector solidario. En Colombia el sector solidario ha sido impulsado por la teoría europea, y en esa medida, está conformado por entidades de igual naturaleza. Así las cosas, podríamos decir que lo conforman las entidades del sector cooperativo⁴⁶, los fondos de empleados y las asociaciones mutuales.

En este sentido, respecto de las entidades del sector cooperativo y las asociaciones mutuales, el artículo 19-4 del Estatuto (Ley 1819, artículo 142) establece que estas entidades, vigiladas por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al régimen tributario especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20 %).

Esta norma modifica la tributación de estas entidades, en el entendido de que ya no podrán destinar de manera autónoma el 20 % de sus excedentes a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional, sino que deberán tributarlo, como cualquier otra entidad, a la administración tributaria. El artículo, en cualquier caso, mantiene la destinación específica de lo recaudado, en el entendido de que el mismo será destinado a la financiación de la educación superior pública.

Ahora bien, es importante resaltar que ese 20 % no será inmediato, sino que teniendo en cuenta los parágrafos transitorios 1° y 2° del artículo en mención, para el año 2017 el porcentaje a tributar ante la administración será del 10 % y para el 2018 será del 15 %; correspondiendo el restante (10 % para el 2017 y 5 % para el 2018) a una porción que podrán destinar autónomamente.

No obstante lo anterior, es importante resaltar que el porcentaje de destinación autónomo no es exactamente el establecido en la ley, pues las cooperativas serán ahora contribuyentes del impuesto sobre la renta, y eso les permitirá, por ejemplo, imputar los descuentos a que tengan derecho. Así las cosas, en caso de cumplir los requisitos, las cooperativas podrían hacer uso del descuento previsto en el artículo 257 y, en este sentido, donar una parte de su excedente (de manera autónoma) a cualquier entidad perteneciente al régimen tributario especial. Esto, significaría que podrían imputar el 25 % de su donación al impuesto a cargo –determinado con base en el artículo 19-4 y la normatividad cooperativa vigente–; lo que en definitiva significará que estas entidades tendrán un porcentaje de autonomía mucho mayor del que formalmente se encuentra en la ley, pues del porcentaje determinado, siempre podrán hacer uso de las donaciones y por

46 Cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo y confederaciones cooperativas.

ende, mantener autonomía sobre un 25 % de su impuesto a cargo, correspondiente a las donaciones que realicen en el período gravable respectivo.

Frente al proceso de admisión que deben realizar, por regla general, las entidades que pretendan pertenecer al RTE; se establece una excepción y se afirma que a estas entidades no les es aplicable el mismo, lo que significa, que por definición, las mismas pertenecerán al RTE. No obstante esto, el artículo 19-4, en su párrafo 5° establece que estas entidades podrán ser excluidas del régimen⁴⁷, lo que supone que, en caso de ser excluidas, ahí deberán realizar el respectivo proceso de admisión y calificación, como el resto de entidades sin ánimo de lucro.

Así mismo, a las cooperativas les será aplicable la cláusula general de elusión fiscal (artículo 364-1) y lo dispuesto respecto de la publicidad y el registro *web* para la recepción de comentarios de la sociedad civil.

Por otra parte, respecto de los fondos de empleados, estos, antes de la Ley 1819 se encontraban en un tratamiento mixto. Por regla general eran no contribuyentes declarantes. Sin embargo, de manera excepcional, eran contribuyentes del régimen ordinario respecto de sus 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.

La Ley 1819 decidió eliminar este tratamiento mixto y los incluyó expresamente como no contribuyentes declarantes en el artículo 23 del Estatuto (artículo 145 de la ley).

4. Conclusiones

1. Las entidades sin ánimo de lucro, alrededor del mundo, han sido clasificadas principalmente por dos teorías. (i) La europea principalista, relativa al sector de la economía social, y (ii) la anglosajona, referida a la regla de prohibición de distribución de excedentes o beneficios. Así mismo, se ha acuñado el término “tercer sector”, el cual por su naturaleza residual; y ya sea por simplicidad o por practicidad, se ha utilizado recurrentemente para

47 Las entidades del sector cooperativo podrán ser excluidas del RTE cuando:

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) períodos gravables en un período 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.

referirse indistintamente a entidades que podrían pertenecer a uno u otro sistema –anglosajón o europeo continental– sin necesidad de revisar detalladamente las características propias o detenerse a confirmar dicha calidad con base en ninguna teoría.

2. En Colombia (como constante en nuestro sistema normativo) no ha existido una clara determinación de la teoría fundante, deviniendo así en dos consecuencias palpables. Por un lado, en la teoría, en una consecuente confusión normativa y; por otro lado, en la práctica, en complicaciones de implementación. Veamos entonces cada una de las teorías y después veamos el caso colombiano.
3. El sistema principalista europeo ha enfrentado un problema conceptual frente a entidades que no encajan en ningún otro sector, pero que a la vez, quedarían por fuera de la economía social. Esto, debido al carácter democrático requerido. Ese es el caso de las fundaciones privadas o de las iglesias o congregaciones religiosas. Ninguna de estas organizaciones tienen precisamente socios o asociados que puedan tomar decisiones de manera democrática y abierta, independientemente de los servicios sociales que presten o de las actividades meritorias que realicen.
4. El sistema anglosajón, por tratarse de una regla, pareciera de más fácil aplicación que el europeo. Por un lado, pareciera cobijar más entidades, como por ejemplo las entidades religiosas o a cualquier fundación que no reparta o distribuya excedentes, pero al mismo tiempo, pareciera ser más restringido, pues deja por fuera entidades como cooperativas y asociaciones mutuales que sí reparten y distribuyen beneficios económicos de manera personal.
5. Aunque en Colombia se ha hablado genéricamente de entidades sin ánimo de lucro (ESAL) para referirse a las entidades del tercer sector, lo que valga resaltar pareciera adoptar el sistema anglosajón como pilar fundante; lo cierto es que nuestra política fiscal respecto de estas entidades hoy en día contiene elementos muy diversos que impiden enmarcarla en alguna de las corrientes anteriormente expuestas.
6. En Colombia se han categorizado como “entidades sin ánimo de lucro” diferentes organizaciones con naturalezas, características y aspectos muy disímiles. La solución del legislador colombiano no ha sido práctica, sino normativa, lo que ha supuesto que la naturaleza no lucrativa de las entidades no sea dada solo por el cumplimiento de una regla (la imposibilidad de distribuir excedentes), sino también porque una norma así lo ha dispuesto. Así

las cosas, las entidades sin ánimo de lucro no son solo aquellas organizaciones que no distribuyen sus excedentes (por seguir la regla en la práctica), sino también aquellas que la ley ha determinado como “sin ánimo de lucro” o como “fundaciones” o “asociaciones” por el simple decir de la misma (sin importar si en la realidad distribuyen o no distribuyen entre sus asociados). Tal es el caso de por ejemplo las iglesias o congregaciones religiosas, las cooperativas, las clínicas u hospitales, las instituciones privadas de educación privada, entre otras.

7. Los incentivos o beneficios fiscales corresponden a la estrategia por autonomía que utilizan los sistemas normativos para impulsar diferentes sectores de la economía y, para nuestro interés, el sector no lucrativo. En este sentido, el autor considera que los beneficios o incentivos fiscales podrían agruparse en 4 categorías: (1) reducciones directas a las tarifas de tributación; (2) beneficios tributarios propiamente dichos –también reconocidos como minoraciones estructurales–; (3) zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado; y (4) incentivos al empleo; siendo los dos primeros los que realmente impactan a las ESAL en el mundo.
8. Existen especialmente dos tipos de beneficios de vital importancia para entender los incentivos a las ESAL alrededor del mundo: las deducciones y los descuentos. Por un lado, las deducciones han sido entendidas como aquellas detracciones permitidas de la base gravable, que permiten disminuir la misma y por tanto, obtener un elemento cuantificador del tributo un tanto menor que el que de otra manera se obtendría. Por otro lado, los descuentos se refieren a aquellos créditos fiscales o sumas que corresponden directamente a porciones del impuesto a cargo del contribuyente. A diferencia de las deducciones, los descuentos no son detracciones de la base gravable, sino del monto determinado como impuesto a cargo por el sujeto pasivo. Y sobre estos, usualmente se ha concedido el sobre-beneficio de utilizar el crédito en periodos fiscales posteriores al de su generación.
9. Mientras países como Australia, Brasil, México, Estados Unidos y Reino Unido han adoptado la figura de la deducción para incentivar el sector no lucrativo; otros como España, Francia o Canadá han hecho uso del descuento. Por su parte, Colombia utilizó la figura del descuento entre 1974 y 1992 (desde el Decreto 2053 de 1974 hasta la Ley 6ª de 1992), para pasar a utilizar la figura de la deducción en el período comprendido entre 1992 y 2016. Siendo la Ley 1819 de 2016 la causante del cambio a la figura de descuento que por regla general deberá aplicar a las donaciones admitidas al RTE.

10. Los principales problemas de los que adolecía el sistema tributario, de acuerdo con la Comisión de Expertos y la evaluación del Gobierno Nacional, antes de la Ley 1819 correspondían a (i) complejidad producto de múltiples categorías de sujetos; (ii) indeterminación y flexibilidad en el objeto social (actividad meritoria); (iii) necesidad en definición de requisitos *sine qua non*: el interés general y el acceso a la comunidad; (iv) laxitud en el control patrimonial y en las “asignaciones permanentes” y (v) falta de publicidad, de registro y en general de control social.
11. Los principales cambios de la Ley 1819, respecto del régimen tributario especial, se ven representados en: (i) el proceso de admisión y la consecuente actualización; (ii) el control social y publicidad de las entidades sin ánimo de lucro; (iii) la descalificación o exclusión del régimen tributario especial, y la introducción del concepto de “distribución indirecta de excedentes”; (iv) la modificación de los universos de contribuyentes, esto es, contribuyentes del régimen ordinario, contribuyentes del RTE, no contribuyentes declarantes, y no contribuyentes no declarantes; y finalmente (v) el tratamiento tributario del sector solidario y de las cooperativas.
12. Frente al cambio en el proceso de admisión y consecuente actualización, este se refiere a la necesidad de que las entidades que desean pertenecer al RTE y por consiguiente acceder a los beneficios asociados al mismo, deban pasar por un proceso de calificación. En otras palabras, las entidades ya no acceden a, por ejemplo, tarifas diferenciales en renta o incluso exenciones, por el simple hecho de existir, sino que deberán acreditar su calidad y su no lucratividad ante la DIAN. El nuevo artículo 19, además, intenta solucionar varios de los problemas identificados anteriormente (p. ej. indefinición en los conceptos de interés general y acceso a la comunidad, así como en el objeto social – actividades meritorias).
13. En lo que respecta al control social y publicidad de las entidades sin ánimo de lucro, el artículo 364-5 establece que todas las entidades que pretendan ser calificadas en el régimen tributario especial deberán registrarse en el aplicativo *web* que para ello señale la DIAN y en esta medida, crea las condiciones de publicidad e información necesarias para que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos y la idoneidad social de la organización que solicita su acceso al régimen tributario especial. Este aspecto es una de las piedras angulares de la reforma, pues permite a la “sociedad civil” el control de las organizaciones que se reputan como “sociales”. Este modelo de control social atiende no solo las recomendaciones de la OECD, sino que además sigue las políticas de control de países anglosajones. Sobre la publicación particular, vale la pena preguntarse si esta publicidad significará

externalidades, tanto negativas como positivas, al momento de las donaciones. En cualquier caso, es importante resaltar que la publicación deberá siempre respetar las disposiciones sobre la protección de datos personales (contenidas en la Ley 1581 de 2012) de acuerdo con el parágrafo 6° del nuevo artículo 364-5 del Estatuto.

14. Así mismo, al crear un proceso y una puerta de entrada al RTE, también debía crearse una puerta de salida a través del cual la administración pudiera depurar el universo de contribuyentes con tratamiento preferencial. Buscando, principalmente, fortalecer la fiscalización y el control de estas entidades, pero además garantizar que el beneficio se encuentre dirigido a quienes realmente lo merecen. Así las cosas, la Ley 1819 incluyó dos normas fundamentales para lograr este objetivo. Por un lado el artículo 356-1, que establece la definición de distribución indirecta de excedentes, y por otro lado, el artículo 364-3, que establece la exclusión del régimen.
15. Con el mismo objetivo de atacar alguno de los problemas estructurales, la Reforma Tributaria pretendió reorganizar el mundo de contribuyentes, tanto formal como materialmente. Esta situación significó, principalmente, la expedición de dos completamente reformados artículos que establecieran claramente quiénes se reputaban como (i) “contribuyentes no declarantes” (artículo 23) y quiénes (ii) como “no contribuyentes no declarantes” (artículo 22).
16. Finalmente, la Ley 1819 de 2016 modificó el régimen tributario de las entidades del sector solidario. Así pues, modificó la manera en que las cooperativas tributan, pero al mismo tiempo las sometió a reglas especiales dentro del RTE (*v. gr.* proceso de admisión, proceso de exclusión y pagos internos).

5. Bibliografía

- Álvaro Tafur Galvis. Establecimientos públicos e instituciones de utilidad común. Imprenta Impes. (1969).
- Álvaro Tafur Galvis. Las personas jurídicas privadas sin ánimo de lucro y el Estado. 3ª edición. Ed. Temis. (1990).
- César Torrente & Luis Bustamante. Las entidades sin ánimo de lucro. Pág. 34. Cámara de Comercio de Bogotá. (1998).
- Consejo de Estado. Sala de Consulta y Servicio Civil. Concepto 599 de 1994 (C.P. Javier Henao Hidrón; mayo 24 de 1994).
- Consejo de Estado. Sección Cuarta. Sentencia 17200 de 2009 (C.P. Martha Teresa Briceño de Valencia; octubre 26 de 2009).

- Déclaration finale commune des organisations européennes de l'Économie Sociale. CEP-CMAF. (2002).
- Decreto 2053 de 1974. Por el cual se reorganizan el impuesto sobre la renta y complementarios. Septiembre 30 de 1974. D.O. N° 34203.
- Decreto 624 de 1989. Por el cual se expide el Estatuto Tributario de los impuestos administrados por la Dirección General de Impuesto Nacionales. Marzo 30 de 1989.
- Decreto 4400 de 2004. Por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al régimen tributario especial y se dictan otras disposiciones. Diciembre 30 de 2004.
- Informe elaborado para el Comité Económico y Social Europeo por el Centro Internacional de Investigación e Información sobre la Economía Pública, Social y Cooperativa (Ciriec). <http://www.eesc.europa.eu/resources/docs/qe-30-12-790-es-c.pdf>.
- Informe final presentado al Ministro de Hacienda y Crédito Público por la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Diciembre de 2015. <http://www.larepublica.co/sites/default/files/larepublica/Informe%20Final.pdf>.
- Informe sobre propuesta de reforma al régimen tributario especial (RTE) para las asociaciones, fundaciones y corporaciones (a, f y c) constituidas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL). Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria. Agosto, 2015.
- José Luis Monzón. *Cooperativismo y economía social: perspectiva histórica*. Ciriec-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa N° 44. 2003.
- Joseph Cordes & Burton Weisbrod. *Differential taxation of nonprofits and the commercialization of nonprofit revenues*. Journal of Policy Analysis and Management N° 2. 1998. At. 195-214.
- Juan Carlos Jaramillo. Entidades sin ánimo de lucro. Características y aplicación del régimen tributario. Ed. Legis. (2009).
- Juan Jiménez & Andrea Podestá. *Inversión, incentivos fiscales y gastos tributarios en América Latina*. Cepal – Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 77. Santiago de Chile. 2009. At. 15-16.
- Ley 142 de 1937. Que fija los derechos y deberes de la Cruz Roja como Instituto Nacional de Asistencia y Caridad Pública. Diciembre 23 de 1937.
- Ley 75 de 1986. Por la cual se expiden normas en materia tributaria, de catastro, de fortalecimiento y democratización del mercado de capitales, se conceden unas facultades extraordinarias y se dictan otras disposiciones. Diciembre 23 de 1986.
- Ley 84 de 1988. Por la cual se modifica el artículo 17 del Decreto 2503 de 1987, se establece un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro y se dictan otras disposiciones de carácter tributario. Diciembre 29 de 1988.
- Ley 1607 de 2012. Por la cual se expiden normas en materia tributaria y se dictan otras disposiciones. Diciembre 26 de 2012. D.O. N° 48655.

Ley 1819 de 2016. Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones. Diciembre 29 de 2016. D.O. N° 50101.

Mauricio Plazas Vega. Derecho de la hacienda pública y derecho tributario. Tomos I y II. Ed. Temis. (2005).

Paula Pimentel. Régimen de inspección y vigilancia de las entidades sin ánimo de lucro. Presentado como requisito para optar al título de abogada. Pontificia Universidad Javeriana. (2004).

Rafael Chaves. *Economía política de la economía social. Una revisión de la literatura económica reciente*. Ciriéc-España N° 25. 1995. At. 141-162.