

[www.dian.gov.co](http://www.dian.gov.co)

Dirección de Gestión Jurídica

100202208-**481**


Bogotá, D.C. Abril 27 de 2018

Señores  
**CONTRIBUYENTE**  
UAE- DIAN  
Bogotá D.C.

Ref: Radicado 000094 del 27/04/2018 - **CONCEPTO UNIFICADO ESAL**

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7° de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

Atentamente,

  
**LILIANA ANDREA FORERO GOMEZ**  
Directora de Gestión Jurídica

Concepto General Unificado No.0481 - 27/04/2018.....	1
ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO Y DONACIONES .....	1
Título 1 .....	1
Generalidades .....	1
Título 2 .....	4
Donaciones .....	4
Que se entiende por donación.....	4
¿Quiénes pueden optar por el beneficio tributario que establece el artículo 257 del E.T.?	4
¿A partir de qué año gravable aplica el tratamiento tributario previsto en el artículo 257 del E.T.?	5
¿Cuál es el descuento tributario para el donante de las donaciones realizadas a las entidades de los artículos 22 y 23 del E.T.?	5
¿Todas las donaciones que se realicen generan beneficio tributario para el donante?	6
Requisitos .....	6
¿Cuáles son los requisitos para el beneficiario de la donación o donatario?	6
Requisitos .....	7
¿Cuáles son los requisitos para aplicar el descuento tributario por el donante y los documentos que debe expedir la entidad donataria?	7
Requisitos .....	7
Término para expedir el certificado de donación. ....	7
Requisitos .....	7
Los requisitos establecidos en los artículos 125-2, 125-3, 125-4 del E.T. solo son aplicables para las deducciones o aplica para el descuento tributario.....	7
Requisitos .....	8
¿Cuáles son las modalidades de las donaciones para que proceda el descuento tributario?	8
¿Por qué los artículos 125-2, 125-3, 125-4, 126-2 y 126-5 del E.T. da el tratamiento de deducciones a las Donaciones y no de descuento tributario que establece el artículo 257 del mismo estatuto?	9
Cuál es el tratamiento tributario para el donante por las donaciones realizadas a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas.....	10

Las donaciones realizadas por los donantes a las entidades que establece el artículo 126-2 del E.T., pueden aplicar la deducción del 125% de acuerdo al ET o el 25% descuento tributario del art 256 del ET. ....	10
¿Qué certificación debe emitir la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa cuando recibe una donación? .....	11
¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada para el apadrinamiento de parques naturales y conservación de bosques naturales? ....	12
¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada a organismos del deporte aficionado, tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano? .....	12
¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada a organismos recreativos o culturales? .....	13
¿Puede una entidad del Régimen Tributario Especial realizar donaciones a otras entidades del mismo régimen o a entidades No Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta? .....	13
Es posible tratar como egreso aquellas donaciones realizadas por una entidad del Régimen Tributario Especial que tiene como actividad meritoria No. 12 del artículo 359 del E.T.....	14
¿Cómo se debe reportar una “donación anónima”? .....	14
Qué se puede entender por evento colectivo.....	15
¿Qué se puede entender por evento colectivo a que hace mención el numeral 10 del Parágrafo 2 del artículo 364-5?.....	15
¿Pueden tomar el descuento tributario del artículo 257 del E.T. los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen donaciones a entidades del exterior? .....	16
¿Hay lugar a practicar retención en la fuente en donaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta a entidades del exterior? .....	16
¿La publicación de la información del donante de que trata el numeral 9 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del E.T. procede sin perjuicio que haga uso del descuento tributario? .....	17
¿Cuál es el tratamiento de las donaciones recibidas bajo lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002?.....	18
Título 3 .....	20
No contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios .....	20
¿Cuáles entidades son no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario?.....	20

no tendrán efecto fiscal en el tratamiento del pasivo, costo o deducción e impuestos descontables.

Teniendo en cuenta que el incumplimiento de esta norma es en parte el desconocimiento de costos y deducciones, lo cual incide en la determinación de la renta líquida en el impuesto sobre la renta siendo aplicable a los contribuyentes sometidos a este impuesto, es dable concluir que para las entidades de que trata el artículo 22 y 23 del E.T. en razón a que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta.

No sobra advertir que, si éstas entidades son responsables de otros impuestos del orden nacional que permitan tomar impuestos descontables, por ejemplo, como "IVA", el artículo 771-5 del E.T. tendría que aplicarse en los términos allí previstos.

El presente concepto unificado recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con Entidades Sin Ánimo de Lucro y Donaciones.

  
**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

**Directora de Gestión Jurídica**

*Proyecto: LAPG / ICC / JCL*

*Revisó: HSC*

Aspectos generales.....	38
¿Quién pertenece al Régimen Tributario Especial?.....	38
Aspectos generales.....	39
¿Cuáles son las actividades meritorias?.....	39
Aspectos generales.....	42
Las actividades complementarias que realiza una entidad sin ánimo de lucro y las actividades meritorias en el Régimen Tributario Especial.....	42
Registro Web .....	43
¿Cuáles son los términos y condiciones para entregar la información que será materia de publicación por el Registro Web para adelantar los procesos de calificación, permanencia o actualización?.....	43
Registro Web .....	43
¿Quiénes están obligados a realizar el Registro Web? .....	43
Registro Web .....	44
Información a registrar en el caso de los fundadores que se encuentren liquidados o fallecidos.....	44
Registro Web .....	44
La información que se debe registrar en la Web y los documentos soportes .....	44
Registro Web .....	45
¿Cuándo estará disponible y a través de que formulario se realizará el registro Web? .....	45
Registro Web .....	45
¿Es obligatorio que la entidad de Régimen Tributario Especial cuente con su propia página web para registrar la información? .....	45
Registro Web .....	46
Periodicidad en la actualización de la información en el Registro Web .....	46
Registro Web .....	46
¿Se debe actualizar el registro de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección que se encuentran activos anualmente?.....	46
Registro Web .....	47
¿Qué sucede con los documentos requeridos para el registro Web de las entidades que no se registran ante las cámaras de comercio? .....	47
Registro Web .....	47

La información para los procesos de permanencia, calificación y actualización se debe realizar en otros registros adicionales al registro web que establezca la DIAN. .....	47
Registro Web .....	48
¿Se deben publicar los contratos que se celebran a título gratuito?.....	48
Registro Web .....	48
¿La información requerida para el registro web se puede registrar parcialmente en el Servicio Informático Electrónico RTE?.....	48
Registro Web .....	49
¿Se puede presentar extemporáneamente la información? .....	49
Registro Web .....	49
¿A qué año corresponde la información de que trata el registro web para la asignación permanente en los procesos de permanencia y actualización?.....	49
Registro Web .....	49
¿Existe protección de datos al publicar los datos personales requeridos para el registro web? .....	49
Registro Web .....	50
¿Cuál es el tratamiento de los comentarios de la sociedad civil en el registro web? .....	50
Registro Web .....	51
¿Se debe dar respuesta a todos los comentarios realizados por la sociedad civil? .....	51
Registro Web .....	51
¿Los términos establecidos para el procedimiento del registro web y comentarios de la sociedad civil son prorrogables? .....	51
Registro Web - Información adicional .....	52
¿Se requiere modificar los estatutos de la entidad con el fin de ajustarse a los requerimientos de información del Régimen Tributario Especial? .....	52
Registro Web - Información adicional .....	53
¿Qué se entiende por órgano máximo de dirección? ¿Cuál es el plazo para la toma de decisiones para adelantar los procesos en el Régimen Tributario Especial? .....	53
Registro Web - Información adicional .....	54
¿Qué persona puede adelantar los procesos en el Régimen Tributario Especial?..	54
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	54

Consideraciones preliminares.....	54
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial. ....	55
¿Cuál es el trámite para realizar la solicitud de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial?.....	55
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	56
¿Cuál es el tratamiento de las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a educación no formal, teniendo en cuenta las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016, en especial a la actividad meritoria que debe corresponder el objeto estatutario?? .....	56
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	59
¿Le son aplicables los procesos de calificación, permanencia y actualización a las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia? .....	59
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	60
¿Cuál es el término para solicitar la calificación para pertenecer al Régimen Tributario Especial? .....	60
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	61
¿Qué pasa con la personería jurídica de una entidad sin ánimo de lucro que no realiza los procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial y es excluida o no es admitida en este régimen? .....	61
Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial .....	62
¿Puede una entidad que no haya realizado el proceso de calificación, permanencia o que haya sido excluida o no admitida en el Régimen Tributario Especial adelantar el proceso de actualización?.....	62
¿Cómo se acredita si una entidad sin ánimo de lucro es del Régimen Tributario Especial o realizó los procesos de permanencia o actualización?.....	62
Memoria económica.....	63
¿Cuál es el año gravable de los ingresos obtenidos a considerar para determinar si se está obligado a la presentación de la memoria económica.....	63
Memoria económica.....	63
Contenido de la memoria económica.....	63

Memoria económica.....	65
Contenido de la memoria económica.....	65
Registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional.....	65
¿Para las entidades del Régimen Tributario Especial el beneficio neto o excedente a reinvertir es el contable o el fiscal? .....	65
Beneficio neto o excedente.....	66
Ingresos fiscales .....	66
Beneficio neto o excedente.....	67
Ingresos fiscales .....	67
¿Cuál es el carácter de los dividendos recibidos por una entidad del Régimen Tributario Especial? .....	67
Beneficio neto o excedente.....	68
Ingresos fiscales .....	68
¿Cuál es el tratamiento fiscal de las donaciones y subvenciones? .....	68
Beneficio neto o excedente.....	69
Ingresos fiscales .....	69
¿Cuál es el tratamiento fiscal de los rendimientos asociados a la constitución de asignaciones permanentes, inversiones y donaciones condicionadas? .....	69
Beneficio neto o excedente.....	69
Egresos fiscales.....	69
Beneficio neto o excedente.....	70
Egresos fiscales.....	70
¿Cuál es el tratamiento fiscal de las erogaciones relacionadas con los tributos, sanciones, multas e intereses moratorios pagados por la entidad del Régimen Tributario Especial en desarrollo de su actividad meritoria? .....	70
Beneficio neto o excedente.....	71
Egresos fiscales.....	71
¿Se consideran egresos los pagos que se realizan en desarrollo de la reinversión del beneficio neto o excedente o asignación permanente? .....	71
Beneficio neto o excedente.....	71
Egresos fiscales.....	71
¿Se puede tratar como egreso la adquisición de activos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, intangibles, inventarios, inversiones? .....	71



Beneficio neto o excedente .....	72
Inversiones.....	72
Beneficio neto o excedente .....	72
Patrimonio.....	72
Beneficio neto o excedente.....	73
Inversiones.....	73
En el caso de las inversiones constituidas en periodos gravables anteriores a 2017 ¿Estas deben sumarse a las inversiones liquidadas en el 2017 y que hacían parte de las asignaciones permanentes?.....	73
Beneficio neto o excedente.....	73
Determinación.....	73
Beneficio neto o excedente.....	74
Determinación.....	74
¿Cuál es el alcance del término egresos no procedentes?.....	74
Beneficio neto o excedente.....	74
Pérdidas fiscales.....	74
Beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial .....	75
¿En el caso que la entidad genere pérdida fiscal hay lugar al pago del impuesto sobre la renta sobre los egresos no procedentes? .....	75
Exención del beneficio neto o excedente.....	76
Aspectos generales.....	76
Exención del beneficio neto o excedente.....	77
¿Cómo se demuestra la destinación del beneficio neto o excedente? .....	77
Exención del beneficio neto o excedente.....	77
Reinversión del beneficio neto o excedente.....	77
Exención del beneficio neto o excedente.....	78
Constitución de asignaciones permanentes a partir del año gravable 2017 .....	78
Exención del beneficio neto o excedente.....	79
Asignaciones permanentes.....	79
¿Es posible destinar el beneficio neto o excedente como asignación permanente a la adquisición de propiedades de inversión? .....	79
Exención del beneficio neto o excedente.....	80

Asignaciones permanentes.....	80
En el caso de las asignaciones permanentes constituidas por los años anteriores a 2017 ¿Se pueden dejar invertidas y con sus rendimientos se desarrolla la actividad meritoria? ¿Es obligatorio ejecutarlas? .....	80
Exención del beneficio neto o excedente.....	80
Inversiones.....	80
En el caso de los saldos de las inversiones efectuadas a 31 de diciembre de 2016 ¿Se pueden dejar invertidas y con sus rendimientos se desarrolla la actividad meritoria? ¿Es obligatorio ejecutarlas? .....	80
Distribución indirecta de excedentes.....	81
Aspectos generales.....	81
Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos.....	82
Remuneración de cargos directivos y gerenciales .....	82
¿Qué se entiende por representación legal directa e indirecta? .....	82
Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos.....	83
Remuneración de cargos directivos y gerenciales .....	83
¿Es obligatorio que exista una relación contractual remunerada para el representante legal o puede ser ad-honorem? .....	83
Distribución indirecta de excedentes.....	83
Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en el RTE .....	83
¿Existe algún impedimento para que los miembros de la junta directiva de una entidad del RTE pueda celebrar un contrato laboral o civil para realizar alguna actividad dentro de la misma entidad? .....	83
Distribución indirecta de excedentes.....	84
Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en el RTE .....	84
¿Cómo opera la limitación en la remuneración de cargos directivos? .....	84
Distribución indirecta de excedentes.....	85
¿Se deben registrar todos los contratos que suscriba una entidad del Régimen Tributario Especial? .....	85
Distribución indirecta de excedentes.....	86
¿Desde qué fecha deben registrarse los contratos celebrados por las entidades del Régimen Tributario Especial? .....	86
Retención en la fuente .....	86

¿Hay lugar a practicar retención en la fuente a las entidades del Régimen Tributario Especial? .....	86
Retención en la fuente .....	87
¿Cómo se acredita la excepción de retención en la fuente?.....	87
Retención en la fuente .....	87
¿Cómo se solicita la devolución de las retenciones practicadas durante el año 2017 antes de la expedición del decreto 2150 del 2017? .....	87
Título 5 .....	89
<b>REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO</b> .....	89
Proceso de actualización y readmisión .....	89
¿Las cooperativas deben realizar proceso de permanencia o calificación? .....	89
Proceso de actualización y readmisión .....	89
¿A partir de qué año las Cooperativas deben realizar el proceso de actualización?.....	89
Proceso de actualización y readmisión .....	90
¿Cuándo deben las cooperativas realizar el proceso de readmisión? .....	90
Beneficio neto o excedente .....	90
Aspectos preliminares para su determinación .....	90
Determinación del beneficio neto o excedente .....	91
¿Cómo se determina el beneficio neto o excedente para las entidades del sector cooperativo? .....	91
Determinación del beneficio neto o excedente .....	91
¿Cuál es el tratamiento tributario de los fondos y reservas que constituyen las entidades del sector cooperativo? .....	91
Determinación del beneficio neto o excedente .....	92
¿Cómo se aplica la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo? .....	92
Título 6 .....	93
<b>PERSONAS JURIDICAS SIN ÁNIMO DE LUCRO ORIGINADAS DE LA PROPIEDAD HORIZONTAL</b> .....	93
Aspectos generales.....	93
¿Las propiedades Horizontales deben adelantar los procesos de permanencia, calificación o actualización? .....	93

Aspectos generales.....	94
¿La venta de un área común de una propiedad horizontal, se encuentra sometida al impuesto sobre la renta y complementario? .....	94
Aspectos generales.....	94
¿Cómo calculan la renta presuntiva para el año gravable 2017 y siguientes las propiedades horizontales? .....	94
Título 7 .....	96
¿Cuáles el tratamiento tributario de las Cajas de Compensación Familiar? .....	96
Título 8 .....	97
¿Están obligadas a llevar contabilidad las entidades sin ánimo de lucro?.....	97
¿Están obligadas las entidades sin ánimo de lucro a registrar las actas y los libros de contabilidad? .....	97
<i>El artículo 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.</i> .....	98
¿Están obligadas a realizar la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, las entidades sin ánimo de lucro, las propiedades horizontales, las cajas de compensación familiar? .....	99
¿Cual es el tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro, que renuncien, sean excluidas, no realizan el proceso de permanencia, de actualización o de calificación en el Régimen Tributario Especial? .....	100
¿Las entidades sin ánimo de lucro, que renuncien, sean excluidas o no realizan el proceso de permanencia o actualización en el Régimen Tributario Especial, pueden aplicar la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del E.T.? .....	101
¿La exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del E.T. aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector Cooperativo, Propiedades Horizontales y Cajas de Compensación Familiar? .....	101
¿Es obligatorio para las entidades sin ánimo de lucro tener revisor fiscal? .....	103
¿Qué calidad para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios tiene FOGACOOP? .....	104
¿Los medios de pagos que establece el artículo 771-5 aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector cooperativo, Propiedades Horizontales, Cajas de Compensación Familiar? .....	106
¿Las entidades sin ánimo de lucro ubicadas en una zona franca qué régimen tributario les aplica? .....	108
Actualización del Registro Único Tributario.....	109

¿Una entidad No Contribuyente del Régimen Tributario Especial tiene código de responsabilidad en el RUT de Régimen Ordinario, ¿puede cambiarlo? ..... 109

¿A partir de qué fecha tiene vigencia la reglamentación expida mediante el Decreto 2150 del 20 de diciembre del 2017? ..... 110

¿La DIAN puede utilizar el registro que tenga la Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio o las Cámaras de Comercio para las entidades sin ánimo de lucro? ..... 111

¿Las entidades no contribuyentes y no declarantes y las entidades no contribuyentes y declarantes les aplica los medios de pago de que trata el artículo 771-5 del E.T.? ..... 111

# Concepto General Unificado No.0481 - 27/04/2018

## ENTIDADES SIN ANIMO DE LUCRO Y DONACIONES

De conformidad con los artículos 19 y 38 del Decreto 4048 de 2008, en concordancia con el artículo 7° de la Resolución No. 204 de 2014, se avoca el conocimiento para expedir el presente concepto unificado.

### Título 1

#### Generalidades

##### 1.1. DESCRIPTOR: Generalidades

Que mediante la Ley 1819 de 2016 se identificaron nuevos sujetos, entidades no contribuyentes y no declarantes -en el artículo 22 del E.T., entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio -en el artículo 23 Ibídem- y las entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial- en el artículo 19 Ibídem-.

La ley 1819 de 2016 introdujo cambios sustanciales y formales en materia tributaria para las entidades sin ánimo de lucro, estableciendo en su artículo 19 del E.T. que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones que se creen a partir del 1 de enero del 2017 serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios del régimen ordinario y excepcionalmente, podrán solicitar ante la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales –DIAN su calificación como Contribuyente del Régimen Tributario Especial (**en adelante R.T.E.**), siempre y cuando:

1. Estén legalmente constituidas.
2. Su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente 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 momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1 del E.T.

De igual forma, se reguló en el artículo 359 del E.T. trece (13) actividades meritorias que pueden desarrollar este tipo de entidades y que, para proceder a su admisión en el R.T.E, deberá corresponder a cualquiera de ellas su objeto social principal, ser de interés general y la comunidad debe tener acceso a ella.

Que uno de los objetivos de la reforma tributaria era lograr un mayor control a estas entidades por parte del Gobierno Nacional como de la misma ciudadanía, razón por la cual, se creó en el artículo 364-5 del E.T. el registro web y remisión de comentarios de

la sociedad civil, en donde la información que se suministrará para el registro será de acceso público.

De lo anterior, se espera que la sociedad civil realice los comentarios que permitan un control social, sobre los cuales la Administración Tributaria analizará junto con la información reportada por la entidad solicitante, si cumple los requisitos para obtener la calificación en el R.T.E.

Que entre las normas de control al R.T.E. desarrolladas mediante la Ley 1819 de 2016, se destacan las causales de exclusión del régimen previstas en el artículo 364-3 del Estatuto Tributario, para obtener un debido cumplimiento por parte de las entidades que son calificadas en R.T.E.

Que mediante los artículos 364-1 y 364-2 del Estatuto Tributario se establece la cláusula general para evitar la elusión fiscal y los actos y circunstancias que constituyen abuso en el R.T.E., que corresponderá a la Administración Tributaria determinar mediante el procedimiento establecido, que tendrá efectos exclusivamente tributarios.

Que con fundamento en la Ley 1819 de 2016 se expidió el Decreto Reglamentario 2150 del 20 de diciembre del 2017, en donde se adicionaron los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 al Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

Que, con base en las normas mencionadas, la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del E.T., reglado en los artículos 1.2.1.5.1.24. y 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016, para las fundaciones, asociaciones y corporaciones que se encuentran calificadas en el R.T.E. se calculará conforme a las normas de carácter fiscal, como también, los activos y pasivos, seguirán lo previsto en los Títulos I y II del Libro Primero del E.T.

Por otro lado, la Ley 1819 de 2016 también estableció el tratamiento tributario para las Cooperativas, incorporando en el artículo 19-4 del E.T., aspectos tales como la tarifa del impuesto que deben aplicar sobre el beneficio neto o excedente, siendo progresiva del 10% para el 2017, 15% para el año 2018 y del 20% a partir del 2020, con una destinación específica para la financiación de la Educación Superior Pública.

Igualmente, la ley señaló que las Cooperativas desde su creación son del R.T.E, sin perjuicio del deber de adelantar la actualización cada año para pertenecer al régimen, así mismo, estarán sujetas a la cláusula general para evitar la elusión fiscal, la regla de distribución indirecta de excedentes y las causales de exclusión del R.T.E.

De igual modo, se establece en el artículo 19-5 del E.T. que las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinen algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario y se excluyen de manera expresa a las propiedades horizontales de uso residencial. En el mismo sentido, el artículo 1.2.1.5.3.2. del Decreto 1625 de 2016, recalcó que los ingresos originados por cuotas de administración ordinarias y/o extraordinarias en

aplicación de la Ley 675 del 2001 y sus costos y gastos asociados sobre los mismos no se considerarán base gravable para la determinación de la renta líquida del impuesto sobre la renta y complementario.

En suma, por los cambios incorporados por la Ley 1819 de 2016 y el Decreto 2150 del 2017 en donde se adicionaron los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 al Decreto 1625 de 2016, y en razón, a las diferentes consultas que se generan sobre la aplicación en materia tributaria para los sujetos del R.T.E. y de los sujetos del artículo 22 y 23 del E.T. se hace necesario la expedición del presente concepto unificado.



## Título 2

### Donaciones

2.1. DESCRIPTOR: Donaciones

Que se entiende por donación.

El artículo 1443 del Código Civil, indica:

*“...La donación entre vivos es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta.”*

De la anterior definición, es dable interpretar que la transferencia se podrá predicar no solo de la propiedad jurídica de un bien como el derecho real de una cosa corporal, sino también, del derecho a usarlo o explotarlo económicamente sin que lo posea, o lo que también se conoce como la transferencia de la mera o nuda propiedad, según lo indica el artículo 669 del Código Civil.

2.2. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Quiénes pueden optar por el beneficio tributario que establece el artículo 257 del E.T.?

De conformidad con el artículo 257 del E.T. y el artículo 1.2.1.4.2. del Decreto 1625 del 2016, que dice:

**“Artículo 1.2.1.4.2. Beneficiarios del descuento tributario por donaciones.** Son beneficiarios del descuento tributario a que se refiere el artículo 257 del E.T., los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario que efectúen donaciones a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. de este decreto y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T.”

De acuerdo a lo anterior, todas las personas naturales y jurídicas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios que realicen donaciones a (i) los contribuyentes del Régimen Tributario Especial de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. del Decreto 1625 de 2016 y (ii) a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. con el lleno de los demás requisitos enunciados en los artículos 125-1 y siguientes del E.T. y el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016.

2.3. DESCRIPTOR: Donaciones

## ¿A partir de qué año gravable aplica el tratamiento tributario previsto en el artículo 257 del E.T.?

La Ley 1819 de 2016 fue publicada en el Diario Oficial No. 50101 el 29 de diciembre del 2016, fecha a partir de la cual entró en vigencia. Sin embargo, El tratamiento previsto resulta aplicable para todos los efectos fiscales a partir del 1 de enero del 2017 en adelante.

Lo anterior se fundamenta en que al considerar que este concepto tiene incidencia directa en la determinación del impuesto sobre la renta, y en consonancia con lo previsto en el artículo 338 de la Constitución Política de 1991, al encontrarnos con un impuesto de periodo, sus efectos no pueden aplicarse de manera retroactiva sino a partir del periodo que comience después de iniciar la vigencia de la respectiva ley.

De acuerdo a lo anterior, el tratamiento tributario que establece el artículo 257 del E.T. comienza su aplicación a partir del año gravable 2017 y siguientes.

### 2.4. DESCRIPTOR: Donaciones

#### ¿Cuál es el descuento tributario para el donante de las donaciones realizadas a las entidades de los artículos 22 y 23 del E.T.?

Teniendo cuenta lo dicho en la exposición de motivos del proyecto de Ley de la Reforma Tributaria Estructural compilado en la Gaceta 894 del 19 de octubre de 2016, relacionado a la modificación del artículo 257 del E.T., se manifestó que:

*“La modificación propuesta al artículo 257 del E.T. incorpora parte de la Propuesta 6 de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria incluida en la Sección III del Capítulo I. En efecto, la modificación propuesta incorpora los siguientes cambios: 1. **Todas las donaciones a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido admitidas al régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios, y a las entidades previstas en los artículos 22 y 23 del E.T., reciben el mismo tratamiento.** 2. Las donaciones no serán tomadas como deducción para efectos del IRC. 3. El 20% del valor donado a una de las entidades mencionadas en el numeral 1 de conformidad con la propuesta, dará lugar a un descuento equivalente al 20% del valor donado en el año o período gravable. (...)*

En concordancia con lo evocado, el párrafo del artículo 125-5 del E.T. indica que: *“Las donaciones efectuadas a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 de este Estatuto, seguirán las reglas establecidas en el artículo 257 del Estatuto Tributario”*

Así las cosas, y de conformidad al marco jurídico vigente las donaciones que reciban estas entidades a que se hace referencia, dará lugar para -el donante- contribuyente del impuesto sobre la renta y complementario a un descuento tributario del 25% del valor donado en el año o periodo gravable, sin perjuicio de cumplir con los requisitos

adicionales a que hacen mención los artículos 125-1 al 125-5 del E.T. y el artículo 1.2.1.4.3. del decreto 1625 del 2016.

2.5. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Todas las donaciones que se realicen generan beneficio tributario para el donante?

Por regla general, todos los contribuyentes declarantes pueden realizar donaciones, pero sólo excepcionalmente se otorgará un beneficio tributario al donante, si la donación es realizada a (i) los contribuyentes del Régimen Tributario Especial de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. del Decreto 1625 de 2016 y (ii) a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. con el lleno de los demás requisitos enunciados en los artículos 125-1 y siguientes del E.T. y el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016.

En conclusión, no todas las donaciones generan beneficio tributario, solo dan beneficio tributario en la forma y condiciones mencionadas en el inciso anterior.

2.6. DESCRIPTOR: Donaciones

Requisitos

¿Cuáles son los requisitos para el beneficiario de la donación o donatario?

De conformidad con el artículo 257 del E.T., las donaciones se deben realizar a :(i) los sujetos debidamente calificados en el R.T.E. a que hace mención el artículo 1.2.1.5.1.2 y/o (ii) a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T.

Frente a los requisitos de la entidad beneficiaria de la donación calificada en el R.T.E., y/o (ii) a las entidades de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T de conformidad con lo previsto en el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, deberán reunir las siguientes condiciones, de acuerdo a su naturaleza:

1. *“Estar legalmente constituida y estar sometidas a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal.*
2. *Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 de este Estatuto, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.*
3. *Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingreso y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable.*
4. *Manejar, en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados, los ingresos por donaciones.”*

2.7. DESCRIPTOR: Donaciones

Requisitos

¿Cuáles son los requisitos para aplicar el descuento tributario por el donante y los documentos que debe expedir la entidad donataria?

El artículo 125-3 del E.T. y el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 del 2016 establecen los requisitos que se deben cumplir para la procedencia del reconocimiento del descuento tributario por las donaciones efectuadas, lo cual requerirá de:

2. *“Certificación dirigida al donante, firmada por el representante legal de la entidad donataria, contador público o revisor fiscal cuando hubiere lugar a ello, en donde conste: la fecha de la donación, tipo de entidad, clase de bien donado, valor, la manera en que se efectuó la donación y la destinación de la misma, la cual deberá ser expedida como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación.*

*El valor certificado por la entidad donataria deberá corresponder al efectivamente recibido por concepto de la donación y solo podrá ser utilizado por el donante.*

*El contenido de la certificación se entenderá bajo la gravedad del juramento y servirá como soporte del descuento tributario aquí indicado y deberá estar a disposición de la autoridad tributaria cuando ésta la solicite...”*

Adicionalmente adjuntar los documentos que la acrediten ser beneficiaria de la donación, en los términos del artículo 125-1 del E.T.

2.8. DESCRIPTOR: Donaciones

Requisitos

Término para expedir el certificado de donación.

La entidad donataria puede establecer el término con que expide el certificado de donación, esto, sin perjuicio de lo señalado en el numeral 3º del artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, el cual señala que este se debe expedir como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación.

2.9. DESCRIPTOR: Donaciones

Requisitos

Los requisitos establecidos en los artículos 125-2, 125-3, 125-4 del E.T. solo son aplicables para las deducciones o aplica para el descuento tributario.

Los artículos 125-2, 125-3, 125-4 del E.T., que contienen los requisitos para el reconocimiento de las donaciones realizadas por el contribuyente del impuesto sobre

la renta y sus modalidades, deben ser interpretados de forma armónica con las previsiones contenidas en el artículo 257 *Ibíd.*, en el sentido que las donaciones no pueden ser tomadas como deducción, sino que exclusivamente dan derecho a tomarse un descuento tributario, con las excepciones previstas en la ley.

En consecuencia, los requisitos y modalidades previstos en dichos artículos deben entenderse en función de las donaciones que dan derecho al descuento tributario, interpretación que resulta válida en virtud del principio del efecto útil de las normas, que “enseña que, entre dos posibles sentidos de un precepto, uno de los cuales produce consecuencias jurídicas y el otro a nada conduce, debe preferirse el primero” (Cfr. Sent. T-001/1992, M.P. Hernández Galindo).

2.10. DESCRIPTOR: Donaciones

Requisitos

¿Cuáles son las modalidades de las donaciones para que proceda el descuento tributario?

El artículo 125-2 del E.T., establece las modalidades de las donaciones, así:

*“Artículo 125-2. Modalidades de las donaciones. Las donaciones que dan derecho a la deducción deben revestir las siguientes modalidades.*

- 1. Cuando se done dinero, el pago de haberse realizado por medio cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.*
- 2. Cuando se done títulos valores, se estimará a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia Financiera. Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ajustes por inflación efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones hasta esa misma fecha.*

*Parágrafo 1. En todo caso, cuando se donen otros activos su valor será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal del bien donado.*

*Parágrafo 2. Las donaciones que no tengan condición por parte del donante deberán registrarse como ingresos que darán lugar a rentas exentas siempre que se destinen a la actividad meritoria. Si la donación está condicionada por el donante, deberá registrarse directamente en el patrimonio, para ser usada la donación y sus rendimientos en las actividades meritorias.”*

2.11. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Por qué los artículos 125-2, 125-3, 125-4, 126-2 y 126-5 del E.T. da el tratamiento de deducciones a las Donaciones y no de descuento tributario que establece el artículo 257 del mismo estatuto?

Para resolver esta pregunta, se trae a colación los considerandos del Decreto 2150 del 2017, que señalan:

*“Que el artículo 257 del E.T., modificado por el artículo 105 de la Ley 1819 de 2016, dispone que las donaciones a las entidades de que trata el considerando anterior “no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.”*

*Que una vez revisados los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, en especial la Gaceta número 894 del 19 de octubre de 2016, respecto de las modificaciones que se introdujeron al artículo 257 del E.T. se encontró lo siguiente: “La modificación propuesta al artículo 257 del E.T. incorpora parte de la Propuesta 6 de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria incluida en la Sección III del Capítulo I. En efecto, la modificación propuesta incorpora los siguientes cambios: 1. Todas las donaciones a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido admitidas al régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios, y a las entidades previstas en los artículos 22 y 23 del E.T., reciben el mismo tratamiento. 2. **Las donaciones no serán tomadas como deducción para efectos del IRC.** 3. El 20% del valor donado a una de las entidades mencionadas en el numeral 1 de conformidad con la propuesta, dará lugar a un descuento equivalente al 20% del valor donado en el año o período gravable. (...)”*

*Que en consecuencia las donaciones a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T., serán tratadas como descuento tributario.*

*Así el tratamiento tributario para las donaciones previstas en los artículos 47-1, 126-2, 126-5 del E.T. y otras disposiciones legales que no están compiladas en el E.T., luego de la expedición de los artículos 75 y 105 de la Ley 1819 de 2016, están sujetas al tratamiento tributario previsto en el artículo 257 del E.T., siempre y cuando las donaciones hayan sido efectuadas a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al Régimen Tributario Especial o a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T...”. (Subrayado y negrita fuera del texto)*

De la lectura de la exposición de motivos y del considerando transcrito, es dable interpretar que el legislador no busco eliminar los beneficios tributarios a este tipo de entidades, sino cambiar el tratamiento fiscal de las mismas, es decir, a partir de la

entrada en vigencia del artículo 257 del E.T., -1 de enero del 2017- ya no procede en materia tributaria la deducción o sobre deducción por las donaciones realizadas, sino que tendrán un tratamiento de descuento tributario del 25% del valor donado en el año o periodo gravable, teniendo en cuenta en todo caso la limitación que establece el artículo 258 del E.T.

2.12. DESCRIPTOR: Donaciones

[Cuál es el tratamiento tributario para el donante por las donaciones realizadas a la Red Nacional de Bibliotecas Públicas.](#)

El artículo 103. Modificó el artículo 257 del E.T. quedando así:

**ARTÍCULO 257. DESCUENTO POR DONACIONES A ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PERTENECIENTES AL RÉGIMEN ESPECIAL.** *Las donaciones efectuadas a entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el régimen especial del impuesto sobre la renta y complementarios y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T., no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero darán lugar a un descuento del impuesto sobre la renta y complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable. El Gobierno Nacional reglamentará los requisitos para que proceda este descuento.*

**PARÁGRAFO.** *Las donaciones de que trata el artículo 125 del E.T. también darán lugar al descuento previsto en este artículo.*

De conformidad con la norma transcrita y el artículo 125 del E.T. se tiene que cuando un contribuyente del impuesto sobre la renta persona jurídica obligada al pago del impuesto, realice donaciones a la red nacional de bibliotecas públicas y biblioteca nacional, podrán tomar el incentivo por donaciones como un descuento tributario en los términos del artículo 257 y 258 del E.T. y tratar la donación como una deducción en los términos del artículo 125 del mismo estatuto.

Lo anterior se fundamenta en que las palabras se deben interpretar en su sentido natural y obvio, tal es caso de la expresión “*también*” que establece el párrafo del artículo 257 del E.T.

2.13. DESCRIPTOR: Donaciones

[Las donaciones realizadas por los donantes a las entidades que establece el artículo 126-2 del E.T., pueden aplicar la deducción del 125% de acuerdo al ET o el 25% descuento tributario del art 256 del ET.](#)

Por regla general el artículo 257 del E.T. estableció que las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T.

tendrán el tratamiento de descuento tributario en el impuesto sobre la renta para el donante.

Por otra parte, las entidades a que se refiere el artículo 126-2 del E.T., tales como la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa, las fundaciones y organizaciones dedicadas a la defensa , protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia, a los organismos deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y comité olímpico colombiano debidamente reconocidos, que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, en general organismos deportivos y recreativos o culturales que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, para ser beneficiaria de las donaciones deberán cumplir los requisitos que establece el artículo 125-1 del E.T., y si son una entidad que se enmarcan dentro del artículo 19 Ibídem, deberá cumplir los procesos que establece el artículo 356-2 del mismo estatuto, así como los procedimientos del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

En conclusión, las donaciones que se efectúe a estas entidades si se cumplen los requisitos de la ley y en concordancia con el artículo 257 del E.T., tendrán únicamente el tratamiento tributario de descuento.

2.14. DESCRIPTOR: Donaciones

[¿Qué certificación debe emitir la Corporación General Gustavo Matamoros D'Costa cuando recibe una donación?](#)

El inciso cuarto del artículo 126-2 del E.T., establece que: *“Para gozar del beneficio de las donaciones efectuadas, deberán acreditarse el cumplimiento de las demás condiciones y requisitos establecidos en los artículos 125-1, 125-2 y 125-3 del E.T. y lo demás que establezca el reglamento...”*

Así mismo, el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 del 2016, señala que se requiere:

*“2. Certificación dirigida al donante, firmada por el representante legal de la entidad donataria, contador público o revisor fiscal cuando hubiere lugar a ello, en donde conste: la fecha de la donación, tipo de entidad, clase de bien donado, valor, la manera en que se efectuó la donación y la destinación de la misma, la cual deberá ser expedida como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación.*

*El valor certificado por la entidad donataria deberá corresponder al efectivamente recibido por concepto de la donación y solo podrá ser utilizado por el donante.*

*El contenido de la certificación se entenderá bajo la gravedad del juramento y servirá como soporte del descuento tributario aquí indicado y deberá estar a disposición de la autoridad tributaria cuando ésta la solicite...”*



En conclusión, se deben cumplir todos los requisitos, que se mencionaron anteriormente.

2.15. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada para el apadrinamiento de parques naturales y conservación de bosques naturales?

Como ya se expresó previamente, el artículo 257 del E.T. estableció que las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. tendrán el tratamiento de descuento tributario para el donante en la determinación en el impuesto sobre la renta.

Para el caso de las donaciones realizadas a la Unidad Administrativa Especial del Sistema de Parques Nacionales Naturales a que se refiere el artículo 126-5 del E.T. de deberán cumplir los requisitos que establecen los artículos 125-2 y 125-3 del E.T. y 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016, para efectos de su tratamiento como descuento tributario.

2.16. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada a organismos del deporte aficionado, tales como clubes deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y Comité Olímpico Colombiano?

El artículo 257 del E.T. estableció que las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. tendrán el tratamiento de descuento tributario para el donante en la determinación en el impuesto sobre la renta.

Sin embargo, es importante recordar que, en el caso que las donaciones realizadas a organismos deportivos, clubes promotores, comités deportivos, ligas deportivas, asociaciones deportivas, federaciones deportivas y/o comité olímpico colombiano debidamente reconocidos, que sean consideradas entidades sin ánimo de lucro, para efectos de beneficiarse de la donación se deberá cumplir con lo señalado en el artículo 125-1 del E.T.

Ahora bien, si se está en presencia de una entidad sin ánimo de lucro a la que hace referencia el artículo 19 del E.T., ésta, deberá cumplir con el procedimiento señalado en el artículo 356-2 del E.T., así como los procedimientos del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016.

2.17. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Cuál es el tratamiento tributario del donante cuando la donación es realizada a organismos recreativos o culturales?

Como ya se interpretó previamente, el artículo 257 del E.T. estableció que las donaciones efectuadas a las entidades sin ánimo de lucro que hayan sido calificadas en el Régimen Tributario Especial y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del E.T. tendrán el tratamiento de descuento tributario en el impuesto sobre la renta para el donante.

Para efectos del tratamiento como descuento tributario de las donaciones realizadas a los organismos recreativos o culturales que sean consideradas entidades sin ánimo de lucro, se deberá cumplir con los requisitos que establece el artículo 125-1 del E.T. y, si son una entidad que se enmarcan dentro del artículo 19 Ibídem, se deberán cumplir el procedimiento que establece el artículo 356-2 del mismo estatuto, así como los procedimientos del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria.

2.18. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Puede una entidad del Régimen Tributario Especial realizar donaciones a otras entidades del mismo régimen o a entidades No Contribuyentes del Impuesto sobre la Renta?

De acuerdo con el artículo 1.2.1.4.1. del Decreto 1625 de 2016, se indica que el descuento tributario de que trata el artículo 257 del E.T. aplica para todos los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario. En tal sentido, al ser consideradas las entidades sin ánimo lucro contribuyentes del impuesto sobre la renta del R.T.E, por regla general, en caso de realizar una donación, ésta, puede obtener el beneficio fiscal del descuento tributario, en los mismos términos de los artículos 257 del E.T., 258 del E.T. y demás, siempre que haya determinado impuesto sobre la renta líquida gravable en el periodo que se realiza la donación.

Por otro lado, en caso que una entidad sin ánimo de lucro realice donaciones a otra entidad de su misma naturaleza y/o a entidades no contribuyentes del Impuesto sobre la renta, podrá excepcionalmente dar aplicación exclusiva a lo mencionado en el párrafo 2 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria, donde permite que dicha donación sea tratada como beneficio neto o excedente para el donante, en el entendido que se está cumpliendo con el presupuesto de la reinversión para el desarrollo de una actividad meritoria.

Todo lo anterior, sin perjuicio del deber legal de cumplir lo señalado en el artículo 1.2.1.4.3. del Decreto 1625 de 2016. para que aplique alguno de los tratamientos enunciados en los párrafos anteriores.

2.19. DESCRIPTOR: Donaciones

Es posible tratar como egreso aquellas donaciones realizadas por una entidad del Régimen Tributario Especial que tiene como actividad meritoria No. 12 del artículo 359 del E.T.

No es posible tratar como egreso estas donaciones, en consideración a lo señalado por el artículo 257 del E.T. el cual establece que todas las donaciones se tratarán como descuento tributario, salvo el incentivo a la donación del sector privado en la Red Nacional de Bibliotecas Públicas y Biblioteca Nacional establecido en el artículo 125 Ibídem. O podrá aplicar lo establecido en el inciso segundo del párrafo 2 de este artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria.

2.20. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Cómo se debe reportar una “donación anónima”?

De antemano, no se puede considerar que exista en el ordenamiento jurídico colombiano el término legal de “donación anónima”, lo que puede ocurrir es que con ocasión de la donación se pueda identificar plenamente el donante o no haya personalización del mismo.

La importancia de identificar el donante tiene una doble connotación, primero, tenemos que para éste implica la posibilidad de hacer uso del beneficio fiscal consistente en un descuento tributario al momento de la determinación del impuesto sobre la renta, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos adicionales. Y, segundo, para el donatario implica la obligación de reportar en el registro web la identificación del donante y el monto de la donación, en los términos del párrafo 2º del numeral 9 del artículo 364-5 del E.T.

Esta situación no se debe confundir con las donaciones que se perciban en eventos colectivos y que no sea posible la identificación particular de los donantes, ya que, el numeral 10 del párrafo 2º del artículo 364-5 del E.T., prevé que bastará con que se inscriba el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.

Ahora, tratándose de la entidad donataria-beneficiaria de la donación- y de cara al reporte en el registro web de la información a que se refiere el párrafo 2º del numeral 9 del artículo 364-5 del E.T., es importante distinguir si la donación se hace a través de un intermediario o directamente.

Para efectos de esta interpretación, se entiende por intermediario aquella entidad que recibe los bienes donados (dinero o especie), entregados por el donante, para su posterior traslado a la entidad donataria.

A título de ejemplo de lo mencionado en líneas anteriores encontramos: (i) lo recaudado por los almacenes de cadena y grandes supermercados por concepto de donación voluntaria de la suma requerida para el redondeo del cambio y (ii) las sumas recaudadas por entidades financieras como resultado de la opción de donación voluntaria al finalizar las transacciones en cajeros electrónicos y transacciones por Internet.

En estos puntos, es importante indicar que el intermediario no se puede tomar el descuento tributario, por no cumplir con el supuesto fáctico que da lugar al mismo, ya que, no es -el intermediario- quien realiza la donación y tampoco se tratan de sus recursos.

También se debe precisar que la posibilidad de no identificar el donante es de carácter excepcional y por consiguiente tanto la entidad donataria como el intermediario deben tener mecanismos para cumplir con la obligación numeral 9 del parágrafo 2 del artículo 364-5.

Hecha la anterior precisión y en el caso que no se identifique el donante de conformidad a lo requerido por el numeral 9 del artículo 364-5 del E.T., el donante no podrá tomar el descuento tributario al momento de la determinación del impuesto sobre la renta.

2.21. DESCRIPTOR: Donaciones

[Qué se puede entender por evento colectivo](#)

[¿Qué se puede entender por evento colectivo a que hace mención el numeral 10 del Parágrafo 2 del artículo 364-5?](#)

Para efectos de cumplir con la información del registro web que señala el parágrafo 2 del artículo 364-5, y en especial a lo relacionado con las donaciones que se perciban en eventos colectivos y que no sea posible la identificación particular de los donantes, el numeral 10 de esta disposición manifiesta que se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.

Luego, la ley hace mención del término “*eventos colectivos*” sin dotarlo de una definición especial, razón por la cual, tendrá que acudirse a la regla de interpretación contenida en el artículo 28 del Código Civil, el cual, las palabras de la ley se entenderán en su sentido natural y obvio, según el uso general de las mismas, lo que para el caso materia de análisis supone acudir a la definición ofrecida por la Real Academia de la Lengua Española sobre los términos:

Evento:

*“3. m. Suceso importante y programado, de índole social, académica, artística o deportiva.”*

Colectivo:

*“1. adj. Pertenciente o relativo a una agrupación de individuos.”*

*“2. adj. Que tiene virtud de recoger o reunir.”*

Así las cosas, este despacho entiende que un evento colectivo es un suceso importante y programado, de índole social, académica, artística o deportivo que tiene como fin reunir fondos de un grupo de personas, para el desarrollo de la actividad meritoria u objeto social.

A lo largo de los planteamientos señalados, es imperioso manifestar que para dar el tratamiento contenido en el mencionado numeral 10, las sumas percibidas deben reunir dos condiciones a saber: (i) que correspondan a eventos según la definición anteriormente citada y (ii) que no sea posible la identificación particular de los donantes, quienes ante la falta de cumplimiento de los requisitos no pueden tomar estas sumas como descuento tributario en la determinación del impuesto sobre la renta.

2.22. DESCRIPTOR: Donaciones

[¿Pueden tomar el descuento tributario del artículo 257 del E.T. los contribuyentes del impuesto sobre la renta que realicen donaciones a entidades del exterior?](#)

No, para efectos del descuento tributario consagrado en el artículo 257 del E.T. y el artículo 1.2.1.4.2. del Decreto 1625 del 2016, las donaciones deben ser realizadas a las fundaciones, asociaciones y corporaciones que se encuentren dentro del Régimen Tributario Especial en los términos del artículo 19 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.1.2. del Decreto 1625 del 2016 y, a las entidades no contribuyentes de conformidad con el artículo 22 y 23 del E.T.

En consecuencia, no habrá derecho al descuento tributario para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, si las entidades del exterior que pretenden ser donatarias no cumplen con los requisitos anteriormente mencionados.

2.23. DESCRIPTOR: Donaciones

[¿Hay lugar a practicar retención en la fuente en donaciones realizadas por los contribuyentes del impuesto sobre la renta a entidades del exterior?](#)

De acuerdo a lo señalado en el inciso primero del artículo 406 del E.T. deberán retener a título de impuesto sobre la renta, quienes hagan pagos o abonos en cuenta por concepto de rentas sujetas a impuesto en Colombia a entidades extranjeras sin domicilio en el país o personas naturales sin residencia en Colombia.

En ese sentido el inciso primero del artículo 24 ibídem establece que se entiende por ingresos de fuente nacional los provenientes de la explotación de bienes materiales e inmateriales dentro del país y la prestación de servicios dentro de su territorio, de manera permanente o transitoria, con o sin establecimiento propio, lo que de suyo implica una contraprestación.

En contraste, la donación de acuerdo a lo establecido en el artículo 1443 del Código Civil es un acto por el cual una persona transfiere, gratuita e irrevocablemente, una parte de sus bienes a otra persona que la acepta, razón por la cual, no habría lugar a practicar la retención en la fuente por la suma donada a las entidades del exterior, al no ajustarse a la noción de ingreso de fuente nacional, sin perjuicio de los efectos tributarios que tendría la erogación realizada por el donante.

Sin embargo, de lo mencionado, se producirán los siguientes efectos a tener en cuenta:

- (i) El donante -contribuyente del régimen ordinario- no podrá tomar la donación como descuento tributario, ya que, la entidad beneficiaria de la donación no cumple con los requisitos previstos en el artículo 125-1 del E.T.
- (ii) El donante -contribuyente del régimen ordinario- no podrá tomar esa donación como una erogación o gasto deducible.
- (iii) El donante – contribuyente del R.T.E.- no podrá tomar el descuento tributario, ya que, la entidad beneficiaria de la donación no cumple con los requisitos previstos en el artículo 125-1 del E.T.
- (iv) El donante – contribuyente del R.T.E.- no podrá considerar esa donación como beneficio neto o excedente a que hace referencia el parágrafo 2 del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016 y tal donación improcedente tendrá la noción de un egreso improcedente sujeto a la tarifa especial del impuesto sobre la renta del R.T.E.

2.24. DESCRIPTOR: Donaciones

[¿La publicación de la información del donante de que trata el numeral 9 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del E.T. procede sin perjuicio que haga uso del descuento tributario?](#)

Sobre el particular, la parte correspondiente del numeral 9 del parágrafo 2 del artículo 364-5 del E.T. indica que: “(...) *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*”.

De lo citado, y en uso del criterio de interpretación gramatical, será suficiente para que se publique los datos del donante y de la donación, con la simple realización del acto de donación que se materializa en la ejecución de (i) un elemento subjetivo, entendido como el consentimiento o manifestación de la voluntad con la intención de transmitir un bien total o parcialmente y (ii) un elemento objetivo, que es la transferencia de dicha cosa sin compensación alguna a cambio.

Bajo los anteriores presupuestos, la publicación de la información de los datos de la donación en el procedimiento del registro web por parte de la entidad obligada, no está ligada a la aplicación del descuento tributario por parte del donante, sino al momento de realizar la donación a la entidad del Régimen Tributario Especial.

2.25. DESCRIPTOR: Donaciones

¿Cuál es el tratamiento de las donaciones recibidas bajo lo dispuesto en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002?

De conformidad con lo consagrado en el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, gozan de la exención de todo impuesto, tasa o contribución "los fondos provenientes de auxilios o donaciones de entidades o gobiernos extranjeros convenidos con el Gobierno Colombiano destinados a realizar programas de utilidad común y amparados por acuerdos intergubernamentales".

Respecto de esta exención se ha interpretado que para gozar de los beneficios previstos en la norma en estudio, lo primordial es el cumplimiento estricto de los requisitos previstos en las disposiciones señaladas, entre ellos:

- 1).- Que exista previamente un convenio o acuerdo intergubernamental.
- 2).- Que se trate de auxilios o donaciones, y
- 3).- Que los proyectos a desarrollar sean de utilidad común.

Adicionalmente debe darse cumplimiento a lo establecido en el Decreto 540 de 200, compilado en los artículos 1.3.1.9.2, 1.3.1.9.3, 1.3.1.9.4 y 1.3.1.9.5 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016.

Respecto de la certificación que debe expedir la entidad, este despacho ha precisado que las entidades públicas o privadas receptoras del auxilio o donación, deben fundamentar la petición a la entidad pública del sector, para que ésta tenga elementos de juicio al momento de evaluar la calidad de "utilidad común" del proyecto y proceda a certificarlo, procedimiento que se realiza de manera independiente de la ejecución del proyecto y la clase de destinatario a quien se dirige.

Esta certificación debe dirigirse de manera inmediata a la entidad ejecutora de los recursos, quien es la encargada de remitir la información a la DIAN.

En este punto se precisa que no es posible determinar en cada sector cual es la entidad competente para certificar la calidad de utilidad común de un proyecto, pues dicho aspecto sólo es posible concretarlo al momento de la presentación de la solicitud por parte de la entidad beneficiaria de la donación que va a desarrollar el proyecto para lo cual efectuará la solicitud a la entidad pública que regenta el sector.

La DIAN no debe expedir acto administrativo alguno para la procedencia de la exención; la información que debe remitirse tiene fines de control y de las facultades de esta entidad para la verificación de los supuestos legales que dan derecho a la exención.

De otra parte, según el artículo 96 de la Ley 788 de 2002, así como el Decreto Reglamentario 540 de 2004 incorporado al DUR- Decreto único Reglamentario 1625 de

2016, - como ya se expresó - para la procedencia de la exención se requiere que los recursos sean provenientes de auxilios o donaciones, razón por la cual los recursos que ingresen a la entidad en calidad de empréstito no tendrán la connotación exigida para la procedencia de la exención.



## Título 3

### No contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios

3.1. DESCRIPTOR: No contribuyentes

¿Cuáles entidades son no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario?

Las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario están descritas en los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario, normas que fueron modificadas por los artículos 144 y 145 de la Ley 1819 de 2016, así:

Artículo 22 del E.T. -ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y NO DECLARANTES-	Artículo 23 del E.T. -ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES DE INGRESOS Y PATRIMONIO-
<p>La Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales, *siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.</p> <p>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.</p> <p>Los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las</p>	<p>Los sindicatos, las asociaciones gremiales, los fondos de empleados, los fondos mutuos de inversión, las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral; las asociaciones y federaciones de Departamentos y de Municipios, las sociedades o entidades de alcohólicos anónimos, los establecimientos públicos y en general cualquier establecimiento oficial descentralizado, *siempre y cuando no se señale en la ley de otra manera.</p>

Artículo 22 del E.T. -ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y NO DECLARANTES-	Artículo 23 del E.T. -ENTIDADES NO CONTRIBUYENTES Y DECLARANTES DE INGRESOS Y PATRIMONIO-
comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.	

Con ocasión de las modificaciones expuestas, se recuerda que el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, sólo corresponderá a las entidades previstas en el artículo 23 del E.T.

3.2. DESCRIPTOR: No contribuyentes

### ¿Qué se entiende por Asociaciones Gremiales?

Sobre el término objeto de inquietud, es oportuno traer a colación lo señalado por el *ad quem* en Sentencia 14161 de 2005, C.P. Juan Ángel Palacio Hincapié, donde recordó que:

*“(...) no existe definición legal de “asociación gremial”, por lo tanto, debe acudirse a definiciones tanto de doctrinantes como de uso corriente para desentrañar su significado.*

*En primer lugar “Asociación” es definida por el Diccionario de la Lengua Española en su segunda acepción como “Conjunto de los asociados para un mismo fin y, en su caso, persona jurídica por ellos conformada.”*

*La Constitución Política de Colombia contempla el derecho de libre asociación en el artículo 38 en estos términos:*

*"Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad."*

*Para el doctrinante José Ignacio Narváez García Derecho Mercantil Colombiano, Teoría General de las Sociedades, Octava Edición, Legis. Pág.29. “las asociaciones se constituyen y funcionan con arreglo a las disposiciones que para las corporaciones contiene el Código Civil, aunque algunas están sujetas a regímenes específicos. Pero el común denominador de la asociación – que es el género - y de la sociedad – que es una de sus especies – reside en que son uniones voluntarias, duraderas y organizadas, de personas que tienen en mira la consecución de un fin unitario. (...) son uniones organizadas porque la coordinación de esfuerzos individuales en pos de la finalidad común superior exige órganos que faciliten la formación de voluntad social y dirijan su cumplimiento; (...)”*

*En tratándose de las asociaciones sin ánimo de lucro, la Corte Suprema de Justicia en sentencia de fecha 10 de agosto de 1997, las definió como: "Pluralidad de personas que reúnen sus esfuerzos y actividades para una finalidad no lucrativa, sino de orden espiritual o intelectual o deportivo o recreativo".*

*La ausencia del ánimo de lucro se traduce en que la finalidad de la asociación no sea la de repartir entre sus asociados las utilidades que de la misma resulten de acuerdo con unas cuotas de antemano fijadas. (artículo 98 del Código de Comercio)*

*Ahora bien, según el Diccionario de Lengua Española, “Gremial” significa: “Perteneiente a un gremio, oficio o profesión” y según la misma Obra, “Gremio” es el “Conjunto de personas que tienen un mismo ejercicio, profesión o estado social”*

*De acuerdo a lo anterior, considera la Sala que haciendo uso de estas expresiones, podría entenderse por asociación gremial sin ánimo de lucro, como aquella persona jurídica conformada por la agrupación de personas que tienen un mismo ejercicio o profesión y que pretenden en defensa de sus intereses comunes la consecución de un fin unitario, despojada de la finalidad de la distribución o reparto entre sus miembros de las utilidades o rendimientos que de la misma resulten.*

*En efecto, una asociación gremial surge por la necesidad del ser humano de agruparse con otros semejantes con los que comparten las mismas actividades o afinidades vocacionales en aras a satisfacer todos los requerimientos y objetivos que le son inherentes y los singularizan dentro la sociedad...” (Negrita y subrayado fuera de texto)*

De acuerdo a lo reproducido anteriormente, es del resorte de cada contribuyente, en especial las entidades que se consideran sin ánimo de lucro para efectos tributarios evaluarse si cumple los preceptos legales para enmarcarse como entidades del artículo del 19 del Estatuto Tributario y por consiguiente, cumplir con las obligaciones sustanciales y formales que le corresponde a esa clasificación, o si considera que se enmarca dentro del artículo 23 del Estatuto Tributario, es decir, entidades no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio.

Así, es importante señalar que no por el hecho de unirse varias personas para la conformación de una entidad, se pueden calificar automáticamente como una asociación gremial, éstas, deben ajustarse a lo que ha venido manifestando el Consejo de Estado en sus diferentes sentencias mencionadas anteriormente.

Este despacho destaca, de la jurisprudencia citada, que el objetivo que las orienta es la defensa de sus intereses comunes para la consecución de un fin unitario, lo que de suyo implica el fortalecimiento del oficio o profesión por el cual se crearon y su subsistencia está basada, por regla general, en los aportes que realizan los agremiados.

Finalmente, en este punto es preciso recordar lo señalado en el artículo 364-1 del E.T. el cual, al consagrar la cláusula general para evitar la elusión fiscal, dispone en su parágrafo que esta resulta aplicable a entidades no contribuyentes declarantes y no declarantes.

3.3. DESCRIPTOR: No contribuyentes

## Las Asociaciones gremiales y su calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

Debido a las modificaciones que incorporó el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 23 E.T. las asociaciones gremiales no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Es oportuno recordar que, antes de las referidas modificaciones, estas asociaciones eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme al régimen tributario especial, respecto de sus actividades industriales y de mercadeo, situación que cambió a partir del 1 de enero del año 2017 pasando a ser no contribuyentes pero declarantes de ingresos y patrimonio y que debe verse reflejada en la actualización del Registro Único Tributario – RUT con la responsabilidad 06.

### 3.4. DESCRIPTOR: No contribuyentes

#### Alcance del carácter de no contribuyente del impuesto sobre la renta de las Iglesias y confesiones religiosas.

El artículo 19 de la Constitución Política de 1991 garantiza la libertad de cultos y establece que toda persona tiene derecho a profesar libremente sus confesiones religiosas en forma individual o colectiva.

Que mediante Ley 133 de 1994 se desarrolla el Derecho de Libertad Religiosa y de Cultos reconocido en el artículo 19 de la Constitución, igualmente, se regula su ámbito de aplicación y así como, aspectos relacionados con la personería jurídica de las iglesias y confesiones religiosas. La reglamentación aplicable a esta ley está compilada en el Decreto Único Reglamentario del Sector Administrativo del Interior No. 1066 de 2015, en su Título 2 “*Derecho de libertad religiosa y de cultos*”.

Este marco normativo le concede a las iglesias y confesiones religiosas con personería jurídica el derecho de crear y fomentar asociaciones, fundaciones o instituciones para la realización de sus fines con arreglo a las disposiciones del ordenamiento jurídico de conformidad a lo previsto en el literal a) del artículo 14 de la Ley 133 de 199.

Por su parte el artículo 23 del E.T., modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, señala que las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, pero si están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio. Es importante recordar que antes de la modificación a este artículo, los sujetos que se establecían como no contribuyentes y no declarantes del impuesto sobre la renta y complementario en este caso eran las asociaciones y congregaciones religiosas.

Esta situación, hace necesario traer las definiciones dadas de iglesia entendida como “*entidad religiosa*”, “*confesiones religiosas*” y “*organizaciones de las entidades religiosas*”, según los literales a), b) y c) del artículo 2.4.2.4.1.7 el Decreto 1066 de 2015 con el fin de brindar criterios que permitan establecer cuáles entidades de las anteriormente enunciadas no son contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio

y a cuáles entidades les resulta aplicable las disposiciones del Régimen Tributario Especial.

Tratándose los términos” se tiene que están definidas las de la siguiente manera:

“(…)

- a) *Entidad religiosa: Hace referencia a la vida jurídica de la iglesia, la comunidad de fe o religiosa o la confesión religiosa, quien sea sujeto titular de los derechos colectivos de libertad religiosa. En este sentido, todas las entidades religiosas se constituyen jurídicamente ante el Estado, y este a su vez, como garante, les reconoce su existencia jurídica a través del otorgamiento de una personería jurídica especial o extendida que hace parte de un registro público administrado por la entidad competente. El Ministerio del Interior es el encargado de otorgar la personería jurídica especial conforme lo estipula la Ley de libertad religiosa y de cultos. De acuerdo a ella, serán titulares del reconocimiento jurídico las iglesias, denominaciones, confesiones, sus federaciones y confederaciones y asociaciones de ministros que se constituyan jurídicamente ante el Estado.*
  
- b) *Confesión religiosa: Desde el punto de vista de historia de las religiones, es la manifestación conjunta de los artículos de fe, doctrinas o creencias que definen una religión. Las confesiones religiosas se caracterizan por su arraigo histórico en el cuerpo social o en la historia de la humanidad. La confesión religiosa, toma en cuenta la manifestación pública de las creencias a través de sus símbolos, ritos y prácticas que caracterizan una religión particular con el fin de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social sin perjuicio jurídico del Estado.*
  
- c) *Organizaciones de las entidades religiosas: Son todas aquellas organizaciones que nacen de las iglesias y confesiones religiosas y se derivan del derecho que tienen las mismas para desarrollar actividades de educación, de beneficencia, de asistencia y demás que aporten a la construcción de bien común y que permitan poner en práctica los preceptos de orden moral desde el punto de vista social de la respectiva confesión, como parte integral de sus fines religiosos, de acuerdo a los artículos 6 Literal g y 14 de la Ley Estatutaria 133 de 1994.*

(…)” (Subrayado fuera de texto)

La reglamentación se ocupa de los requisitos que se deben cumplir y para eso el artículo 2.4.2.1.1. del Decreto 1066 de 2015 establece que estas deberán presentar ante la Oficina Asesora Jurídica del Ministerio del Interior la correspondiente petición acompañada de documentos fehacientes en los que conste su fundación o

establecimiento en Colombia, así como su denominación y demás datos de identificación, los estatutos donde se señalen sus fines religiosos, régimen de funcionamiento, esquema de organización y órganos representativos con expresión de sus facultades y de sus requisitos para su válida designación.

La personería jurídica se reconocerá cuando se acrediten debidamente los requisitos exigidos y no se vulneren los preceptos de la Ley 133 de 1994 o los derechos constitucionales fundamentales y una vez reconocida el Ministerio del Interior hace su anotación en el Registro Público de Entidades Religiosas.

Las anteriores precisiones son importantes porque el carácter de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y declarantes de Ingresos y Patrimonio es exclusivo de las iglesias y confesiones religiosas reconocidas por el Ministerio del Interior o por la ley y la personería jurídica es exclusiva a quien se le otorga y no se hace extensiva a las asociaciones, fundaciones o instituciones creadas por estas entidades en ejercicio del derecho consagrado en el literal a) del artículo 14 de la Ley 133 de 1994.

Por otra parte, en la exposición de motivos del proyecto de ley número 178 de 2016 Cámara y 173 de 2016 Senado, donde se trató el tema de las entidades y congregaciones religiosas de la ponencia en primer debate radicada en la gaceta 1090 del 5 de diciembre de 2016, se estableció lo siguiente:

*“Los Honorables Congresistas consideraron y debatieron ampliamente sobre la posibilidad de pago y contribución por parte de las entidades y congregaciones religiosas, argumentando que, en caso de existir un enriquecimiento y un ingreso en los términos del artículo tributario, debería haber un gravamen, al menos si no hay ningún tipo de reinversión en la actividad meritoria y en el objeto social al cual tiene acceso la comunidad y es de interés general. Además de lo anterior, contemplar este tipo de contribuyentes dentro del Régimen Tributario Especial y establecer controles administrativos sobre las mismas permitiría al Estado realizar un control más eficiente de fenómenos actuales, tales como la evasión o el lavado de activos.”*

En ese sentido, es dable establecer que la intención del legislador era separar el tratamiento tributario para las iglesias y las confesiones religiosas de las demás entidades que se constituyan o existan alrededor de las mismas para el cumplimiento de sus objetivos, independientemente de quien le otorgue su personería jurídica.

Por consiguiente, se concluye que dentro del concepto de organizaciones de las entidades religiosas corresponden a fundaciones, corporaciones o asociaciones que desde su inspiración religiosa se dedican al trabajo en el ámbito social, por lo tanto, se enmarcarían dentro del desarrollo de las actividades meritorias y le serían aplicables todas las disposiciones para ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial.

En contraste a lo anterior, las entidades que única y exclusivamente se dediquen a ritos y prácticas que caracterizan una religión particular con el fin de promover apego de los sentimientos religiosos en el cuerpo social, tales como, monasterios, conventos,

asociación de fieles, entre otros, entrarían dentro de la definición de confesión religiosa, por lo tanto, para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios serían No contribuyentes y declarantes de ingresos y patrimonio.

Finalmente, en este punto es preciso recordar lo señalado en el artículo 364-1 del E.T. el cual, al consagrar la cláusula general para evitar la elusión fiscal, dispone en su párrafo que esta resulta aplicable a entidades no contribuyentes declarantes y no declarantes.

### 3.5. DESCRIPTOR: No contribuyentes

#### [¿Qué es un Establecimiento Oficial Descentralizado?](#)

El artículo 23 del E.T. señala que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y están obligados a presentar la declaración de ingresos y patrimonio, los establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando, no se señale en la ley de otra manera. Antes de la modificación de este artículo por la Ley 1819 de 2016, esta disposición hacía parte del artículo 22 del E.T.

De acuerdo a lo establecido en los artículos 68 y 69 de la Ley 489 de 1998 las entidades descentralizadas se sujetan a las reglas señaladas en la Constitución Política, a la misma ley -489 de 1998-, a las leyes que las creen y determinen su estructura orgánica y, a sus estatutos internos.

Este tipo de organismos tienen como objeto principal el ejercicio de funciones administrativas, la prestación de servicios públicos o la realización de actividades industriales o comerciales con personería jurídica, autonomía administrativa y patrimonio propio.

Ahora, estas entidades descentralizadas, en el orden nacional, se crean por ley y en el orden departamental, distrital y municipal, por medio de ordenanza o acuerdo, o con su autorización, de conformidad con las disposiciones de la Ley 489 de 1998. Este marco jurídico precisa que los organismos y entidades descentralizadas, sujetas a regímenes especiales por mandato de la Constitución Política, se someterán a las disposiciones que para ellos establezca la respectiva ley.

De lo señalado se tiene que se deberá atender a las características anteriormente mencionadas, para efectos de establecer si están en los supuestos consagrados en el artículo 23 del E.T. y de manera adicional observar que no estén señalados en la ley que los origina como contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario.

### 3.6. DESCRIPTOR: No contribuyentes

#### [¿Qué es un Establecimiento Público?](#)

Debido a las modificaciones que incorporó el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 23 E.T., los establecimientos públicos no son contribuyentes del impuesto sobre

la renta y están obligados a presentar la declaración de ingresos y patrimonio. Es oportuno mencionar que antes de estas modificaciones, hacían parte del artículo 22.

Sobre la naturaleza jurídica de los establecimientos públicos, el artículo 70 de la Ley 489 de 1998, determina lo siguiente:

*“Artículo 70.- Establecimientos públicos. - Los establecimientos públicos son organismos encargados principalmente de atender funciones administrativas y de prestar servicios públicos conforme a las reglas del derecho público, que reúnen las siguientes características:*

*a. Personería jurídica.*

*b. Autonomía administrativa y financiera.*

*c. Patrimonio independiente, constituido con bienes o fondos públicos comunes, el producto de impuestos, rentas contractuales, ingresos propios, tasas o contribuciones de destinación especial, en los casos autorizados por la Constitución y en las disposiciones legales pertinentes”.*

De la norma citada se tiene que son personas jurídicas especializadas que cumplen con funciones administrativas y prestan servicios públicos que corresponden al Estado, con un cierto grado de autonomía y hacen parte del grupo de entidades descentralizadas de noción especializada o por servicios.

El legislador puede crear establecimientos públicos, de acuerdo a lo señalado en el numeral 7 del artículo 150 de la Carta que confiere al Congreso la facultad, para lo cual se requiere la iniciativa del Estado según lo establecido en el artículo 154 ibídem.

Del mismo modo, en el nivel territorial, las asambleas departamentales, por medio de ordenanzas, también tienen esta atribución a iniciativa del Gobernador, según lo dispone el numeral 7 del artículo 300 y su último Inciso, así como los concejos municipales, a iniciativa del alcalde (artículo 313-6).

Así las cosas, es de competencia exclusiva de estas entidades la creación de los establecimientos públicos, mediante ley, ordenanza o acuerdo, según corresponda.

Por esta razón, los establecimientos públicos siguen las reglas del derecho público y en cuanto a la dirección y administración, el artículo 72 de la Ley 489 de 1998 la asigna a un consejo directivo y un director, gerente o presidente y la de las empresas industriales y comerciales del Estado, el artículo 88 la atribuye a una junta directiva y un gerente o presidente.

En cuanto a su naturaleza legal el artículo 81 de la mencionada que los actos unilaterales que expidan los establecimientos públicos en ejercicio de funciones administrativas son actos administrativos y se sujetan a las disposiciones del Código Contencioso Administrativo (ahora Ley 1437 de 2011 *Por la cual se expide el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo*).

De lo anteriormente señalado se tiene que los establecimientos públicos se caracterizan por su autorización legal y su objeto orientado a dos acciones principales (i) atender



funciones administrativas y (ii) prestar servicios públicos, por esta razón y para efectos de lo dispuesto en el artículo 23 del E.T. se deberá atender a estas características, para efectos de establecer si están en los supuestos allí consagrados.

3.7. DESCRIPTOR: No contribuyentes

[Los Hospitales que son Empresas Sociales del Estado “ESE” y su calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario.](#)

Este despacho ha señalado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 194 y 195 de la Ley 100 de 1993, que la prestación de servicios de salud en forma directa por la nación o por las entidades territoriales se hará principalmente a través de las Empresas Sociales del Estado.

Las Empresas Sociales del Estado se definen como una categoría especial de entidad pública descentralizada, con personería jurídica, patrimonio propio y autonomía administrativa creadas por ley o por ordenanza o acuerdo, las cuales tienen las siguientes características generales: (i) el nombre deberá mencionar siempre la expresión “Empresa Social del Estado, (ii) su objeto es la prestación de servicios de salud.

Para efectos de tributos nacionales se ha establecido que se someten al régimen previsto para los establecimientos públicos y, en consecuencia, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y están obligadas a presentar la declaración de ingresos y patrimonio, debido a las modificaciones que realizó el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 23 E.T.

Es oportuno recordar que, antes de las referidas modificaciones, los establecimientos públicos eran no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del artículo 22 del E.T.

3.8. DESCRIPTOR: No contribuyentes

[Las Instituciones públicas de educación superior y su calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario.](#)

Con fundamento en el artículo 69 de la Constitución Política de 1991, se desarrolla lo trazado en el artículo 57 de la Ley 30 de 1992, el cual, las universidades estatales u oficiales deben organizarse como entes universitarios autónomos, con régimen especial y vinculados al Ministerio de Educación Nacional en lo que se refiere a las políticas y la planeación del sector educativo.

Los entes universitarios autónomos tienen las siguientes características: personería jurídica, autonomía académica, administrativa y financiera, patrimonio independiente y podrán elaborar y manejar su presupuesto de acuerdo con las funciones que le corresponden.

Resulta oportuno señalar lo expuesto por el Consejo de Estado, Sección Cuarta, en Sentencia 16297 del 16 de diciembre de 2008, C.P. Dra. MARTHA TERESA BRICEÑO DE VALENCIA, que cita:

**“(…) “los entes universitarios hacen parte de la administración pública no porque pertenezcan a los “organismos que conforman la rama ejecutiva del poder público” sino por integrar “los demás organismos y entidades de naturaleza pública que de manera permanente tienen a su cargo el ejercicio de las actividades y funciones administrativas o la prestación de servicios públicos del Estado colombiano**

De manera que “los entes universitarios autónomos” sin ser entidades descentralizadas, la Sala reitera que son “entidades públicas” (...)”

Así las cosas, al tener la categoría de establecimiento público y de acuerdo a lo previsto por los artículos 145 y 146 de la Ley 1819 de 2016, estas instituciones tienen la condición de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios declarantes de ingresos y patrimonio.

3.9. DESCRIPTOR: No contribuyentes

[Instituciones oficiales de educación preescolar, básica primaria, secundaria y media y su calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario.](#)

Las instituciones oficiales de educación preescolar, básica primaria, secundaria y media, que sean parte integrante de la Nación, los departamentos o los municipios, gozan de la misma naturaleza jurídica del ente territorial que las ha creado y por esta razón, les corresponde la condición de lo señalado en el artículo 22 del Estatuto Tributario, el cual señala que no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, y tampoco deban cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio.

En concordancia con lo anterior, es menester indicar que el patrimonio de estas instituciones educativas está constituido totalmente con bienes o fondos públicos comunes o con el producto de impuestos, tasas o contribuciones de destinación especial. Sus funciones se ciñen estrictamente a lo que señala la ley que la creó y a sus estatutos y, no pueden desarrollar o ejecutar actos distintos de los allí previstos, ni destinar parte alguna de sus bienes o recursos para fines diferentes de los establecidos en la misma ley o en sus estatutos.

Aunado a lo previsto, los artículos 2, 3 y 4 de la Ley 60 de 1993 atribuyen a los municipios y departamentos en su carácter de entidades ejecutoras, la administración de los servicios educativos estatales de educación preescolar, básica primaria y secundaria y media, conforme a la Constitución Política y las disposiciones legales

sobre la materia, por eso, estas instituciones oficiales tendrán la condición prevista en el artículo 22 del E.T.- no contribuyentes y no declarantes del impuesto sobre la renta.

3.10. DESCRIPTOR: No contribuyentes

¿Los cuerpos de bomberos son contribuyentes del R.T.E. o no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios?

El artículo 18 de la Ley 1575 de 2012 “*Por medio de la cual se establece la ley general de bomberos de Colombia*” clasifica a los cuerpos de bomberos como: oficiales, voluntarios y aeronáuticos, que los define de la siguiente manera:

Oficiales	Voluntarios	Aeronáuticos
<p>Son aquellos que crean los concejos distritales o municipales, para el cumplimiento del servicio público para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos a su cargo en su respectiva jurisdicción.</p>	<p>Son aquellos organizados como asociaciones sin ánimo de lucro, de utilidad común y con personería jurídica expedida por las secretarías de gobierno departamentales, organizadas para la prestación del servicio público para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos, en los términos del artículo segundo de la presente ley y con certificado de cumplimiento expedido por la Dirección Nacional de Bomberos.</p>	<p>Son aquellos cuerpos de bomberos especializados y a cargo de los explotadores públicos y privados de aeropuertos, vigilados por la Autoridad Aeronáutica Colombiana y organizados para la gestión integral del riesgo contra incendio, los preparativos y atención de rescates en todas sus modalidades y la atención de incidentes con materiales peligrosos y demás calamidades conexas propias del sector aeronáutico.</p>

En este punto, es preciso analizar la situación de los cuerpos de bomberos oficiales y voluntarios respecto del impuesto sobre la renta y complementario, en consideración a su constitución y las actividades que desarrollan.

Respecto de los cuerpos de bomberos oficiales, este despacho entiende que estos tienen la calidad de no contribuyentes del impuesto sobre la renta y están obligados a presentar la declaración de ingresos y patrimonio, según lo establece el artículo 23 E.T., dado su carácter de establecimiento oficial descentralizado, siendo su objeto principal la prestación de servicios públicos.

En cuanto a los cuerpos de bomberos voluntarios, en razón a que se encuentran organizados como asociaciones sin ánimo de lucro, de utilidad común y con personería

jurídica expedida por la entidad territorial correspondiente, este despacho interpreta que pertenecen al Régimen Tributario Especial para lo cual deberán adelantar los procesos a que se refiere el artículo 356-2 del E.T. y la sección 1 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro Primero del Decreto 1625 de 2016.

En este punto es necesario precisar de estas entidades cuál es la actividad meritoria que les corresponde según lo señalado en el artículo 359 del E.T.; y, para resolver esta inquietud, se debe acudir a lo señalado en el artículo 2º de la Ley 1575 de 2012, la cual manifiesta que la gestión integral del riesgo contra incendio constituye un servicio público esencial a cargo del Estado y es su deber asegurar su prestación eficiente a todos los habitantes del territorio nacional, en forma directa a través de Cuerpos de Bomberos Oficiales, Voluntarios y aeronáuticos.

Por esta razón, es dable concluir que esta actividad correspondería a la del literal b) del numeral 5º del artículo 359 del E.T., esto es, actividades de desarrollo social destinadas al desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos.

Respecto a los cuerpos de bomberos aeronáuticos, deben observar su constitución jurídica y aplicar las normas tributarias que le corresponda.

3.11. DESCRIPTOR: No contribuyentes

Las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles y las asociaciones de adultos mayores del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por este.

¿Cuál es la condición de las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar -ICBF?

Con ocasión de las modificaciones que incorporó el artículo 144 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 22 E.T., las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y no están obligados a presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Es importante precisar que el requisito antes y después de la Ley 1819 de 2016 para pertenecer a la clasificación de entidades no contribuyentes, tiene los mismos elementos de aprobación, esto es, que éstas asociaciones deben estar autorizadas por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar para efectos de su calidad de no contribuyente y no declarante, en caso contrario, deberán analizar si les aplica las previsiones correspondientes al artículo 19 del E.T. y la Sección 1 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro Primero del Decreto 1625 de 2016.

Finalmente, se reitera que si estas entidades cumplen estos presupuestos para ser No contribuyentes y no declarantes del Impuesto sobre la renta y complementario, esta situación debe estar reflejada en su Registro Único Tributario –RUT.

## Título 4

# REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DEL ARTÍCULO 19 DEL E.T.

4.1.       DESCRIPTOR:     Régimen tributario especial

Aspectos generales

Las ESAL y la ausencia de ánimo de lucro.

Las entidades sin ánimo de lucro justifican su existencia en la medida que ayudan al Estado en el cumplimiento de las finalidades que le han sido atribuidas por el artículo 2º de la Constitución Política de 1991, esto es, servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución; facilitar la participación de todos en las decisiones que los afectan y en la vida económica, política, administrativa y cultural de la Nación; defender la independencia nacional, mantener la integridad territorial y asegurar la convivencia pacífica y la vigencia de un orden justo.

Al revisar el ordenamiento jurídico colombiano, encontramos que el Código Civil ha definido a las personas jurídicas en su artículo 633 así:

*“Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.*

*Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública.*

*Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter.”*

El elemento característico de estas entidades es la ausencia de lucro, el cual está relacionado con que no haya una distribución o reparto de utilidades a sus miembros, tesis que, de acuerdo al precedente judicial del Consejo de Estado, en Sentencia No. 1444 del 6 de febrero de 1987, M.P. POLICARPO CASTILLO DÁVILA, también precisa de la siguiente manera:

*“El criterio de lucro o las finalidades de lucro no se relacionan, no pueden relacionarse a las utilidades obtenidas, sino a la destinación que se les dé. La estipulación o norma, que elimina los fines de lucro, es la que tiene como consecuencia, la de que los rendimientos o utilidades obtenidas no sean objeto de distribución o reparto entre socios o integrantes de la persona moral que las genera. Este criterio o concepto ha sido tradicionalmente concebido y respetado siempre.”*

Con fundamento a lo anterior, una entidad sin ánimo de lucro corresponde a una persona jurídica capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones, cuya finalidad es que sus utilidades o beneficios sean reinvertidos en el objeto social para el cual han sido creadas, es decir, la finalidad no es repartir las utilidades a sus miembros, llámese asociados, fundadores o cooperados.

4.2. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Aspectos generales

#### ¿Qué se entiende por asociaciones, fundaciones y corporaciones?

En el artículo 3° del Decreto Distrital 059 del 1991 *“Por el cual se dictan normas sobre trámites y actuaciones relacionados con la personería jurídica de entidades sin ánimo de lucro y con el cumplimiento de las funciones de inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común”*, modificado por el artículo 2 del Decreto Distrital 530 de 2015, se encuentran las siguientes definiciones:

*“ASOCIACIÓN O CORPORACIÓN. Es el ente jurídico que surge del acuerdo de una pluralidad de voluntades vinculadas mediante aportes en dinero, especie o actividad, en orden a la realización de un fin de beneficio social extraeconómico, que puede contraerse a los asociados, a un gremio o grupo social en particular. Su régimen estatutario y decisiones fundamentales, se derivan de la voluntad de sus miembros según el mecanismo del sistema mayoritario. Por ello, el derecho de asociación no sólo consiste en la posibilidad de organizar personas morales, sino también en la libertad de abstenerse de hacerlo, siendo contrario a la Constitución todo sistema o procedimiento para compeler a las personas a que ingresen o se retiren como componentes de dichas entidades, o que los obliguen a prestarles servicios, a apoyarlas económicamente o a favorecerlas en sus intereses institucionales.*

*FUNDACIÓN. Es el ente jurídico surgido de la voluntad de una persona o del querer unitario de varias acerca de su constitución, organización, fines y medios para alcanzarlos. Esa voluntad original se torna irrevocable en sus aspectos esenciales una vez se ha obtenido el reconocimiento como persona jurídica por parte del Estado. El substrato de la fundación es la afectación de unos fondos preexistentes a la realización efectiva de un fin de beneficencia pública, de utilidad común o de interés social (fines educativos, científicos, tecnológicos, culturales, deportivos o recreativos). La irrevocabilidad del querer original no obsta para que el fundador en el acto de constitución se reserve atributos que le permitan interpretar el alcance de su propia voluntad o que lo invistan de categoría orgánica en la administración de la fundación, pero siempre con subordinación al poder constituyente de la voluntad contenida en el acto fundacional y sin que ello implique la existencia de miembros de la institución a cualquier título.*

*INSTITUCIÓN DE UTILIDAD COMÚN. Es el ente jurídico sin ánimo de lucro que se propone la prestación de una actividad o servicio de utilidad pública o de interés social.”*

4.3. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Aspectos generales

¿Cuándo se entiende constituida una entidad sin ánimo de lucro para efectos fiscales?

Tratándose de las entidades sin ánimo de lucro se ha definido la personería jurídica como la cualidad jurídica que adquieren los entes originados en el espíritu de asociación y en la voluntad de los particulares, con miras a la realización de fines altruistas sin ánimo de lucro, merced al reconocimiento que el Estado hace de su existencia, facultándolos así para que ejerzan derechos y contraigan obligaciones dentro del marco de la Ley y de sus estatutos.

De manera previa a la expedición del Decreto 2150 de 1995, el reconocimiento de la personería jurídica se obtenía mediante un acto administrativo emanado de la entidad estatal correspondiente, situación que cambió con ocasión de lo señalado en el artículo 40 de la misma disposición, pues se suprime éste acto de reconocimiento y, señala que las entidades materia de este artículo formarán una persona distinta de sus miembros o fundadores individualmente considerados, a partir de su registro ante la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio principal de la persona jurídica que se constituye, veamos:

*“Artículo 40.- Supresión del reconocimiento de personerías jurídicas. Suprímese el acto de reconocimiento de personería jurídica de las organizaciones civiles, las corporaciones, las fundaciones, las juntas de acción comunal y de las demás entidades privadas sin ánimo de lucro.*

*Para la obtención de su personalidad, dichas entidades se constituirán por escritura pública o documento privado reconocido en el cual se expresará, cuando menos, lo siguiente:*

- 1. El nombre, identificación y domicilio de las personas que intervengan como otorgantes.*
- 2. El nombre.*
- 3. La clase de persona jurídica.*
- 4. El objeto.*
- 5. El patrimonio y la forma de hacer los aportes.*
- 6. La forma de administración con indicación de las atribuciones y facultades de quien tenga a su cargo la administración y representación legal.*



7. La periodicidad de las reuniones ordinarias y los casos en los cuales habrá de convocarse a reuniones extraordinarias.
8. La duración precisa de la entidad y las causales de disolución.
9. La forma de hacer la liquidación una vez disuelta la Corporación o Fundación.
10. Las facultades y obligaciones del Revisor Fiscal, si es del caso.
11. Nombre e identificación de los administradores y representantes legales.

*Las entidades a que se refiere este artículo formarán una persona distinta de sus miembros o fundadores individualmente considerados, a partir de su registro ante la Cámara de Comercio con jurisdicción en el domicilio principal de la persona jurídica que se constituye.*

*(...)*”

Sin perjuicio de lo anteriormente citado, el artículo 45 del Decreto 2150 de 1995 establece las entidades que se exceptúan de la obligación del registro en Cámara de Comercio, frente a las cuales señala que se registrarán por sus normas especiales en su creación y funcionamiento.

En este punto, es oportuno mencionar que la constitucionalidad de los artículos 40 a 45 del Decreto 2150 de 1995, fue materia de análisis por la Corte Constitucional en Sentencia C-395 de 1996, M.P. Dr. Jose Gregorio Hernandez Galindo, que señaló:

*“El artículo 40 del Decreto 2150 de 1995, el principal de los acusados, tiene dos partes: en la primera se suprime el acto de reconocimiento de personería jurídica de las organizaciones civiles, las corporaciones, las fundaciones, las juntas de acción comunal y las demás entidades privadas sin ánimo de lucro; en la segunda se dispone, como mecanismo para sustituir dicho reconocimiento con miras a establecer cuándo y cómo nacen las respectivas personas jurídicas, la constitución de las mismas por escritura pública o documento privado y su registro ante la cámara de comercio con jurisdicción en el domicilio principal de la entidad constituida.*

*[...]*

*En ese orden de ideas, depende de la ley la determinación de las formalidades necesarias para que se entienda nacida la persona jurídica, así como para su transformación y extinción. El principio que define si las personas jurídicas lo son a partir de la decisión unilateral del Estado plasmada en acto administrativo, desde el acuerdo de voluntades de los particulares, o desde el registro público del mismo, no es anterior a la ley sino que tiene origen en ella, salvo que una de tales opciones se acoja directamente por la Carta Política, como ocurre entre nosotros con los sindicatos o asociaciones de trabajadores y empleadores, según el artículo 39 C.P., a cuyo tenor su reconocimiento jurídico se producirá con la simple inscripción del acta de constitución.*” (Subrayado fuera del texto)

Así las cosas, las entidades sin ánimo de lucro para efectos de la obtención de la personería jurídica deberán cumplir los requisitos anteriormente señalados, con las especificaciones a que haya lugar si deben atender a la inscripción en cámara o la norma especial que las regule.

En ese orden, las entidades que busquen optar por calificarse en el RTE, no solo bastará con que obtengan la personería jurídica, sino que estas tengan además de otros requisitos exigidos en la ley y en el reglamento, en el Registro Único Tributario- RUT- la responsabilidad atribuida al impuesto de renta y complementario del régimen especial -04-.

Sin perjuicio del caso excepcional previsto en el numeral 4 del artículo 1.2.1.5.4.10. del Decreto 1625 de 2016, que cita: *“Los contribuyentes del párrafo transitorio 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario y el inciso segundo del párrafo 2 del artículo, 1.2.1.5.1.2. de este Decreto, que venían registrados a treinta y uno (31) de diciembre de 2016 en el Registro Único Tributario -RUT con responsabilidad 06 -Ingresos y Patrimonio o no tenían responsabilidad en renta, se entienden automáticamente admitidas y calificadas dentro del Régimen Tributario Especial; para ello deberán realizar la actualización del Registro Único Tributario -RUT de forma presencial registrando la responsabilidad 04 -Impuesto Renta .Y Complementario Régimen Especial y la conservará hasta la fecha en que se les excluya, según el correspondiente el acto administrativo o renuncien al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.” (Subrayado fuera del texto)*

#### 4.4. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

##### Aspectos generales

##### ¿Qué se entiende por Régimen Tributario Especial?

Si bien no hay una definición legal al respecto, con base en lo establecido en el artículo 19 del E.T. y su Título VI del Libro Primero las entidades que pertenecen a este régimen tributario, tienen un tratamiento diferencial en el impuesto sobre la renta, pues están sometidas a la tarifa especial del veinte por ciento (20%) sobre el beneficio neto o excedente determinado en un periodo gravable, y que, además probablemente tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social, con las precisiones que trae el actual artículo 358 del E.T.

De los elementos anteriormente señalados, este despacho interpreta que el R.T.E. en el impuesto sobre la renta y complementario corresponde a un conjunto de normas tributarias aplicables a un grupo de entidades, cuya finalidad es el desarrollo de su actividad meritoria y la ausencia de ánimo lucro, obteniendo una serie de beneficios, que reiteramos se pueden resumir en un tratamiento del beneficio neto o excedente como renta exenta por la destinación en dicha actividad, la aplicación de manera

excepcional de una tarifa diferencial y el ser receptora de donaciones con un beneficio tributario directo para el donante, con el cumplimiento de los requisitos exigidos.

4.5. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Aspectos generales](#)

[¿Cuáles entidades sin ánimo de lucro se encuentran dentro del artículo 19 del E.T.?](#)

El artículo 19 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016 establece que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.

No obstante, de manera excepcional podrán solicitar ante la administración tributaria, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos: (i) su legal constitución, (ii) su objeto social de interés general en una o varias de las actividades meritorias de las establecidas en el artículo 359 del E.T. a las cuales debe tener acceso la comunidad y (iii) que no haya reembolso de aportes ni distribución indirecta de excedentes ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación.

4.6. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Aspectos generales](#)

[¿Quién pertenece al Régimen Tributario Especial?](#)

Podrán ser contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, las siguientes entidades del artículo 19 del E.T., siempre que desarrollen una o varias de las actividades meritorias enumeradas en el artículo 359 del E.T., que sean de interés general y a las que tenga acceso la comunidad y, que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes sean distribuidos bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, como:

- Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin Ánimo de Lucro.
- Las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación (Icfes), que sean entidades sin Ánimo de Lucro.
- Los hospitales constituidos como personas jurídicas, sin ánimo de lucro.
- Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social, o por las autoridades competentes.

- Las ligas de consumidores.

Así mismo, por disposición legal del artículo 19-4 del E.T. pertenecen a este Régimen, las siguientes entidades:

- Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control.

4.7. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Aspectos generales

#### ¿Cuáles son las actividades meritorias?

El término de actividad meritoria se especifica con ocasión de la modificación que trajo el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016 al artículo 359 del E.T. y es la solución al problema que aquejaba el Régimen Tributario Especial de un objeto social indeterminado, lo que permitía acceder al régimen sin mayores requisitos.

Esa laxitud en el establecimiento de las actividades meritorias generaba una proliferación e indeterminación en las entidades del sector y con ello la posibilidad de utilizarlas como vehículos de elusión o evasión.

Por esta razón, en la exposición de motivos del proyecto que culminó con la expedición de la Ley 1819 de 2016 (Gaceta del Congreso 894 de 2016) se indicó lo siguiente:

“(…)

#### C. MEDIDAS DE CONTROL A LA ELUSIÓN Y A LA EVASIÓN

(…)

*1. Régimen ESAL: el Régimen Tributario Especial que tienen las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) han sido objeto de abusos por parte de sus beneficiarios en ese sentido, la propuesta busca fortalecerlo para que cuente con una estructura más sólida, eficiente y transparente. Dentro de las medidas puede destacarse: i) el establecimiento de una lista cerrada de actividades meritorias de pertenecer al Régimen Especial, ii) la definición de un proceso de acceso al Régimen y iii) la obligación de revelar información sobre los gastos y pagos que realicen las ESAL.*

(…)

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

(...)

## 1.1 JUSTIFICACIÓN

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

En línea con lo anterior, el artículo 19 del E.T. señaló como condición *sine qua non* que el objeto social de estas entidades debe ser de interés general y de acceso a la comunidad, so pena, de no poder obtener ante la Administración Tributaria su calificación como contribuyentes del R.T.E.

Entonces, ahora el artículo 359 del E.T. establece una lista cerrada y/o específica de actividades meritorias, las cuales están orientadas principalmente al servicio de la comunidad, la promoción de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución, así como a la participación ciudadana, esto, en línea con la finalidad que debe orientar su creación. Así, las actividades meritorias son:

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

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

*b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media;*

*c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario;*

*d) Educación para el trabajo y desarrollo humano.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Por lo tanto, debe analizarse por parte de la entidad que desee hacer parte del R.T.E. si su objeto corresponde a una o varias de las actividades meritorias anteriormente citadas, las cuales deben figurar en su Registro Único Tributario, de acuerdo con los códigos establecidos en la Resolución 139 de 2012 que adopta la clasificación de actividades económicas – CIIU.

Lo anterior en concordancia con lo dispuesto en el artículo 555-2 del E.T., según el cual el Registro Único Tributario -RUT constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y no contribuyentes.

Lo mencionado dando cumplimiento a un deber formal de tener actualizado el RUT, con la(s) actividad(es) meritoria(s) que desarrolla la entidad dando cumplimiento al artículo 1.2.1.5.4.11. del Decreto 1625 de 2016.

4.8.        DESCRIPTOR:        Régimen tributario especial

[Aspectos generales](#)

[Las actividades complementarias que realiza una entidad sin ánimo de lucro y las actividades meritorias en el Régimen Tributario Especial](#)

El desarrollo de la actividad meritoria es la razón de ser de una entidad sin ánimo de lucro, pues esta ayuda al Estado en el cumplimiento de las finalidades que le han sido atribuidas y constituye un requisito fundamental para efectos de obtener la calificación en el R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario.

Sin perjuicio de lo anterior, hace parte de la realidad de muchas de estas entidades la necesidad de proveer recursos a partir de fuentes diferentes a las donaciones, con el fin de subsistir y cumplir con el objeto para la cual se crearon, sin que esto signifique el cambio misional que orienta a la entidad para la cual se creó y que le permite su calificación en el régimen.

Esta realidad ha sido reconocida por el legislador, así como por la reglamentación expedida y en esa medida, el desarrollo por parte de las entidades sin ánimo de lucro de actividades diferentes a la actividad meritoria de la cual se puede obtener un ingreso no se encuentra prohibida y gozará de exención en el impuesto sobre la renta, siempre y cuando se reinvierta en el desarrollo de la actividad meritoria en los términos del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016.

De lo analizado en este punto, es importante precisar que según el inciso tercero del artículo 358 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, los ingresos obtenidos por las entidades del Régimen Tributario Especial, correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría suscritos con entidades

estatales, cualquiera que sea su modalidad, estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios.

4.9. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Cuáles son los términos y condiciones para entregar la información que será materia de publicación por el Registro Web para adelantar los procesos de calificación, permanencia o actualización?](#)

De acuerdo al artículo 1.2.1.5.1.4 del Decreto 1625 de 2016 se le dio la facultad a la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN para que mediante resolución estableciera los términos y condiciones de la información que será materia de publicación.

En ese sentido, fue expedida la Resolución 019 del 28 de marzo de 2018 *“Por la cual se adopta el Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”*, donde su artículo 4° establece que la forma de presentación de las solicitudes de calificación, permanencia o actualización será de manera virtual, haciendo uso de la firma electrónica a través del Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial, aunque excepcionalmente, la Administración establecerá los eventos en los que pueda presentarse a través de otro medio, para lo cual el solicitante habrá de sujetarse a las resoluciones que para este fin se expidan.

4.10. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Quiénes están obligados a realizar el Registro Web?](#)

A partir de una interpretación armónica de los artículos 19, 364-5 y 356-2 del E.T. y del artículo 1.2.1.5.1.2. del Decreto 1625 de 2016 se tiene que todas las entidades que pretendan ser calificadas o deseen permanecer en el Régimen Tributario Especial, así como realizar el proceso de actualización en el mismo, deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN.

En consecuencia, el registro web es un requisito de obligatorio cumplimiento y en concordancia con lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.3. del Decreto 1625 de 2016, este se constituye con base en la información suministrada por los contribuyentes de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. ibídem que busquen adelantar el proceso de permanencia, calificación o actualización del R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario, como:

1. Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro.



2. Las instituciones de educación superior aprobadas por el **Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación – ICFES**, que sean entidades sin ánimo de lucro.
3. Los hospitales constituidos como personas jurídicas, sin ánimo de lucro.
4. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social, o por las autoridades competentes.
5. Las ligas de consumidores.

4.11. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[Información a registrar en el caso de los fundadores que se encuentren liquidados o fallecidos.](#)

De la lectura del numeral 7 del párrafo 2º del artículo 364-5 del E.T., se tiene que la información de los fundadores a diligenciar en el registro web se hace sin perjuicio de que estos hayan fallecido o se encuentren liquidadas las entidades.

En ese sentido, la Resolución 19 de 2018 *“Por la cual se adopta el Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”* al prescribir el contenido del Formato 2530 *“Solicitud Régimen Tributario Especial – Información Fundadores”* permite diligenciar esta información en estos casos, para lo cual deberá consultarse su anexo.

4.12. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[La información que se debe registrar en la Web y los documentos soportes](#)

El párrafo 2º del artículo 364-5 del E.T. contiene la información que debe tener el registro web, para lo cual deberán atenderse las precisiones que hace el artículo 1.2.1.5.1.3. sobre su contenido y los documentos soporte a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.8., ambos del Decreto 1625 de 2016. De igual forma, se debe seguir lo establecido por la Resolución 19 de 2018 *“Por la cual se adopta el Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”* o la que la modifique u actualice.

4.13. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Registro Web

¿Cuándo estará disponible y a través de que formulario se realizará el registro Web?

Mediante Resolución 19 del 28 de marzo de 2018 *“Por la cual se adopta el Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones”* se estableció el registro web, quedando habilitada a partir de abril del año 2018. De acuerdo a lo anterior, en la misma resolución se establecieron los siguientes formatos:

Formato 2530 – Información Fundadores.

Formato 2531 – Información cargos gerenciales.

Formato 2532 – Información Donaciones y recursos de cooperación internacional, cuando haya lugar a ello.

Formato 5245 – Solicitud Régimen Tributario Especial.

A través del formato 5245 se realizarán las solicitudes de calificación, permanencia o actualización por cada una de las entidades que vayan a realizar alguno de estos procesos para pertenecer al R.T.E., tenga en cuenta que este formato se diligencia a través del servicio informático electrónico y sólo hasta que finalice el proceso de diligenciamiento junto con sus anexos y se firma, se entenderá presentada la solicitud respectiva.

4.14. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Registro Web

¿Es obligatorio que la entidad de Régimen Tributario Especial cuente con su propia página web para registrar la información?

La interpretación armónica del párrafo 4º del artículo 364-5 del E.T. y el artículo 356-2 ídem, permiten establecer la obligación de publicar la información del registro web y sus anexos, en la página web de cada entidad que pretendan ser calificada, que busca permanecer o actualizarse en el R.T.E., como también, en la página web de la Administración Tributaria.

En concordancia con lo anterior y el artículo 1.2.1.5.1.3. del Decreto 1625 de 2016, el artículo 7º de la *Resolución 019 del 28 de marzo de 2018* expedida por la DIAN precisa el alcance del término “sitio web” que contiene el concepto de “página web”, definiéndolo de la siguiente manera: “[...] debe corresponder a un espacio virtual en internet, que cualquier persona pueda acceder como mínimo a la información que establece los párrafos 2 y 4 del artículo 364-5 del E.T. y los artículos 1.2.5.1.3 y 1.2.1.5.1.4 del Decreto 1625 de 2016 Único reglamentario en Materia Tributario.”

Por lo anteriormente señalado y en consideración a que el objetivo principal de la publicación de la información del registro web es que el proceso de calificación, permanencia o actualización sea público y que la comunidad conozca la información de

la entidad y se pronuncie sobre los requisitos de acceso al R.T.E., la publicación de la información requerida se debe hacer a través de un medio idóneo que permita el acceso a la información sin restricción alguna

4.15. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[Periodicidad en la actualización de la información en el Registro Web](#)

De acuerdo a lo señalado en el artículo 364-5 del E.T. la actualización de la información del registro web se debe realizar de forma anual. Por su parte, los artículos 1.2.1.5.1.9. y 1.2.1.5.1.16. del Decreto 1625 de 2016 precisan que esta se debe cumplir dentro de los plazos que se fijen mediante decreto.

Es importante precisar que el concepto de actualización comprende dos aspectos a saber: (i) el relacionado con la actualización de la información en el registro web, cuya periodicidad es anual y (ii) el que versa sobre la actualización de la calidad contribuyente pertenecientes al Régimen Tributario Especial en el RUT a que se refiere el artículo 356-3 del E.T., adicionado por el artículo 149 de la Ley 1819 de 2016, la cual se hace con la presentación de la declaración de renta como contribuyente del R.T.E.

Sobre este último punto el artículo 1.2.1.5.1.13. del Decreto 1625 de 2016, indica que la actualización inicia para todos los contribuyentes calificados en este régimen con la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del año gravable 2017, donde los contribuyentes que no deseen continuar en este régimen, al momento de la presentación de la declaración del impuesto de renta y complementario, marcarán la casilla de renuncia al Régimen Tributario Especial, sobre la sección del formulario que prescriba la DIAN, la cual tendrá efecto a partir del periodo gravable siguiente al año gravable al que corresponda la declaración tributaria donde se marcó la casilla de renuncia.

4.16. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Se debe actualizar el registro de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección que se encuentran activos anualmente?](#)

Respecto a la información que se debe reportar de los miembros de la junta directiva, representantes legales o miembros de órganos de dirección corresponderá a aquellos que se encuentren activos a 31 de diciembre de cada año, si es referente al proceso de calificación, serán aquellos que se encuentren activos al momento en que se realice la solicitud la calificación.

Frente a los datos de los fundadores, la información corresponderá aquellos que constituyeron la entidad sin ánimo de lucro y los nuevos fundadores que ingresen a la entidad a 31 de diciembre de cada año desde su constitución o al momento en que se presente la solicitud de calificación en el R.T.E.

Finalmente, se precisa que los fundadores son todas las personas naturales o jurídicas que crean o hacen parte de la constitución de una entidad de cualquier naturaleza jurídica, bien sea desde su inicio o aceptado como miembro a través del tiempo.

4.17. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Qué sucede con los documentos requeridos para el registro Web de las entidades que no se registran ante las cámaras de comercio?](#)

De conformidad con lo establecido en el numeral 2° del artículo 1.2.1.5.1.8 del decreto 1625 del 2016, establece que el certificado de existencia y representación legal corresponderá al documento que expida la autoridad competente donde la entidad sin ánimo de lucro este obligada a registrarse, es decir que, si la entidad sin ánimo de lucro no está obligada a registrarse ante la cámara de comercio su registro deberá corresponder ante la entidad que ejerza la inspección y vigilancia, por ejemplo, tal es el caso de las instituciones de educación superior que se registran ante el Ministerio de Educación Nacional.

4.18. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[La información para los procesos de permanencia, calificación y actualización se debe realizar en otros registros adicionales al registro web que establezca la DIAN.](#)

En razón del artículo 1.2.1.5.1.6. del Decreto 1625 del 2016 y con fundamento en los parágrafos 3 y 6 del artículo 364-5 del E.T., el registro web para los procesos de permanencia, calificación o actualización será administrado por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN, y de manera excepcional la Administración Tributaria podrá establecer convenios o acuerdos con las Cámaras de Comercio o con las entidades que ejerzan inspección y vigilancia para el suministro de la información de que trata el parágrafo 2 del artículo 364-5 del E.T. y la Sección 1 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016.

En conclusión, existirá un registro web para los procesos mencionados y que para el presente caso fue adoptado mediante la Resolución 019 del 28 de marzo del 2018.

4.19. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Registro Web

¿Se deben publicar los contratos que se celebran a título gratuito?

Según lo establecido en el inciso 2º del artículo 356-1 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.1.40. del Decreto 1625 de 2016, los contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos deberán constar por escrito y registrarse atendiendo los plazos, condiciones y formatos establecidos por el servicio informático electrónico que habilite la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Así las cosas, al no estar contenido dentro de la información de que trata el párrafo 2º del artículo 364-5 del E.T. referente a la publicación del contrato, se tiene que los contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos no deben ser materia de publicación en el registro web, sin perjuicio que dentro del informe anual de resultados a que hace mención el numeral 11 del párrafo 2º del artículo 364-5 del E.T se describan los contratos realizados durante el periodo gravable.

4.20. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Registro Web

¿La información requerida para el registro web se puede registrar parcialmente en el Servicio Informático Electrónico RTE?

De la interpretación del artículo 364-5 del E.T. y las disposiciones de la sección 1 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 este despacho interpreta que el suministro de la información al registro web para efecto de los procesos de calificación, permanencia y actualización requiere que sea total.

Lo anterior se cimienta porque la información a suministrar señalada en la ley y el reglamento tienen por objeto darle a la Administración Tributaria los elementos de juicio para efectos del control de estas entidades de cara al R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario. Así mismo, la sociedad civil requiere tener la totalidad de la información disponible con el fin que pueda ejercer el control social que persigue la ley sobre estas entidades, dentro de los términos establecidos en el decreto reglamentario.

Esta situación también implica el cumplimiento del deber formal de registrar la información dentro de los plazos establecidos y también bajo esta premisa, es que el desarrollo informático solo permite la finalización de los procesos en el sistema una vez la información se suministre en su integridad.

4.21. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Registro Web

¿Se puede presentar extemporáneamente la información?

No. El suministro de la información constituye un deber que debe hacerse dentro de los plazos establecidos para el proceso de calificación, permanencia o actualización para pertenecer al R.T.E. dado que la Administración Tributaria, en el marco de un proceso reglado y expedito, debe analizar la información y proceder de conformidad con el proceso correspondiente.

En ese sentido, es importante recordar que de acuerdo a lo señalado en los numerales 6 y 8 del artículo 1.2.1.5.1.44. del decreto 1625 de 2016, será causal de exclusión del R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario el no suministro de la información, en el caso, de los sujetos que deben adelantar proceso de permanencia a que hacen mención los párrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del E.T. y de los sujetos que no realicen el proceso de actualización debidamente para continuar en el R.T.E.

4.22. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Registro Web

¿A qué año corresponde la información de que trata el registro web para la asignación permanente en los procesos de permanencia y actualización?

Las entidades que, en el año inmediatamente anterior a la solicitud de permanencia y actualización, hayan constituido una asignación permanente en los términos del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016, deberán suministrar la información que establece el numeral 4 del párrafo 2° del artículo 364-5 del E.T.

Es importante precisar que tratándose del proceso de calificación esta información no será exigible, salvo que en el año gravable inmediatamente anterior haya constituido una asignación permanente en los términos del artículo 1.2.1.5.1.27. del mencionado decreto.

4.23. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Registro Web

¿Existe protección de datos al publicar los datos personales requeridos para el registro web?

De la lectura armónica de los párrafos 1° y 6° del artículo 364-5 del E.T., la entidad que opte por realizar el proceso de calificación, permanencia o actualización está autorizando la publicación de datos para el registro web, luego entonces, respecto a la información que publique la DIAN en su plataforma virtual, como también la que publique la entidad que busca calificarse en el R.T.E. deberán tener presente y su juicio

las disposiciones sobre la protección de datos personales, especialmente aquellas contenidas en la Ley 1581 de 2012 y demás normas concordantes.

4.24. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Registro Web

¿Cuál es el tratamiento de los comentarios de la sociedad civil en el registro web?

En relación a los procesos de calificación, permanencia y actualización se destaca el propósito de la Ley 1819 de 2016 de fortalecer los mecanismos de control social respecto de las entidades que opten por pertenecer al R.T.E. del impuesto sobre la renta y complementario, objetivo que se plasma desde la misma exposición de motivos así:

[...]

#### 1.2.1 Mecanismos anti evasión

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

*Con esta finalidad, el proyecto de ley fortalece los mecanismos de control social a estas entidades, permitiendo observaciones y comentarios a las entidades que solicitan su calificación al RTE, y haciendo obligatoria la publicación de la información la conformación de sus cuerpos directivos, reinversión de excedentes y utilización del excedente fiscal.*

[...]

#### 1.2.3 Calificación en el RTE

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

[...]"

En concordancia con lo anterior, el artículo 364-5 del E.T., que contiene las previsiones sobre el registro web y remisión de los comentarios de la sociedad civil, establece que

este registro tiene por objeto que el proceso de calificación en el R.T.E. sea público y que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al R.T.E. enviando comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad.

De igual manera, la ley también contempla la obligación para la entidad que realiza alguno de los procesos de remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad que deben ser remitidos a la DIAN igualmente a través del sistema informático electrónico habilitado por la misma -DIAN-, con base en lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.5. del decreto 1625 de 2016.

Finalmente, los comentarios que realiza la sociedad civil serán conocidos únicamente por la Administración Tributaria y la entidad sujeta al comentario, de igual forma, la información de la identificación de la persona que realiza el comentario solo será conocida por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN garantizando la confidencialidad de la persona.

4.25. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Se debe dar respuesta a todos los comentarios realizados por la sociedad civil?](#)

Sí. Es obligatorio dar respuesta a todos los comentarios que realice la sociedad civil dentro del término establecido, es decir, dentro de los treinta días calendarios siguientes al recibo de los comentarios, los cuales deben estar debidamente soportados cuando a ello haya lugar.

En caso de no hacerse, el párrafo del artículo 1.2.1.5.1.5. del Decreto 1625 de 2016 señala que se será causal de rechazo de la solicitud de calificación, permanencia o actualización del Régimen Tributario Especial.

De lo anteriormente señalado debe entenderse lo dispuesto en el artículo 9º de la Resolución 19 de 2018, el cual precisa que la respuesta a los comentarios se hace únicamente a través del Servicio Informático Electrónico del Régimen Tributario Especial (SIE RTE).

4.26. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web](#)

[¿Los términos establecidos para el procedimiento del registro web y comentarios de la sociedad civil son prorrogables?](#)

El artículo 1.2.1.5.1.5. del Decreto 1625 de 2016, que contempla el procedimiento para el registro web y los comentarios de la sociedad civil, consagra una serie de términos asociados a los trámites de: (i) la recepción de la solicitud de calificación, permanencia



y actualización y a la publicación de la información asociada a estos; (ii) la recepción de los comentarios de la sociedad civil y (iii) el tratamiento de los comentarios de la sociedad civil, frente a los cuales es importante precisar los siguientes aspectos:

- a. Frente a la recepción de la solicitud de calificación, permanencia y actualización y a la publicación de la información asociada a estos, se tiene que el término de publicación en el sitio web de la DIAN y del contribuyente que realiza alguno de estos procesos, es como mínimo de diez (10) días calendario.
- b. En cuanto a la recepción de los comentarios de la sociedad civil, el término aplicable son los diez (10) días calendario que como mínimo debe estar publicada la información en el sitio web anteriormente mencionado.
- c. Respecto del tratamiento de los comentarios de la sociedad civil. Es preciso distinguir dos términos,
  - el primero relacionado con la remisión de los comentarios a la entidad que realiza el proceso, el cual se debe efectuar por parte de la DIAN dentro de los tres (3) días hábiles al vencimiento del término de recepción de los comentarios, es decir después del día 11.
  - El segundo término corresponde a que una vez recibido los comentarios por parte de la entidad que se encuentra realizado algunos de los procesos de permanencia, calificación o actualización, se debe dar respuesta dentro de lo treinta (30) calendarios únicamente a través del Servicio Informático Electrónico del Régimen Tributario Especial (SIE RTE). Por otra parte, la norma no establece ningún término prorrogable para responder estos comentarios.

Sin perjuicio de lo anteriormente señalado, es preciso reconocer que pueden presentarse inconvenientes técnicos y que no haya disponibilidad de los servicios informáticos electrónicos, situación que puede dar lugar a la declaratoria de una contingencia y que tiene su regulación en el artículo 1.2.1.5.1.17. del Decreto 1625 de 2016.

En caso que esta situación tenga lugar, deberá atenderse al procedimiento que se establezca en dicha declaratoria.

4.27.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Registro Web - Información adicional](#)

[¿Se requiere modificar los estatutos de la entidad con el fin de ajustarse a los requerimientos de información del Régimen Tributario Especial?](#)

Respecto de los anexos que deben acompañar la solicitud de calificación o permanencia como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial, el numeral 4º del artículo 1.2.1.5.1.8. del Decreto 1625 de 2016 hace la distinción entre las entidades a que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del E.T. y las entidades

creadas desde el primero (1º) de enero del 2017 hasta el 20 de diciembre de 2017 (fecha de publicación del Decreto 2150 de 2017).

Respecto de los primeros señala el decreto que deberán adjuntar copia del acta del máximo órgano directivo en donde se decide que la entidad adelantará el proceso de calificación o permanencia (según corresponda) en el Régimen Tributario Especial con el cumplimiento de los requisitos consagrados en el artículo 19 del E.T.

En cuanto a las entidades que se creen de manera posterior al 20 de diciembre de 2017, la decisión de solicitar la calificación en el Régimen Tributario Especial con el cumplimiento de los requisitos consagrados en el artículo 19 del E.T. se debe ver reflejada en los estatutos de la entidad.

En el caso de las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia que opten por pertenecer al Régimen Tributario Especial, estos documentos deberán cumplir los requisitos legales para su validez en Colombia.

4.28.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Registro Web - Información adicional](#)

[¿Qué se entiende por órgano máximo de dirección?](#)  
[¿Cuál es el plazo para la toma de decisiones para adelantar los procesos en el Régimen Tributario Especial?](#)

El artículo 1.2.1.5.1.8. del Decreto 1625 de 2016 para efectos de la solicitud de calificación, permanencia o actualización como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial, se solicita copia de las actas sobre las decisiones tomadas por la Asamblea General o el órgano máximo de dirección.

En ese sentido, el concepto de órgano máximo de dirección debe entenderse como aquel órgano máximo de autoridad que tiene la entidad, con la capacidad de decidir sobre el destino de la entidad, conocer la situación de la misma, tomar las decisiones indispensables para que cumpla el objetivo para la que fue creada, aprobar sus estados financieros, decidir la destinación del beneficio neto o excedente, elegir a los administradores y los demás funcionarios de su elección, así como decidir sobre su continuidad o liquidación, entre otros.

La anterior precisión cobra importancia tratándose de entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia, las cuales deberán analizar cuál sería su órgano máximo de dirección a la luz de su marco legal correspondiente.

De manera adicional se indica que las decisiones tomadas por la Asamblea General o el órgano máximo de dirección, para cumplir los requisitos señalados en los procesos de calificación, permanencia y actualización deberán ser aprobados previamente a la presentación de las solicitudes en el registro web y deben estar plasmadas en los libros de actas debidamente registrados según lo dispone el artículo 1.2.1.5.4.5. del Decreto 1625 de 2016.

4.29. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[Registro Web - Información adicional](#)

[¿Qué persona puede adelantar los procesos en el Régimen Tributario Especial?](#)

El numeral 3 del artículo 1.2.1.5.1.8. del Decreto 1625 de 2016 establece que, para efectos de la solicitud de calificación, permanencia o actualización como entidad perteneciente al Régimen Tributario Especial, se debe anexar copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se autorice al representante legal para adelantar estos procesos.

Tratándose de entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia, este despacho entiende que el término representante legal debe corresponder al de apoderado de estas entidades y que para efectos de los procesos de calificación y permanencia deberá estar autorizado por el máximo órgano de dirección.

En consideración a que los procesos de calificación, permanencia y actualización se adelantan de manera virtual, haciendo uso de la firma electrónica, tanto el representante legal como el apoderado deberán tener dicha firma, la cual se otorgará a la persona que figure en el Registro Único Tributario.

4.30. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial.

[Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial](#)

[Consideraciones preliminares.](#)

El artículo 1.2.1.5.1.1. del Decreto 1625 de 2016 desarrolla las definiciones correspondientes a los procesos de calificación, permanencia y actualización, con base en lo señalado en los artículos 19, 356- 2, 356-3 y 364-5 del E.T. en los siguientes términos:

*“Calificación: Corresponde al proceso que deben adelantar las entidades sin ánimo de lucro de que trata el inciso 1 del artículo 19 del Estatuto Tributario, que aspiran a ser entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario y las entidades que fueron excluidas*

*o renunciaron al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, y quieren optar nuevamente para pertenecer a este régimen.*

*Permanencia: Corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario.*

*Actualización: Corresponde al proceso obligatorio posterior a la calificación o permanencia que deben adelantar de forma anual aquellos contribuyentes de que trata esta sección, que deciden mantenerse dentro del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.”*

El marco jurídico anteriormente señalado responde a la necesidad planteada por el legislador para que estas entidades surtan un proceso que les permita ser admitidas o permanecer en el Régimen Tributario Especial.

4.31.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial.

¿Cuál es el trámite para realizar la solicitud de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial?

Los requisitos de la solicitud de calificación, permanencia y actualización en el R.T.E. están contenidos en los artículos 1.2.1.5.1.7., 1.2.1.5.1.9. y 1.2.1.5.1.11. del Decreto 1625 de 2016 y están relacionados con la obligación de diligenciar y firmar el formato disponible en el servicio informático electrónico habilitado por la DIAN, por el representante legal y, suministrar la información del registro web con sus correspondientes anexos.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4º de la Resolución 19 de 2018, la solicitud de calificación, permanencia y actualización debe presentarse de manera virtual, haciendo uso de la firma electrónica y a través del Servicio Informático Electrónico Régimen Tributario Especial – SIE RTE.

En línea con lo anterior en esta resolución se prescribió el Formato “Solicitud Régimen Tributario Especial” código 5245, a través del cual las entidades establecidas en los artículos 19 y 19-4 del E.T. interesadas en realizar los procesos de calificación, permanencia y actualización, lo hagan de manera virtual e incluyan la información requerida por la ley, adjuntando los documentos soportes.

Lo anterior sin perjuicio de las resoluciones que se emitan de manera posterior, para estos fines.

4.32. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial

¿Cuál es el tratamiento de las entidades sin ánimo de lucro dedicadas a educación no formal, teniendo en cuenta las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016, en especial a la actividad meritoria que debe corresponder el objeto estatutario??

El artículo 23 del Estatuto Tributario antes de ser modificado por el artículo 145 de la Ley 1819 de 2016, establecía que no eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que fueran entidades sin ánimo de lucro.

Con ocasión de la expedición de la Ley 1819 de 2016 y lo contenido de manera especial en sus artículos 140, 145 y 152, estas instituciones pasaron a ser contribuyentes del régimen tributario especial, previa solicitud de calificación o permanencia según corresponda, siendo para este último caso aplicable lo establecido en el párrafo transitorio segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario.

Las corporaciones, asociaciones o fundaciones dedicadas a la educación no formal antes de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 no hacían parte de los no contribuyentes, pues el artículo 23 del E.T. antes de la mencionada modificación exigía que fueran Instituciones de Educación Superior aprobadas por el ICFES y para este caso esta premisa no se cumplía.

Tampoco se podía considerar que estas entidades pertenecían al Régimen Tributario Especial, en los términos del artículo 19 del E.T. antes de su modificación por el artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, pues esa norma indicaba como uno de sus requisitos que su objeto social principal y recursos estuvieran destinados, entre otros, a actividades de educación formal, sin que para este caso se cumpliera esta premisa y por esta vía les resultara aplicable lo establecido en el párrafo transitorio primero del artículo 19 del E.T.

Los efectos de las anteriores conclusiones se veían reflejados a través del Registro Único Tributario, en que estas entidades eran contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario (responsabilidad 5).

No obstante, el artículo 359 del Estatuto Tributario, modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016, ahora trae una mayor precisión respecto del objeto que pueden desarrollar aquellas asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro que busquen acceder al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, para lo cual además de indicar que este debe ser de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad, trae un listado de actividades meritorias a las cuales se pueden dedicar (con el cumplimiento de otros requisitos) dentro de las cuales se encuentra la educación, veamos:

*Artículo 359. Objeto social. El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:*

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

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

b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media;

c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario;

d) Educación para el trabajo y desarrollo humano.

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

(...)

(Subrayado fuera del texto)

Nótese como el literal d) de la norma anteriormente citada ahora incluye como actividad meritoria la “educación para el trabajo y desarrollo humano”, término que reemplaza la denominación “educación no formal” contenida en la Ley General de Educación y en el Decreto Reglamentario 114 de 1996, tal como lo señala el artículo 1º de la Ley 1064 de 2006 “Por la cual se dictan normas para el apoyo y fortalecimiento de la educación para el trabajo y el desarrollo humano establecida como educación no formal en la Ley General de Educación”.

El artículo 3º de esta ley señala que el proceso de certificación de calidades de las Instituciones y programas de Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano queda comprendido en lo establecido dentro del Sistema Nacional de Formación para el Trabajo, sujeto a reglamentación por parte del Gobierno Nacional para efectos de precisar los requisitos y procedimientos que deberán cumplir las Instituciones y programas de Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano con el fin de obtener la acreditación.

En ese sentido, el Decreto 4904 de 2009 precisa la organización, oferta y funcionamiento de la prestación del servicio educativo para el trabajo y el desarrollo humano, reglamentación que fue compilada en la parte 6 (artículos 2.6.1.1. a 2.6.6.15.) el Decreto 1075 de 2015 “*Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario del Sector Educación*”, razón por la cual se deberá observar este marco regulatorio para efectos de considerar la actividad como meritoria en los términos del literal d) del numeral 1º del artículo 359 del Estatuto Tributario.

Así las cosas, del marco jurídico anteriormente señalado este despacho concluye que a partir del año gravable 2017 las entidades sin ánimo de lucro constituidas como corporaciones, asociaciones o fundaciones que se dedican a estas actividades podrán solicitar su calificación en el Régimen Tributario Especial si cumplen con los requisitos indicados tanto en la ley como en el reglamento.

En este punto resulta oportuno señalar que las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 para el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario aplican a partir del año gravable 2017 y los párrafos transitorios del artículo 19 del Estatuto Tributario sólo contemplaron dos tipos de entidades constituidas a 31 de diciembre de 2016 a las cuales se les indica que deben cumplir con el procedimiento previsto en el párrafo transitorio del artículo 356-2 ibídem y su reglamentario para efectos de la permanencia en el régimen:

- (i) Las clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial a esa fecha y
- (ii) Las legalmente constituidas y determinadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que a partir del 1º de enero de 2017 son determinadas como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios que pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial.

A su vez el Gobierno Nacional expidió el Decreto 2150 de 2017, del cual se destaca la sustitución del capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016 Único Reglamentario en Materia Tributaria, con el fin de reglamentar las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 al Régimen Tributario Especial.

Sobre los requisitos y el procedimiento que deben acreditar estas entidades para efectos de continuar en el Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, este Despacho destaca las previsiones contenidas en los artículos 1.2.1.5.1.3., 1.2.1.5.1.4., 1.2.1.5.1.5., 1.2.1.5.1.6., 1.2.1.5.1.8., 1.2.1.5.1.11. y 1.2.1.5.1.12. del Decreto 1625 de 2016, adicionados por el Decreto 2150 de 2017.

Las normas anteriormente mencionadas no contemplan el caso de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario que eran entidades sin ánimo de lucro y que ahora por efecto de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 pueden solicitar calificación y no es posible concluir que están incluidos en este régimen, así como el régimen de transición anteriormente mencionado.

De acuerdo a lo anterior se concluye que las corporaciones, asociaciones o fundaciones que se dedican a la Educación para el Trabajo y el Desarrollo Humano (antes educación no formal) a partir del año 2017 si deciden ser del Régimen Tributario Especial, deberán adelantar el proceso de calificación en los términos establecidos en la ley y la reglamentación.

4.33.        DESCRIPTOR:        Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial

¿Le son aplicables los procesos de calificación, permanencia y actualización a las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia?

En el caso de las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras que operan en Colombia deben atender a lo señalado por el Consejo de Estado, Sección Cuarta en Sentencia No. 16467 del 16 de septiembre de 2010, M.P. HUGO FERNANDO BASTIDAS BÁRCENAS en concordancia con las modificaciones que introdujo la Ley 1819 de 2016 en su parte III.

En efecto, en la sentencia 16467, que declaró la nulidad de los conceptos 079988 del 1º de noviembre de 2005 y 83023 del 26 de septiembre de 2006, y contra el inciso cuarto, numeral 3º del Concepto 29329 del 27 de abril de 1998, se concluyó que el artículo 19 del Estatuto Tributario (antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016) corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, nacionales y extranjeras y estas últimas, también podían pertenecer al Régimen Tributario Especial si cumplían y acreditaban los tres requisitos que allí se establecían.

También en dicha jurisprudencia se concluyó que, si estas entidades en desarrollo del objeto social generan ingresos ordinarios o extraordinarios de fuente nacional, de conformidad con el artículo 20 del Estatuto Tributario, se consideran contribuyentes del impuesto sobre la renta, pero en las condiciones previstas para el R.T.E., conforme con los artículos 356 a 364 del E.T. (antes de la modificación de la Ley 1819 de 2016).

Nótese como las anteriores conclusiones se dieron cuando lo previsto en el Estatuto Tributario es que estas entidades pertenecían automáticamente al Régimen Tributario



Especial por la misma voluntad del constituyente o fundador y los requisitos previstos en la ley no se analizaban *a priori*.

En consideración a lo anterior, se tiene que estas entidades a partir de la vigencia de la Ley 1819 del 2016, deben ajustarse a los cambios introducidos por la reforma tributaria estructural, por consiguiente, si desean continuar o pertenecer al R.T.E. deberán adelantar los procesos y el tratamiento de sus ingresos de fuente nacional de acuerdo a lo establecido en el Título V del Libro 1 del E.T. y en especial el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Decreto 1625 de 2016 con los requisitos allí contemplados.

Es menester precisar en este punto que aquellas entidades que a 31 de diciembre de 2016 estaban clasificadas dentro del R.T.E. continuarán en este régimen, y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 356-2 del E.T. y lo dispuesto en el Decreto 1625 de 2016, antes mencionado.

También se debe aclarar que las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras, que se establezcan en Colombia a partir del 1º de enero de 2017 y deseen pertenecer al R.T.E. deberán adelantar el proceso de calificación, con el cumplimiento de los requisitos señalados en el Estatuto Tributario y el Decreto 1625 de 2016.

Lo anterior, sin perjuicio de que estas entidades deban cumplir con el proceso de actualización, que se hace de forma anual, siempre que estén calificadas o hayan adelantado el proceso de permanencia.

Finalmente se debe indicar que las entidades extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro y Organizaciones No Gubernamentales (ONG) extranjeras, que no adelanten estos procesos o sean excluidas del Régimen Tributario Especial, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.

4.34.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial](#)

[¿Cuál es el término para solicitar la calificación para pertenecer al Régimen Tributario Especial?](#)

Tratándose del proceso de calificación es importante distinguir dos situaciones que se pueden presentar respecto de las entidades que opten por este proceso: (i) entidades creadas entre el primero (1º) de enero de 2017 y hasta el treinta y uno (31) de diciembre de 2017 y (ii) entidades constituidas después del primero (1º) de enero de 2018, con los siguientes efectos:

- (i) Respecto de las primeras, el párrafo transitorio del artículo 1.2.1.5.1.7. del Decreto 1625 de 2016 señala que pertenecerán al R.T.E. para el año gravable 2017, debiendo actualizar el registro único tributario (RUT), con la responsabilidad régimen tributario especial del impuesto sobre la renta y complementario “04”, a

más tardar el treinta y uno (31) de enero de 2018 y para continuar en el R.T.E. en el año gravable 2018, deben presentar y radicar la información de que tratan los artículos 1.2.1.5.1.3, 1.2.1.5.1.5 y 1.2.1.5.1.8 del Decreto 1625 de 2016, a través del aplicativo web disponible, a más tardar el treinta (30) de abril del 2018.

Las entidades que, aun realizando la actualización del RUT anteriormente mencionada, y no presenta la solicitud de calificación a más tardar el treinta (30) de abril del 2018, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario, por dicho año gravable. Esto sin perjuicio que puedan solicitar la calificación en el Régimen Tributario Especial, después de esta fecha y con los efectos que se deriven del inicio de este trámite.

Si estas entidades a que se refiere este parágrafo transitorio no actualizan el RUT en los términos antes señalados, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta del régimen ordinario, por el año gravable 2017 y para el año 2018 deberán presentar la solicitud de calificación junto con los requisitos señalados en el Decreto 1625 de 2016.

- (ii) En cuanto a las entidades constituidas después del primero (1º) de enero de 2018, que opten por pertenecer al R.T.E., deberán presentar la solicitud junto con los demás requisitos señalados en el Decreto 1625 de 2016, cuando lo consideren pertinente y solo serán del R.T.E. a partir del periodo en que la DIAN resuelva la solicitud.

4.35.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial](#)

[¿Qué pasa con la personería jurídica de una entidad sin ánimo de lucro que no realiza los procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial y es excluida o no es admitida en este régimen?](#)

Lo primero que se debe indicar es la regla general contenida en el artículo 19 del E.T. que todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales y que de manera excepcional pueden solicitar ante la Administración Tributaria su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos allí señalados.

La no solicitud de calificación como contribuyente del R.T.E. o la exclusión de este régimen, no implica la pérdida de la calidad de entidad sin ánimo de lucro, salvo que la

DIAN o la entidad competente demuestre alguna de las causales a que hace mención el artículo 1.2.1.5.1.44. del Decreto 1625 de 2016.

Así las cosas, desde el punto de vista tributario el efecto que se genera por no solicitar la calificación como contribuyente del Régimen Tributario Especial o ser excluida de este régimen, es no poder acceder a los beneficios que se derivan de este (exención del beneficio neto o excedente o tarifa del 20%) y ser tratada como contribuyente del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

Es importante aclarar de este punto que, en estos casos, la entidad puede realizar la solicitud de calificación en lo sucesivo, si así lo decide.

4.36. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Procesos de calificación, permanencia y actualización en el Régimen Tributario Especial

¿Puede una entidad que no haya realizado el proceso de calificación, permanencia o que haya sido excluida o no admitida en el Régimen Tributario Especial adelantar el proceso de actualización?

De acuerdo a lo señalado en el artículo 356-3 del E.T. el proceso de actualización solamente se puede adelantar por las entidades que pertenezcan al Régimen Tributario Especial, lo cual, supone su calificación o la acreditación de su permanencia en el Régimen Tributario Especial, razón por la cual, no es posible hacerlo si este requisito no se ha configurado.

4.37. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

¿Cómo se acredita si una entidad sin ánimo de lucro es del Régimen Tributario Especial o realizó los procesos de permanencia o actualización?

A raíz de los cambios introducidos por la ley 1819 del 2016 y con base en el Decreto reglamentario 2150 del 2017, se tiene que las entidades que estaban creadas a 31 de diciembre del 2016 deben adelantar el proceso de permanencia en abril 30 del 2018 y las entidades que se constituyan a partir del 2017 deben realizar el proceso de calificación en el Régimen Tributario Especial, una vez realizado estos procesos de manera anual deben enviar de forma virtual la solicitud de actualización al régimen.

Por lo tanto, en caso que sean excluidas del Régimen Tributario Especial o la entidad haya renunciado al régimen deberá figurar en el Registro Único Tributario - RUT. La responsabilidad "05 – Impuesto Renta y Complementario", es decir contribuyente del régimen ordinario, en caso contrario deberá reflejar la

responsabilidad “04 - contribuyente del Régimen Tributario Especial” , a su vez estos contribuyentes también pueden acreditar que han realizado la solicitud de permanencia, calificación o actualización en el Régimen Tributario Especial con el Formato 5245 – Solicitud Régimen Tributario Especial, el cual se presenta a través de los servicios informáticos electrónicos.

4.38. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Memoria económica

¿Cuál es el año gravable de los ingresos obtenidos a considerar para determinar si se está obligado a la presentación de la memoria económica

Están obligadas a presentar anualmente la memoria económica de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario en concordancia con el artículo 1.2.1.5.1.15. del Decreto 1625 de 2016, las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial y las señaladas en los Parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, que hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos anuales de cualquier naturaleza de carácter fiscal, superiores a ciento sesenta mil (160.000) UVT, es decir, el presupuesto establecido en este aparte aplica para todas las entidades que están realizando el proceso de permanencia, por lo tanto, considerando que el año inmediatamente anterior a este proceso es el año calendario 2018, se tiene que el periodo fiscal de los ingresos a tener en cuenta es el del año gravable 2017.

Las entidades que deben realizar el proceso de actualización y según lo establecido en el inciso cuarto del artículo 1.2.1.5.1.13. del Decreto 1625 de 2016, si han obtenido ingresos brutos superiores a ciento sesenta mil (160.000) Unidades de Valor Tributario -UVT en el año gravable inmediatamente anterior al de la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta y complementario, deberán presentar la memoria económica, entonces, dado que culminado un periodo fiscal la declaración de renta se presenta al año siguiente dentro de los plazos establecidos por el Gobierno Nacional, se debe entender que los ingresos que se consideran para establecer si se cumple el monto de las UVT mencionadas corresponde al periodo gravable objeto de la presentación de la declaración de renta y de la información que se envía para el proceso de actualización.

4.39. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Memoria económica

#### Contenido de la memoria económica

El artículo 356-3 del Estatuto Tributario establece que el Gobierno nacional establecerá las características que deberá cumplir la memoria económica, así mismo, el artículo 1.2.1.5.1.15. del Decreto 1625 de 2016, determinó que la Unidad Administrativa

Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, establecerá el contenido y las especificaciones técnicas de la memoria económica y adicionalmente que la presentación se deberá realizar a través de los servicios informáticos electrónicos.

Por esta razón, fue expedida la Resolución 019 del 28 de marzo del 2018 y en sus artículos 10 y 11 establece el contenido de la memoria económica y su forma de presentación, sin perjuicio de las futuras modificaciones, contiene lo siguiente:

1. *Año gravable que se informa.*
2. *Razón social y NIT de la entidad informante.*
3. *Donaciones efectuadas a terceros, cuando hubiere lugar a ello, indicando la fecha de la donación, nombre y apellidos o razón social y el NIT, del donatario, identificación detallada del bien donado indicado la clase de activo, valor, la manera, entendiéndose esta como en dinero o en especie en que se efectuó la donación e indicando la condición cuando sea el caso.*
4. *Información de las subvenciones recibidas, indicando: Origen (público o privado), nacional o internacional, identificación del otorgante (nombres y apellidos o razón social tipo de documento de identificación y número), valor, destinación.*
5. *Identificación de la fuente de los ingresos, indicando: ingresos por donaciones, ingresos por el desarrollo de la actividad meritoria, otros ingresos.*
6. *Valor y detalle de la destinación del beneficio neto o excedente del año gravable anterior.*
7. *Valor y detalle de las asignaciones permanentes en curso, indicando, año del beneficio o excedente neto que originó la asignación, plazo de ejecución.*
8. *Valor, plazo y detalle de las inversiones vigentes y que se liquiden en el año.*
9. *Manifestación que se ha actualizado la información de la plataforma de transparencia, cuando hubiere lugar.*

Respecto del numeral 4º el término subvención tiene por esencia una connotación pública, en ese sentido, tanto en el párrafo 3 de la NIC 20 y la Sección 24.1. NIC para PYMES definen este término de la siguiente manera: “[...] *Las subvenciones del gobierno son ayuda gubernamental en forma de transferencias de recursos a una entidad a cambio del cumplimiento pasado o futuro de ciertas condiciones relacionadas con las actividades de operación de la entidad.*”

Así las cosas, este Despacho encuentra que debe entenderse como donación aquella situación que no se ajuste al concepto de subvención en los términos anteriormente señalados.

4.40.     DESCRIPTOR:     Régimen tributario especial

## Memoria económica

### Contenido de la memoria económica

#### Registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional

El artículo 364-4 del Estatuto Tributario señala que las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial, deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, Gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales.

En ese sentido, también señala la norma que APC-Colombia determinará el procedimiento de registro y para eso se expidió la Resolución 358 del 28 de agosto de 2017 *“Por la cual se establece el procedimiento para el registro de recursos de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia”* donde se precisa el objeto, el ámbito de aplicación, el procedimiento e información requerida, así como la oportunidad y vigencia del registro.

Con ocasión de lo establecido en el numeral 9º del artículo 11 de la Resolución 19 de 2018, la manifestación de actualización de la información de la plataforma de transparencia allí indicada, cuando haya lugar a ello, se entiende cumplida cuando se registra la información en los términos contenidos en la Resolución 358 de 2017, en el año que se reciban los recursos.

4.41. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

[¿Para las entidades del Régimen Tributario Especial el beneficio neto o excedente a reinvertir es el contable o el fiscal?](#)

Sobre este punto a través del Decreto 2150 de 2017, se precisó que la determinación del beneficio neto o excedente a que hace referencia el artículo 357 del E.T. se calculará partiendo de los ingresos y egresos devengados contablemente, así como sus activos y pasivos, y sobre dichos conceptos se aplicarán las limitaciones y excepciones que establece el Estatuto Tributario, en especial sus Títulos I y II del Libro Primero y las reglas que para el efecto desarrolla la reglamentación en sus artículos 1.2.1.5.1.20. al 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, dando como resultado el beneficio neto o excedente de carácter fiscal sujeto a reinversión.

Lo anterior en consideración a que la Ley 1314 de 2009, modificó el sistema contable en Colombia y mediante el Decreto 2420 de 2015, Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, se

incorporan las diferentes normas contables aplicables a los contribuyentes obligados a llevar contabilidad.

Este marco contable es materia de armonización con las normas fiscales en la parte II de la Ley 1819 de 2016, razón por la cual, la determinación del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial debía atender esta situación.

En ese sentido el marco contable mencionado conlleva al reconocimiento y medición de hechos económicos que no necesariamente generan capacidad contributiva, tales como: 1) mediciones a valor razonable, 2) deterioros, 3) costo revaluado de activos, 4) valor neto de realización de inventarios, 5) subvenciones, entre otros aspectos, lo que puede implicar para las entidades sin ánimo de lucro que su beneficio neto o excedente contable esté afectado por estas mediciones, razón por la cual, se podrían generar distorsiones en el caso de tomarse este beneficio neto o excedente contable para ser reinvertido en la actividad meritoria, cuando estos hechos económicos no se hayan realizado efectivamente.

Por esta razón se precisó a través de la reglamentación el carácter fiscal de este beneficio, en los términos antes señalados.

4.42.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

Para las entidades del Régimen Tributario Especial el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 establece que los ingresos son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, según el marco normativo contable que les sea aplicable:

- (i) Grupo Contable 1, el anexo 1 del Decreto 2420 y 2496 de 2015 y sus modificaciones.
- (ii) Grupo Contable 2, el anexo 2 del Decreto 2420 y 2496 de 2015 y sus modificaciones.
- (iii) Grupo Contable 3, el anexo 3 del Decreto 2420 y sus modificaciones.

Tratándose de entidades del Régimen Tributario Especial cuyo marco contable se encuentre regulado por la Contaduría General de la Nación, aplicarán las Resoluciones 749 de 2013 y 414 de 2014 y sus resoluciones modificatorias.

A los ingresos determinados según los marcos contables antes citados, se les aplican las limitaciones y excepciones de que trata el Título I del Libro primero del Estatuto Tributario y demás requisitos y condiciones allí previstos, con el fin de llegar al ingreso fiscal de que trata el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Las diferencias entre lo contable y lo fiscal que resulten de este procedimiento deberán ser consignadas en el control de detalle, cuando hubiere lugar a ello, y en el reporte de conciliación fiscal establecido en el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

4.43.       DESCRIPTOR:       Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

¿Cuál es el carácter de los dividendos recibidos por una entidad del Régimen Tributario Especial?

El inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los dividendos y participaciones que reciban las entidades del Régimen Tributario Especial tendrán el tratamiento previsto para las sociedades nacionales, y se reconocerán como ingreso fiscal en el momento que hayan sido abonados en calidad de exigibles para efectos de determinar el beneficio neto o excedente.

Este despacho interpreta que el tratamiento previsto para las sociedades nacionales a los dividendos percibidos por las entidades del Régimen Tributario Especial, permite es darle el alcance de un ingreso a los dividendos percibidos por las entidades del sector no lucrativo, pues de la lectura de los artículos del Estatuto Tributario que regulan el tema de dividendos parece entenderse que es exclusivo de las sociedades.

Pero a diferencia de lo que ocurre con el tratamiento previsto para los contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del régimen ordinario, en el caso de los dividendos que perciben las entidades del Régimen Tributario Especial es que no tienen el carácter de no constitutivo de renta ni ganancia ocasional, según dispone el inciso segundo del artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Es preciso recordar que las entidades del Régimen Tributario Especial tienen el tratamiento previsto en este régimen, debido a que coadyuvan a los fines esenciales del Estado, a través del desarrollo de las actividades meritorias, por esta razón, es que sus excedentes no se reembolsan ni se distribuyen, bajo ninguna modalidad, y se deben reinvertir en sus actividades meritorias.

Lo anterior resulta primordial, porque lo que ocurre en el sector lucrativo es que el tratamiento como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional de los dividendos y participaciones, tiene como fin evitar una doble tributación en cabeza de la sociedad y luego en los socios de las utilidades generadas.

En contraste, en las entidades del Régimen Tributario Especial hay una prohibición expresa de distribuir los excedentes a los fundadores, aportante, administradores, entre otros, que se basa en la finalidad para la cual se crean estas entidades y en esta medida



la propósito de incorporarse como parte del ingreso fiscal y no poderse detraer como no constitutivo de renta ni ganancia ocasional o renta exenta (si hay lugar a ello) es que haga parte de la determinación del beneficio neto o excedente, materia de reinversión, y sea materia de control tanto por la entidad, como por la Administración Tributaria, permitiendo su trazabilidad y la aplicación de las consecuencias por el incumplimiento del régimen en caso que no se realice la reinversión.

4.44.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Ingresos fiscales

¿Cuál es el tratamiento fiscal de las donaciones y subvenciones?

El tratamiento de las donaciones y subvenciones para efectos contables deberá ajustarse al marco técnico normativo contable que les sea aplicable para las entidades del Régimen Tributario Especial del sector privado o público, según corresponda, lo que permite establecer el ingreso devengado contablemente en el año o periodo gravable, como punto de partida para establecer el ingreso fiscal de que trata el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 de 2016.

Cuando se reciban donaciones en especie para efectos fiscales se acudirá a lo señalado en el artículo 125-2 del E.T.

En caso que la donación esté condicionada por el donante, para efectos fiscales debe registrarse directamente en el patrimonio y en la medida que se vaya cumpliendo la condición se va reconociendo el ingreso fiscal, con las contrapartidas fiscales que correspondan, las cuales deberán estar reconocidas en el sistema de registro de diferencias de conformidad con el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

Para el caso de las subvenciones y en razón a que las normas fiscales no contemplan un tratamiento especial, tendrá lugar el reconocimiento contable que le corresponda dando como resultado el ingreso fiscal.

Por último, cuando las donaciones no estén condicionadas por parte del donante deberán registrarse como ingresos.

4.45.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Ingresos fiscales

¿Cuál es el tratamiento fiscal de los rendimientos asociados a la constitución de asignaciones permanentes, inversiones y donaciones condicionadas?

El tratamiento tributario de las donaciones condicionadas, inversiones y asignaciones permanentes, se encuentra contemplado principalmente en los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.22., 1.2.1.5.1.29., 1.2.1.5.1.34. y 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016.

Sin perjuicio de lo anteriormente mencionado, en cada una de estas normas se precisa que los rendimientos asociados a la constitución de estas asignaciones permanentes, inversiones y donaciones condicionadas se ajustan a la noción de ingresos, de acuerdo a lo señalado en el artículo 1.2.1.5.1.20., sin importar si fueron constituidas antes del año gravable 2017.

Así las cosas, estos ingresos harán parte de la determinación del beneficio neto o excedente, materia de reinversión y pueden dar lugar al beneficio neto o excedente de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016.

4.46. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Egresos fiscales

Para las entidades del Régimen Tributario Especial el artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 establece que los egresos son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, según el marco técnico normativo contable que les sea aplicable.

Esta norma indica que cuando se incurra en egresos devengados para el desarrollo de la actividad meritoria, estos serán deducibles sin que necesariamente se encuentren asociados a la realización de un ingreso, siendo el propósito que se pueda detraer del resultado los respectivos egresos sin que se deba esperar hasta el cierre del periodo fiscal.

Las diferencias entre lo contable y lo fiscal que resulten de este procedimiento deberán ser consignadas en el control de detalle, cuando hubiere lugar a ello, y en el reporte de conciliación fiscal establecido en el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

4.47. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Egresos fiscales

¿Cuál es el tratamiento fiscal de las erogaciones relacionadas con los tributos, sanciones, multas e intereses moratorios pagados por la entidad del Régimen Tributario Especial en desarrollo de su actividad meritoria?

El artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 precisa que las erogaciones relacionadas con los tributos pagados en desarrollo de la actividad meritoria de la entidad se exceptúan de las limitaciones del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario.

En este punto, es importante precisar el alcance del término tributo, que según la jurisprudencia de la Corte Constitucional en sentencia C-621 de 2013 “[...] es un género que contiene diferentes especies, y aunque la Constitución no tiene una terminología unívoca, a partir de los términos consagrados en el artículo 338 de la Constitución, la jurisprudencia de esta corte ha concluido que los tributos pueden ser de tres clases: los impuestos, las tasas y las contribuciones.”

Así las cosas, los impuestos, tasas y contribuciones pagados por las entidades del Régimen Tributario Especial, se exceptúan de las limitaciones del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario. Esta situación no sólo cubre el desarrollo de actividades meritorias, sino también las complementarias, pues ambas generan los ingresos que luego de detraerse los egresos, serán objeto de reinversión en la actividad meritoria.

En línea con lo anterior, es preciso distinguir dos situaciones: (i) el pago al que se encuentra obligada la entidad en desarrollo de su actividad meritoria y actividades complementarias y (ii) los que se asumen a nombre de terceros.

Este despacho interpreta que la excepción a la limitación referida sólo cubre el primer evento, esto es, los pagos a que se encuentra obligada la entidad en desarrollo de sus actividades, pues la asunción de gastos a nombre de terceros no se ajusta a los presupuestos antes señalados, ni al artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016.

También es importante precisar que no será aplicable este tratamiento a los ingresos que se derivan de la ejecución de contratos de obra pública e interventoría, los cuales están sometidos a la tarifa general del impuesto sobre la renta.

Lo anteriormente mencionado no conlleva a la inaplicabilidad de lo establecido en el literal c) del numeral 2º del artículo 105 del E.T., esto es, las multas, sanciones, penalidades, intereses moratorios de carácter sancionatorio y las condenas provenientes de procesos administrativos, judiciales o arbitrales diferentes a las laborales no serán deducibles.

4.48. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Egresos fiscales

¿Se consideran egresos los pagos que se realizan en desarrollo de la reinversión del beneficio neto o excedente o asignación permanente?

El inciso final del artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 establece que la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores no constituye egreso del ejercicio.

El fundamento de esta medida es que la entidad del Régimen Tributario Especial al momento de aprobación por la Asamblea General o el órgano máximo de dirección de la destinación del beneficio neto o excedente, ya sea reinversión en el año gravable siguiente o la constitución de una asignación permanente, implica su reconocimiento contable o en la conciliación fiscal como una cuenta patrimonial o un pasivo en donde se identifican estos conceptos, los cuales se van disminuyendo en la medida en que se vaya ejecutando el mandato establecido por la asamblea, sin perjuicio de las retenciones en la fuente o reportes de información a que esté obligada la entidad con ocasión del pago.

4.49. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Egresos fiscales

¿Se puede tratar como egreso la adquisición de activos, tales como propiedad, planta y equipo, propiedades de inversión, intangibles, inventarios, inversiones?

El artículo 1.2.1.5.1.21. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los egresos son los devengados contablemente en el año o periodo gravable, según el marco normativo contable que les sea aplicable, con las limitaciones del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario.

En consideración a lo anteriormente establecido, las entidades del Régimen Tributario Especial deberán considerar el tratamiento que establece el Estatuto Tributario a cada uno de los siguientes conceptos: para el caso de la propiedad, planta y equipo y propiedades de inversión, deberá aplicar los artículos 69 y 127 y siguientes del E.T.; tratándose del tratamiento de intangibles e inversiones, será lo correspondiente a los artículos 74, 74-1, 142 al 143-1 del E.T.; en cuanto a los inventarios, se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo 59 y siguientes del mismo estatuto.

En ese orden de ideas, la entidad deberá evaluar en cada caso el tratamiento fiscal que tenga el activo adquirido y reconocer los efectos de las depreciaciones, amortizaciones o egresos, según corresponda.

Finalmente, las pérdidas que se generen por estos activos, en el momento de su liquidación o enajenación, deberán tener en cuenta las limitaciones del Título I del Libro Primero del Estatuto Tributario, en especial de sus artículos 153, 154, 155. Esto sin perjuicio de las previsiones contenidas para las inversiones de que trata el artículo 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 de 2016.

4.50. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Inversiones

El artículo 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 de 2016, define las inversiones como aquellas dirigidas al fortalecimiento del patrimonio que no sean susceptibles de amortización ni depreciación de conformidad con las reglas previstas en el Estatuto Tributario, y que generan rendimientos para el desarrollo de la actividad meritoria, las cuales tienen que ser como mínimo superiores a un (1) año.

Esta premisa le permite a este Despacho interpretar que toda inversión realizada bajo la aplicación de este artículo y que tiene como efecto la disminución del beneficio neto o excedente, en el año fiscal que se realiza, tiene como finalidad el fortalecimiento patrimonial y la obtención de nuevos ingresos para el desarrollo de la actividad meritoria, de tal manera que cuando se liquide la inversión esta se adicione al beneficio neto o excedente en el año de liquidación y sea reinvertida por la entidad en el desarrollo de su objeto.

Cuando se realicen inversiones bajo los supuestos que trae esta norma, en caso de generarse pérdidas asociadas a la liquidación de la inversión, se entenderá que no se destinó a la actividad meritoria y/o al fortalecimiento patrimonial de conformidad con el inciso 1 de este artículo y, por lo tanto, se tratará como renta líquida gravable a la tarifa prevista en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, en el año gravable en que esto suceda.

4.51. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Patrimonio

El decreto 2150 del 2017, adicionó el artículo 1.2.1.5.1.23. al Decreto 1625 de 2016, en donde determinó que el patrimonio para las entidades del Régimen Tributario Especial, que corresponde a la diferencia entre los activos (patrimonio bruto) y pasivos (deudas), se determinarán con fundamento a las normas contenidas en especial en los capítulos I, II y III del Título II del Libro primero del E.T. esta decisión se fundamenta según el considerando del decreto 2150 del 2017, así:

*“[...] Que con la entrada en vigencia de los marcos técnicos contables, introducidos*

*por la ley 1314 d 2009, se generan diferencia sustanciales en el tratamiento de los activos y pasivos, lo cual hace necesario determinar el tratamiento tributario que estos tendrán.”*

De acuerdo a lo anterior, se concluye que estas entidades deberán calcular su patrimonio con base en las normas de carácter tributario y las diferencias que existan por reconocimiento y medición con las normas de contabilidad, deberán reflejarse en la conciliación fiscal, en los términos del artículo 1.7.1 del Decreto 1625 de 2016.

4.52. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Inversiones

En el caso de las inversiones constituidas en periodos gravables anteriores a 2017 ¿Estas deben sumarse a las inversiones liquidadas en el 2017 y que hacían parte de las asignaciones permanentes?

Al respecto, se precisa que los saldos de las inversiones efectuadas a 31 de diciembre de 2016 de las entidades a las que se refiere el parágrafo transitorio segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, con cargo a utilidades de años anteriores, cuya finalidad corresponda al fortalecimiento patrimonial para el desarrollo de su actividad meritoria y que estén debidamente identificadas, tendrán el tratamiento previsto bajo las condiciones señaladas en el artículo 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016 y, por lo tanto, no le son aplicables las previsiones contenidas en el artículo 1.2.1.5.1.22. ibídem.

4.53. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente

Determinación

Una vez realizado el procedimiento para determinar los ingresos fiscales, egresos fiscales e inversiones realizadas o liquidadas durante el respectivo año gravable, de que tratan los artículos 1.2.1.5.1.20., 1.2.1.5.1.21. y 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 de 2016, se procede al cálculo del beneficio neto o excedente materia de reinversión en los términos del artículo 1.2.1.5.1.24. ibídem, que será presentado a la Asamblea General o el máximo órgano de dirección para su destinación en la actividad meritoria.

4.54. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Determinación

#### ¿Cuál es el alcance del término egresos no procedentes?

Este despacho interpreta por egresos improcedentes a que se refiere el párrafo 4º del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, aquellos costos y gastos que no cumplen con los requisitos para su aceptación como egresos fiscales en los términos del artículo 1.2.1.5.1.21. ibídem, razón por la cual, no se pueden deducir en la determinación del beneficio neto o excedente y resultan gravados con la tarifa del 20% según lo establece el artículo 1.2.1.5.1.36. del este decreto.

El carácter excepcional de estos egresos improcedentes, a que se refiere el mencionado párrafo 4º, tiene lugar porque la regla general es que los egresos (costos y deducciones) sean procedente porque cumplen todos los presupuestos que establece el Estatuto Tributario, para que se puedan deducir de los ingresos fiscales, dando lugar a la determinación del beneficio neto o excedente.

A modo de ejemplo, estos egresos deberían estar soportados en facturas o documentos equivalentes con el cumplimiento de los requisitos de que trata el artículo 771-2 del E.T. o se está a paz y salvo en el pago de los aportes al SENA, ICBF, Cajas de Compensación Familiar y seguridad social, como lo señala el artículo 108 del E.T., entre otros.

Así las cosas, cuando estos egresos (costos y deducciones) no cumplen los supuestos anteriormente planteados, no podrán ser tratados como un egreso fiscal y estarán sometidos a la tarifa del 20%.

4.55. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Beneficio neto o excedente

### Pérdidas fiscales

Con ocasión de las modificaciones introducidas al artículo 147 del Estatuto Tributario, es necesario establecer el tratamiento tributario de las pérdidas fiscales generadas y no compensadas a 31 de diciembre de 2016 por parte de los contribuyentes del Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario, así mismo el artículo 1.2.1.5.1.26. del Decreto 1625 de 2016, reglamenta esta materia considerando los cambios introducidos a las entidades que antes de la Ley 1819 de 2016 eran declarantes de ingresos y patrimonio y ahora son del Régimen Tributario Especial y en ese sentido, es importante recalcar lo siguiente:

- (i) A partir del año gravable 2017, las pérdidas que se generen en la determinación del beneficio neto o excedente en los términos del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016, podrán ser compensadas con los

beneficios netos o excedentes de los periodos siguientes o inclusive con los beneficios netos o excedentes de periodos anteriores al año gravable 2017, en todo caso dentro del término que establece el artículo 147 del E.T. para compensar.

- (ii) Las pérdidas fiscales acumuladas del periodo gravable del 2016 hacia atrás y no compensadas de las entidades que establece el parágrafo transitorio 1° del artículo 19 del E.T., podrán ser compensadas con los beneficios netos o excedentes de los periodos siguientes o inclusive con los beneficios netos o excedentes de periodos anteriores al año gravable 2016, en este caso, no le es aplicable el límite de tiempo para compensar que establece el inciso primero del artículo 147 del E.T. ni dará lugar al reajuste fiscal.
- (iii) Para el tercer caso, que corresponde a todas las entidades que pasaron de ser no contribuyentes a ser del Régimen Tributario Especial, es decir, las que establece el parágrafo transitorio 2° del artículo 19 del E.T., el decreto 2150 de 2017 estableció que en caso que hayan tenido pérdidas acumuladas, éstas no serán susceptibles de compensación.

La decisión de compensar las pérdidas fiscales mencionados en los primeros ítems, deberá constar en acta de la Asamblea General o máximo órgano directivo, antes de presentar la declaración del impuesto sobre la renta y complementario del correspondiente periodo gravable en el cual se compense la pérdida fiscal.

4.56.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

Beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial

¿En el caso que la entidad genere pérdida fiscal hay lugar al pago del impuesto sobre la renta sobre los egresos no procedentes?

El parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 señala que para el caso en que existan egresos improcedentes, estos se detraerán del beneficio neto o excedente y estarán sometidos a la tarifa del veinte por ciento (20%) de conformidad con lo establecido en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. del mismo decreto, siempre y cuando, esta situación no se genere por las causales de exclusión de que trata el artículo 364-3 del E.T.

Lo anterior se reconoce en el momento de elaborar la declaración de impuesto sobre la renta, la cual al realizar el proceso de depuración (ingresos menos egresos e inversiones), daría como resultado la renta líquida o pérdida fiscal correspondiente, debiendo detraer la renta exenta del beneficio neto o excedente a reinvertir dentro del periodo fiscal o por la creación de la asignación permanente, para obtener finalmente la renta líquida gravable, por lo tanto, puede dar lugar en algunos eventos que cuando



la entidad del Régimen Tributario Especial tenga pérdida fiscal, los egresos no procedentes disminuya la pérdida producto del proceso de depuración de la renta.

#### 4.57. Régimen tributario especial

##### Exención del beneficio neto o excedente

##### Aspectos generales

Las Entidades Sin Ánimo de Lucro, son hoy en día uno de los vehículos más idóneos para la consolidación de la justicia, la igualdad y las libertades sociales. Las entidades sociales materializan el interés general y, a través del acceso de la comunidad a las mismas, permiten alcanzar fines no sólo constitucionalmente deseables, sino fundamentalmente protegidos.

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

En ese sentido, la normatividad colombiana ha reconocido que el beneficio neto o excedente permite el desarrollo de la actividad meritoria a las entidades del Régimen Tributario Especial y es por esta razón, que su tratamiento es diferente tanto en su tarifa como en su destinación.

En efecto, el artículo 356 del E.T. consagra que estas entidades están sometidas al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%) y estará exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad, según dispone el artículo 358 ibídem.

No sobra aclarar que las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 en su parte III, implican el cumplimiento de una serie de requisitos para que puedan pertenecer al Régimen Tributario Especial, los cuales están orientados al desarrollo de sus actividades meritorias y a la reinversión del beneficio neto o excedente del mismo, so pena que su incumplimiento genere la exclusión del régimen en los términos del artículo 364-3 del E.T.

En ese sentido, tanto la ley como el reglamento prevén que el beneficio neto o excedente puede estar exento, en los siguientes casos:

- (i) Cuando se destina en el año siguiente a aquel en que se obtuvo a programas que desarrollen su actividad meritoria, para lo cual una vez aprobado su destinación por la asamblea general o su máximo órgano de dirección se

- constituye un fondo “pasivo”, la cual se va disminuyendo en la medida de su ejecución, y/o
- (ii) La constitución de asignaciones permanentes, para lo cual una vez aprobado su destinación por la asamblea general o su máximo órgano de dirección, se constituye una cuenta patrimonial, la cual se cancela una vez se cumple su finalidad.

En todo caso, es obligatorio realizar su reconocimiento en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 1.7.1. del Decreto 1625 de 2016.

Finalmente, se recalca que los pagos que se realicen con cargo a la reinversión del beneficio neto o excedente o la asignación permanente deben cumplir con los requisitos generales de procedencia de costos y deducciones fiscales y demás normas del estatuto tributario.

4.58. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Exención del beneficio neto o excedente

¿Cómo se demuestra la destinación del beneficio neto o excedente?

El artículo 358 del E.T. consagra que el beneficio neto o excedente tendrá carácter de exento, cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad y/o se constituya una asignación permanente.

En ese sentido, este despacho interpreta que no hay restricción en la forma como se prueba que este beneficio se reinvertió, esto sin perjuicio de los requisitos establecidos en la ley y el reglamento para que este se considere exento en especial los artículos 1.2.1.5.1.27. y 1.2.1.5.1.29. del Decreto 1625 de 2016, así como las formalidades para llevar a cabo el ejercicio de su actividad.

Respecto de este punto, a modo de ejemplo, se tiene que en el caso de la destinación de este beneficio (tanto para reinvertirlo como para constituir asignación permanente) la entidad deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.

4.59. Régimen tributario especial

Exención del beneficio neto o excedente

Reinversión del beneficio neto o excedente

En cuanto a la reinversión del beneficio neto o excedente, el numeral 1º del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016 establece que la exención procederá cuando se destine directa e indirectamente en el año siguiente a aquel en que se obtuvo, a

programas que desarrollen su objeto social en una o varias de las actividades meritorias de la entidad, establecidas en el artículo 359 del E.T. o en los plazos adicionales que defina el máximo órgano de dirección de la entidad.

La aprobación de la reinversión deberá estar soportada en el acta del máximo órgano de dirección, que deberá tener lugar dentro de los tres primeros meses del año.

Es importante precisar que en el evento que no se alcance a reinvertir en su totalidad el beneficio neto o excedente en los términos anteriormente señalados, el máximo órgano de dirección podrá otorgar un plazo adicional para que se termine de ejecutar la reinversión en el año gravable siguiente, que en todo caso no puede superar los cinco años de conformidad con el párrafo 1º del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016.

Luego, el reconocimiento en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal sobre la ejecución del beneficio neto o excedente, deberá realizarse en forma separada por periodo gravable.

#### 4.60. Régimen tributario especial

##### Exención del beneficio neto o excedente

##### Constitución de asignaciones permanentes a partir del año gravable 2017

Con ocasión de los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 en especial al artículo 358 del E.T., la reglamentación precisa el tratamiento tributario de las asignaciones permanentes y diferencia dos situaciones, así: (i) las que se constituyan a partir de los beneficios netos o excedentes del año gravable 2017 y siguientes y; (ii) las constituidas con anterioridad al año 2017, en este último caso aplican los artículos 1.2.1.5.1.34. y 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016.

Tratándose de las asignaciones permanentes que se constituyan a partir de los beneficios netos o excedentes del año gravable 2017 y siguientes, el numeral 2º del artículo 1.2.1.5.1.27. del Decreto 1625 de 2016 establece que la exención procederá cuando el máximo órgano de dirección aprueba la constitución de la asignación permanente, la cual se aprueba dentro de los tres primeros meses de cada año.

El artículo 1.2.1.5.1.29. del Decreto 1625 de 2016 señala que las asignaciones permanentes por regla general con aquellas que se ejecutan para el desarrollo de programas a largo plazo.

En este punto se interpreta por el término “programas a largo plazo” aquellos que por su envergadura requieren un término de ejecución más amplio o que requieren la acumulación de beneficios netos de varios periodos gravables, para el cumplimiento de la asignación permanente, por ejemplo, lo que puede ocurrir cuando se adquiere la sede de la entidad o activos de alto valor para el desarrollo de la actividad y por esta

razón, se contempla su ejecución en un término superior a un año y deberán estar reconocidos en el patrimonio de la entidad.

4.61. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Exención del beneficio neto o excedente

Asignaciones permanentes

¿Es posible destinar el beneficio neto o excedente como asignación permanente a la adquisición de propiedades de inversión?

Según lo dispuesto en el artículo 1.2.1.5.1.29. del Decreto 1625 de 2016 en el caso de las asignaciones permanente se entiende por adquisición de nuevos activos, la compra de propiedad, planta y equipo y/o la construcción de inmuebles o muebles, que se destinen al desarrollo de la actividad meritoria.

En este punto este despacho interpreta que la exención del beneficio neto o excedente, en el caso de la constitución de asignaciones permanentes es viable cuando se adquieren propiedades de inversión, pues en este caso la entidad también está destinando el beneficio a la adquisición de activos que permiten apoyar el desarrollo de la actividad meritoria, si se destinan de forma exclusiva a este fin.

En ese sentido, desde el punto de vista contable se definen las propiedades de inversión como las propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

Nótese como de esta definición se tienen elementos comunes con el concepto de propiedad, planta y equipo, razón por la cual, de cara a la reinversión del beneficio neto o excedente al constituir una asignación permanente y utilizarse para la adquisición de este tipo de activos no resulta razonable hacer tal distinción, máxime si la finalidad que se busca en ambos casos es que se destine de forma exclusiva al desarrollo de la actividad meritoria de la entidad, o que a través de los mismos se obtengan nuevos ingresos para el desarrollo de dicha actividad.

4.62. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

## Exención del beneficio neto o excedente

### Asignaciones permanentes

En el caso de las asignaciones permanentes constituidas por los años anteriores a 2017 ¿Se pueden dejar invertidas y con sus rendimientos se desarrolla la actividad meritoria? ¿Es obligatorio ejecutarlas?

Frente a las asignaciones permanentes constituidas con anterioridad al año 2017, el artículo 1.2.1.5.1.34. del Decreto 1625 de 2016 señala que estas mantendrán el tratamiento fiscal correspondiente a dichos años gravables, sujeto al cumplimiento de los requisitos allí consagrados, es así, que las entidades que se encuentren en este presupuesto deben aplicar lo establecido en este artículo, en especial que la asignación permanente se utilice en el desarrollo de la actividad meritoria, so pena, de quedar gravada en el año que se incumpla la destinación de la asignación permanente a la tarifa del 20% que establece el artículo 1.2.1.5.1.36. Ibídem.

En este punto se reitera que los rendimientos que generen los recursos de estas asignaciones permanentes, se tratarán como ingresos de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.20. ibídem.

4.63.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

## Exención del beneficio neto o excedente

### Inversiones

En el caso de los saldos de las inversiones efectuadas a 31 de diciembre de 2016 ¿Se pueden dejar invertidas y con sus rendimientos se desarrolla la actividad meritoria? ¿Es obligatorio ejecutarlas?

Con ocasión de la modificación del artículo 19 del E.T. por parte del artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, algunas entidades sin ánimo de lucro que tenían el carácter de no contribuyentes a 31 de diciembre de 2016, pasaron a ser parte del Régimen Tributario Especial, lo cual conllevó a precisar en la reglamentación el tratamiento tributario de aquellas inversiones constituidas a esa fecha.

Es así como el artículo 1.2.1.5.1.35. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los saldos de las inversiones efectuadas a 31 de diciembre de 2016 de las entidades a las que se refiere el párrafo transitorio segundo del artículo 19 del E.T., que se efectuaron con cargo a las utilidades de esos años, que hagan parte del patrimonio, cuya finalidad corresponda al fortalecimiento patrimonial para el desarrollo de su actividad meritoria y que estén debidamente identificadas, mantendrán el tratamiento fiscal de beneficio neto o excedente exento.

En este punto se reitera que los rendimientos que generen estas inversiones, se tratarán como ingresos de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.20. del Decreto 1625 del 2016. De igual forma cuando se liquiden las inversiones éstas deberán utilizarse en el desarrollo de la actividad meritoria, so pena de quedar gravadas en el año que se liquide la inversión a la tarifa del 20% que establece el artículo 1.2.1.5.1.36. *Ibídem*.

Así las cosas, se precisa que el tratamiento tributario de las inversiones efectuadas a 31 de diciembre de 2016 amparadas bajo este artículo, es diferente a las inversiones de que trata el artículo 1.2.1.5.1.22. del Decreto 1625 del 2016 pues estas últimas son las que se constituyen a partir del año gravable 2017, aplica a todas las entidades del Régimen Tributario Especial y son las que se tienen en cuenta para la determinación del beneficio neto o excedente de que trata el artículo 1.2.1.5.1.24. *Ibídem*.

4.64.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Distribución indirecta de excedentes](#)

[Aspectos generales](#)

Señala el artículo 356-1 del E.T. que los pagos que realicen las entidades del Régimen Tributario Especial, por la prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y de cualquier otro tipo, a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control, deberán ser expensas necesarias para el cumplimiento de las actividades que estas desarrollan.

Lo anteriormente mencionado tiene su sustento en la prohibición para las entidades del Régimen Tributario Especial de reembolsar sus aportes, así como distribuir sus excedentes distribuidos, bajo cualquier modalidad, durante su existencia y al momento de su disolución y liquidación, salvo las excepciones que consagre la ley.

En razón a lo anterior, es que el mencionado artículo 356-1 señala que las operaciones en comento deben corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción, con las excepciones consagradas en sus parágrafos 3º y 4º. Para este fin se deberá dar aplicación a lo contenido en el artículo 1.2.1.5.1.38. del Decreto 1625 de 2016.

El incumplimiento de los presupuestos anteriormente señalados tiene diferentes consecuencias, tales como el desconocimiento de costos y deducciones que se gravarían en los términos del artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016, la posibilidad de considerar las operaciones como una distribución indirecta de excedentes y eventualmente el incumplimiento del Régimen Tributario Especial.

4.65. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos

Remuneración de cargos directivos y gerenciales

¿Qué se entiende por representación legal directa e indirecta?

Respecto de la remuneración de los cargos directivos y gerenciales el artículo 1.2.1.5.1.37. del Decreto 1625 de 2016 precisa que la remuneración de los cargos directivos corresponde a las erogaciones realizadas bajo cualquier modalidad, de forma directa o indirecta durante el respectivo periodo gravable.

Esta norma también precisa que cuando la administración o representación legal se realice de forma directa, deberá mediar contrato laboral o en su defecto cualquier otro contrato escrito de representación.

Lo anterior implica reconocer una realidad del giro ordinario de las entidades del Régimen Tributario Especial y es que la vinculación de un representante legal no se hace en todos los casos en forma directa, sino que esta puede tener lugar a través de sociedades de representación legal u otras entidades. Es decir, no hay un contrato directo con la persona que realizará la labor, sino que media entre la ESAL y esta una sociedad o entidad para este fin.

En ese sentido lo que hace la reglamentación a través del mencionado artículo 1.2.1.5.1.37., es reiterar lo establecido en el artículo 356-1 del E.T. y precisar los requisitos. En consecuencia, en el caso que la administración o representación legal se realice de forma directa, deberá mediar contrato laboral con el correspondiente pago de los aportes a la seguridad social y parafiscales.

Lo anterior permite concluir en el caso que la administración o representación legal que realicen de forma indirecta, que no es necesario la celebración de un contrato laboral. Por consiguiente, a la remuneración que se llegue a efectuar se le aplicará la normatividad fiscal correspondiente a esa modalidad contractual.

4.66. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos

Remuneración de cargos directivos y gerenciales

¿Es obligatorio que exista una relación contractual remunerada para el representante legal o puede ser ad-honorem?

Es facultad de la entidad del Régimen Tributario Especial determinar la forma como vincula a su representante legal y si para tal fin recibirá una remuneración económica, pues eso depende de la realidad económica y legal de cada entidad. Esto sin perjuicio de los requisitos legales en materia laboral o contractual que se deben cumplir y que a la Administración Tributaria no le compete calificar.

En el caso que exista remuneración, lo que plantea la ley y el reglamento son los efectos tributarios y los requisitos que se deben cumplir para que ese gasto sea aceptado, conclusión que se hace con base en la interpretación de los artículos 356-1 del E.T. y 1.2.1.5.1.37. del Decreto 1625 de 2016 que en sus planteamientos evocan la noción de gasto y los requisitos para que sea deducible.

Por consiguiente, para los efectos previstos en este régimen no existe un impedimento para adelantar el proceso de calificación, permanencia o actualización (según corresponda) si la representación es ad-honorem o gratuita.

4.67. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

Distribución indirecta de excedentes

Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en el RTE

¿Existe algún impedimento para que los miembros de la junta directiva de una entidad del RTE pueda celebrar un contrato laboral o civil para realizar alguna actividad dentro de la misma entidad?

De la lectura del artículo 356-1 del E.T. y desde el punto de vista fiscal se puede interpretar que no hay impedimento para que los miembros de la junta directiva de una entidad del Régimen Tributario Especial puedan celebrar un contrato con esta.

En ese sentido la norma en comento señala que los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y de cualquier otro tipo, deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción, cuando sean realizados a las siguientes personas:



- a. Fundadores
- b. Aportantes
- c. Donantes
- d. Representantes legales y administradores

Además de estas personas la norma incluye a 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.

Sobre este punto el artículo 1.2.1.5.1.38. del Decreto 1625 de 2016 precisa que se tendrá en cuenta el concepto de vinculación de que tratan los artículos 260-1 y 450 del E.T. y que la regla del precio comercial promedio antes señalada debe observar lo establecido en los parágrafos 3º y 4º del artículo 356-1 del E.T.

En ese sentido estos parágrafos establecen unas excepciones a la regla del precio comercial promedio, en los siguientes términos:

- Cuando las transacciones estén destinadas al cumplimiento y desarrollo de sus actividades meritorias. Tratándose de entidades obligadas a enviar memoria económica, estas deben dejar constancia de la transacción y del contexto so pena de ser considerada una distribución indirecta de excedentes.
- Cuando se realicen entre dos entidades que pertenezcan al Régimen Tributario Especial. En este caso la ley no considera que hay distribución indirecta de excedentes en estas transacciones.

4.68.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Distribución indirecta de excedentes](#)

[Remuneración de los cargos directivos y gerenciales en el RTE](#)

[¿Cómo opera la limitación en la remuneración de cargos directivos?](#)

Respecto de la remuneración de los cargos directivos, el inciso 4º del artículo 356-1 del E.T. contiene una limitación en los siguientes términos:

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

Esta norma tiene como antecedente el artículo 99 de la Ley 1607 de 2012, que adiciona el artículo 356-1 al Estatuto Tributario, posteriormente el artículo 147 de la Ley 1819 de

2016 realiza modificaciones a esta norma y respecto de este punto indica que la aplicación de la restricción sólo es para las entidades con ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT.

Así las cosas, desde la ley es claro que la limitación es respecto del gasto total (costo y gasto) que se destina para remunerar cargos directivos y gerenciales bajo cualquier modalidad.

En ese sentido, el artículo 1.2.1.5.1.38. del Decreto 1625 de 2016 precisa que los ingresos a considerar para efectos de establecer las tres mil quinientas (3.500) UVT, corresponden a los obtenidos a 31 de diciembre del respectivo año gravable y que en este caso tanto los ingresos como los gastos corresponderán a los determinados en los artículos 1.2.1.5.1.20. y 1.2.1.5.1.21. de este decreto.

4.69.       DESCRIPTOR:       Régimen tributario especial

[Distribución indirecta de excedentes](#)

[¿Se deben registrar todos los contratos que suscriba una entidad del Régimen Tributario Especial?](#)

Este despacho al interpretar el artículo 356-1 del E.T. entiende que esta parte de la noción de gasto y los requisitos para que sea deducible, con una clara orientación a prohibir que haya una distribución indirecta de excedentes con ocasión de la realización de operaciones tales como: prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales, entre otros, dado el carácter de sin ánimo de lucro de las entidades del Régimen Tributario Especial.

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

Por su parte, el artículo 1.2.1.5.1.37. del Decreto 1625 de 2016 precisa que estos contratos o actos jurídicos deberán constar por escrito y registrarse atendiendo los plazos, condiciones y formatos establecidos en el servicio informático electrónico que establezca la Administración Tributaria.

Así las cosas, ni la ley ni el reglamento distinguen el tipo de contrato o acto jurídico celebrado por la entidad del Régimen Tributario Especial que se debe registrar, con lo que este despacho entiende que se trata de todos los que se celebren y/o ejecuten a partir del año gravable 2017, pues la finalidad es contar con toda la información para determinar si se configura una distribución indirecta de excedentes.

El registro de estos contratos se hará en el servicio informático electrónico que la DIAN disponga para tal fin y deberán estar a disposición de la Administración cuando esta lo requiera.

4.70. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Distribución indirecta de excedentes

¿Desde qué fecha deben registrarse los contratos celebrados por las entidades del Régimen Tributario Especial?

Sobre el particular el artículo 1.2.1.5.1.40. del Decreto 1625 de 2016 señala que la DIAN mediante resolución establecerá el procedimiento aplicable para el registro de los contratos o actos jurídicos. Por lo tanto, una vez se expida el correspondiente acto administrativo, las entidades del Régimen Tributario Especial deberán cumplir lo que allí se establezca.

Se reitera que los contratos a que hace mención este artículo son todos aquellos que se celebren y/o ejecuten a partir del año gravable 2017.

4.71. DESCRIPTOR: Régimen tributario especial

#### Retención en la fuente

¿Hay lugar a practicar retención en la fuente a las entidades del Régimen Tributario Especial?

Los ingresos fiscales que obtienen las entidades del Régimen Tributario Especial son producto del desarrollo de actividades meritorias y complementarias, diferentes a la ejecución de contratos de obra pública e interventoría. A estos ingresos se detraen los egresos fiscales e inversiones dando como resultado el beneficio neto o excedente el cual tiene el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo a su reinversión en la actividad meritoria y/o la constitución de asignaciones permanentes, tal como lo establece el artículo 358 del E.T.

La anterior precisión cobra importancia, dada la finalidad que persigue la retención en la fuente y es conseguir en forma gradual que el impuesto se recaude en lo posible dentro del mismo ejercicio gravable en que se cause. Por lo que resulta válido preguntarse si hay lugar a practicar retención en la fuente a las entidades del Régimen Tributario Especial cuando su beneficio neto o excedente sería exento a la luz del artículo 358 del E.T., este tema se resolvió cuando se introdujeron los artículos 1.2.1.5.1.48. y 1.2.4.2.88. al Decreto 1625 de 2016.

La finalidad perseguida en estos casos es evitar solicitudes de devolución de saldos a favor que se puedan generar por efecto retenciones en la fuente a las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y

complementario, teniendo en cuenta que el beneficio neto o excedente tiene el carácter de exento, en los términos anteriormente mencionados.

En ese sentido la interpretación del artículo 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016, debe hacerse en consideración a todas las actividades (meritorias y complementarias) que desarrollen las entidades del Régimen Tributario Especial, con el fin de darle plena aplicabilidad al artículo 358 del E.T. y que no se configuren saldos a favor, razón por la cual los pagos a abonos en cuenta realizados en virtud del desarrollo de estas actividades no estarán sometidos a retención en la fuente a título de impuesto sobre la renta y complementario.

Lo anterior no aplica para los pagos o abonos en cuenta que reciban las entidades del Régimen Tributario Especial correspondientes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, cualquiera que sea la modalidad de los mismos, pues estos de acuerdo con el artículo 358 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.1.36. del Decreto 1625 de 2016 se sujetan a retención en la fuente por parte de la entidad estatal contratante, a la tarifa general del Impuesto sobre la renta y complementario vigente, sobre el monto total del pago o abono en cuenta.

4.72.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Retención en la fuente](#)

[¿Cómo se acredita la excepción de retención en la fuente?](#)

El artículo 1.2.1.5.1.48. del Decreto 1625 de 2016 establece que la forma de acreditar la condición de entidad del Régimen Tributario Especial ante el agente retenedor, para que no se practique la retención en la fuente por los pagos o abonos en cuenta, producto del desarrollo de las actividades meritorias y complementarias, diferentes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, es a través del Registro Único Tributario -RUT, el cual deberá reflejar tal condición.

Es importante tener en cuenta que las entidades del Régimen Tributario Especial deben adelantar los procesos de calificación, permanencia (según corresponda) y la actualización de forma anual, cuyo resultado debe estar reflejado en el Registro Único Tributario -RUT.

4.73.      DESCRIPTOR:      Régimen tributario especial

[Retención en la fuente](#)

[¿Cómo se solicita la devolución de las retenciones practicadas durante el año 2017 antes de la expedición del decreto 2150 del 2017?](#)

Teniendo en cuenta que el Decreto 2150 del 20 de diciembre del 2017, introdujo los artículos 1.2.1.5.1.48. y 1.2.4.2.88. al Decreto 1625 de 2016, en donde estableció que

no hay lugar a retención en la fuente sobre los pagos o abonos en cuenta, producto del desarrollo de las actividades meritorias y complementarias, diferentes a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría para las entidades del Régimen Tributario Especial.

En el evento que se haya practicado retención en la fuente por estos conceptos, por parte de los agentes de retención, la entidad tendría las siguientes alternativas para recuperar las sumas sometidas a retención:

1. A través de la presentación de la declaración del impuesto de renta y complementario, donde se incorporaría el monto de las retenciones en la fuente practicadas y que podría dar lugar a un saldo a favor, que puede ser solicitado en devolución y/o compensación en los términos del artículo 850 del E.T. o;
2. Mediante el procedimiento consagrado en el artículo 1.2.4.16. del Decreto 1625 de 2016 (que compila el artículo 6 del Decreto 1189 de 1988).

## Título 5

# REGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR COOPERATIVO

### 5.1. DESCRIPTOR: Cooperativas

#### Proceso de actualización y readmisión

#### ¿Las cooperativas deben realizar proceso de permanencia o calificación?

El artículo 19-4 del E.T. establece que las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control **pertenecen** al Régimen Tributario Especial.

De la anterior premisa es dable conocer dos efectos: (i) las entidades del sector cooperativo antes mencionadas que se crean a partir del 1 de enero del 2017, con el cumplimiento de los requisitos legales para tal fin, pertenecen al R.T.E. sin que deban adelantar proceso de calificación por el periodo gravable en que se constituyeron. Sin embargo, para el periodo gravable siguiente deberá adelantar el proceso de actualización. Y, (ii) las entidades del sector cooperativo constituidas a 31 de diciembre de 2016, pertenecen al R.T.E. y no tienen que adelantar proceso de permanencia, sin perjuicio del deber de adelantar el proceso de actualización como lo indica el artículo 1.2.1.5.2.3. del Decreto 1625 de 2016.

### 5.2. DESCRIPTOR: Cooperativas

#### Proceso de actualización y readmisión

#### ¿A partir de qué año las Cooperativas deben realizar el proceso de actualización?

Señala el párrafo 7º del artículo 364-5 del E.T. que las entidades de que trata el artículo 19-4 ibídem, esto es, las del sector cooperativo estarán obligadas a suministrar la información en el registro web.

También establece el artículo 364-5 del E.T. que las entidades del Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.

Teniendo en cuenta que las entidades del sector cooperativo no deben realizar los procesos de calificación o permanencia, dado que pertenecen al Régimen Tributario Especial, y que se encuentra en la obligación de suministrar la información en el registro web con el propósito de contar con información actualizada de los contribuyentes que pertenecen a este régimen, para efectos de los comentarios que haga la sociedad civil en aras de un control social, estas entidades deben realizar el proceso de actualización.

En concordancia con lo anterior, el artículo 1.2.1.5.2.3. del Decreto 1625 de 2016, establece las condiciones y requisitos de este proceso, que se llevará a cabo dentro de los plazos que establezca el Gobierno Nacional, que para el presente caso tendrán lugar en el año 2019, respecto de la información del año 2018.

La información relacionada con este proceso se debe enviar a través de los servicios informáticos electrónicos habilitados por la DIAN, en los términos y condiciones señalados en la Resolución 19 del 28 de marzo de 2018 y sus modificaciones.

- 5.3.       DESCRIPTOR:    Cooperativas  
                                  [Proceso de actualización y readmisión](#)  
                                  [¿Cuándo deben las cooperativas realizar el proceso de readmisión?](#)

En el evento que las entidades del sector cooperativo hayan sido excluidas del Régimen Tributario Especial, de conformidad con lo previsto en el parágrafo 2º del artículo 364-3 del E.T. y los artículos 1.2.1.5.2.13. y 1.2.1.5.2.14. del Decreto 1625 de 2016, podrán solicitar a la DIAN la readmisión como contribuyente del Régimen Tributario Especial pasados tres años desde su exclusión, en los términos del artículo 1.2.1.5.2.15. Ibídem, a través de los servicios informáticos electrónicos habilitados por la Administración Tributaria, en los términos y condiciones señalados en la Resolución 19 del 28 de marzo de 2018 y sus modificaciones.

No sobra recordar que la exclusión del Régimen Tributario Especial implica la tributación como sociedades del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.

- 5.4.       DESCRIPTOR:    Cooperativas  
                                  [Beneficio neto o excedente](#)  
                                  [Aspectos preliminares para su determinación](#)

El artículo 19-4 del E.T. establece que el cálculo del beneficio neto o excedente se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente.

Sobre este punto es preciso recordar que antes de la reglamentación de la Ley 1314 de 2009, las entidades de vigilancia y control eran las encargadas de expedir la reglamentación en materia contable y para el presente caso las entidades de sector cooperativo se ajustaban a ese marco contable.

Esta situación fue modificada con ocasión de la aplicación de los nuevos marcos técnicos contables, reglamentarios de la Ley 1314 de 2009, en razón a que el Gobierno Nacional a través del Ministerio de Comercio Industria y Turismo y el Ministerio de Hacienda y Crédito Público son ahora los competentes para expedir estas normas de aplicación general para todos los obligados a llevar contabilidad en el país, por tal motivo, las entidades del sector cooperativo no son ajenas a esta obligación, situación que incide en el tratamiento de sus ingresos, egresos, activos y pasivos.

Por otra parte, no se puede olvidar que el legislador ha venido implementando una serie de normas de control para todos los contribuyentes, con el fin de prevenir la evasión y elusión fiscal, lavado de activos, control a los aportes al Sistema General de Seguridad Social, asegurar mayor transparencia en las transacciones, mejorar el recaudo y promover la eficiencia del sistema tributario, entre otras medidas, respecto de las cuales las entidades del sector cooperativo no son ajenas y están llamadas a su cumplimiento.

5.5. DESCRIPTOR: Cooperativas

Determinación del beneficio neto o excedente  
¿Cómo se determina el beneficio neto o excedente para las entidades del sector cooperativo?

Los artículos 19-4 del E.T. y 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016 establecen que el cálculo del beneficio neto o excedente se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente y tal como se expuso previamente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos normativos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, es decir, que los ingresos serán determinados con base en la contabilidad al igual que los egresos, pero para estos últimos se considerarán las normas de control que establece el Estatuto Tributario, en especial los señalados en los artículos 87-1, 107, 107-1, 108, 177-1, 177-2, 771-2, 771-3, 771-5, entre otros.

Es importante precisar que las normas mencionadas están orientadas al cumplimiento de requisitos para que sean aceptadas como costo o gasto.

Finalmente, los pagos asociados a los impuestos, tasas y contribuciones, entre otros, desde el punto de vista contable son tratados como un gasto, pero para efectos fiscales estas entidades del sector cooperativo debe adicionalmente observar el criterio de una expensa necesaria, proporcional y que tenga relación de causalidad con la actividad productora de renta, por lo tanto, si se cumple este presupuesto deberían ser considerados dentro de la noción de egreso para la determinación del beneficio neto o excedente.

5.6. DESCRIPTOR: Cooperativas

Determinación del beneficio neto o excedente  
¿Cuál es el tratamiento tributario de los fondos y reservas que constituyen las entidades del sector cooperativo?

Los artículos 19-4 del E.T. y 1.2.1.5.2.5. del Decreto 1625 de 2016 establecen que el cálculo del beneficio neto o excedente se hará de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente y tal como indicó preliminarmente, las entidades del sector cooperativo deben aplicar los marcos técnicos normativos contables regulados por la Ley 1314 de 2009, es decir, que los activos, pasivos y patrimonio serán determinados con base en la contabilidad.



En ese orden de ideas, el tratamiento tributario de los fondos y reservas que constituyen las entidades del sector cooperativo deberán atender los criterios anteriormente señalados.

5.7. DESCRIPTOR: Cooperativas

[Determinación del beneficio neto o excedente  
¿Cómo se aplica la tarifa del Impuesto sobre la renta  
y complementario para las entidades del sector  
cooperativo?](#)

El artículo 19-4 del E.T. modificó el tratamiento tributario de las entidades del sector cooperativo, señalando que éstas entidades pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributarán sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%), con excepción de las tarifas especiales previstas para los periodos gravables 2017 y 2018 que indican los parágrafos transitorios del artículo 19-4 ibídem.

Con base en lo anterior, una vez determinado el beneficio neto o excedente en los términos establecidos en el artículo 19-4 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.2.7. del Decreto 1625 de 2016, se procede a aplicar la tarifa del 20% salvo excepciones.

Cuando la norma tributaria hace referencia a que el impuesto se toma del Fondo de Educación y Solidaridad, debe interpretarse que el impuesto calculado en los términos mencionados anteriormente, se resta del fondo de educación y solidaridad que por disposiciones de la legislación cooperativa deben crear.

A partir de la vigencia de la Ley 1819 del 2016, que para el presente caso es aplicable para el año gravable 2017, las entidades del sector cooperativo ya no pueden disponer de estos recursos y ejecutarlos directamente, sino que deben declararlo y pagarlo a través de los formularios que prescriben la DIAN.

Es importante mencionar que los parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19-4 del E.T. estableció que la tarifa del Impuesto sobre la renta y complementario para las entidades del sector cooperativo por el año gravable 2017 era del 10%, para el año gravable del 2018 del 15% y a partir del año gravable 2019 y siguientes corresponde a la tarifa del 20%.

## Título 6

# PERSONAS JURIDICAS SIN ÁNIMO DE LUCRO ORIGINADAS DE LA PROPIEDA HORIZONTAL.

6.1.       DESCRIPTOR:     Propiedad Horizontal

### Aspectos generales

¿Las propiedades Horizontales deben adelantar los procesos de permanencia, calificación o actualización?

El artículo 143 de la Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 19-5 y el artículo 142 de misma ley modificó el artículo 22 del E.T., en este último, se indica que tendrán la condición que no contribuyentes y no declarantes las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales y por otro lado, de acuerdo a lo previsto en el artículo 19-5 del E.T. tendrán la condición de contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta.

Con base en lo anterior, este Despacho encuentra que la ley no determinó que este tipo de entidades deban surtir algún proceso que sí se exige para las entidades sin ánimo de lucro que establece los artículos 19 y 19-4 del E.T., por lo tanto, es dable deducir que los procesos de calificación, permanencia o actualización no se predicen para este tipo de contribuyentes.

Por otra parte, es importante recordar que, con fundamento en los cambios introducidos por ley, en especial el parágrafo del artículo 19-5 del E.T. y el artículo 22 Ibídem las propiedades horizontales de uso residencial son no contribuyentes y no declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Caso contrario sucede con las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial o mixto que generen algún tipo de renta, éstas personas adquieren la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios sobre los recursos que obtenga por la explotación de estos bienes o áreas comunes, para lo cual deberán dar cumplimiento a la ley y a la reglamentación en especial lo dispuesto en la Sección 3 del Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 del 2016. No sobra señalar que los recursos que provengan de cuotas de administración ordinaria y/o extraordinaria en los términos de la Ley 675 del 2001 y, así como los costos y gastos asociados a los mismos, no se consideran

base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta y complementario ni deberán ser declarados.

6.2. DESCRIPTOR: Propiedad Horizontal

#### Aspectos generales

¿La venta de un área común de una propiedad horizontal, se encuentra sometida al impuesto sobre la renta y complementario?

Lo primero que debe analizar cada entidad es su marco jurídico aplicable para este tipo de operaciones, en especial lo establecido por la Ley 675 de 2001.

En lo que corresponde al tratamiento tributario de la operación de venta, se tendría que analizar si es posible atribuir el ingreso producto de la transacción a cada propietario, en proporción a su coeficiente de copropiedad y en este caso se deberá atender a lo señalado en los artículos 27 y 28 del Estatuto Tributario.

En caso que el ingreso se atribuya a la persona jurídica originada en la constitución de la propiedad horizontal, este Despacho destaca la regla general de la calidad de no contribuyente de impuestos nacionales, esto sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 19-5 del Estatuto Tributario, que establece lo siguiente:

*“Artículo 19-5. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal **que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta, serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios** y del impuesto de industria y comercio.*

*Parágrafo. **Se excluirán de lo dispuesto en este artículo las propiedades horizontales de uso residencial.**”*

(Se resalta)

Así las cosas, en el momento que se realice la operación de venta del área común las partes involucradas en la transacción deberán analizar los efectos tributarios que les corresponden, en los términos anteriormente mencionados.

6.3. DESCRIPTOR: Propiedad Horizontal

#### Aspectos generales

¿Cómo calculan la renta presuntiva para el año gravable 2017 y siguientes las propiedades horizontales?

La renta presuntiva se aplica en los términos que establecen los artículos 188 y 189 del E.T., normas que toman en consideración el patrimonio líquido del año anterior, por lo

tanto, las personas jurídicas originadas en la constitución de la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta deberán seguir este procedimiento.

En este punto, es importante recordar que el artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, derogado por el artículo 386 de la Ley 1819 de 2016, señalaba que para estas entidades (diferentes a las propiedades de uso residencial) que destinaran algún o algunos de sus bienes o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta y que por esta vía perdían su calidad de no contribuyentes de impuestos, tenían el tratamiento fiscal correspondiente al Régimen Tributario Especial.

Esta situación permite concluir que para aquellas propiedades horizontales que se encuadraban en el caso del artículo 186 de la Ley 1607 de 2012, por el año gravable 2016 ya había lugar al cálculo del patrimonio líquido y esto permite tomarlo como base para el cálculo de la renta presuntiva correspondiente al año gravable 2017.

Cuando no exista patrimonio líquido por el año anterior, no habría lugar al cálculo de la renta presuntiva por no configurarse el elemento esencial que permite su cálculo.

## Título 7

### CAJAS DE COMPENSACION FAMILIAR

7.1. DESCRIPTOR: Cajas de compensación familiar

¿Cuáles el tratamiento tributario de las Cajas de Compensación Familiar?

La naturaleza jurídica de las Cajas de compensación Familiar sigue siendo la establecida en el artículo 39 de la Ley 21 de 1982.

Ahora, respecto si se encuentran sometidas al tratamiento previsto para las entidades del régimen tributario especial, de la lectura del artículo 19-2 del Estatuto Tributario y en concordancia con el artículo 1.2.1.5.1.2. del decreto 1625 de 2016, es dable inferir que las Cajas de Compensación familiar no son del Régimen Tributario Especial por consiguiente no deben aplicar lo establecido en el capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto Único Reglamentario 1625 de 2016, es decir, que no deben adelantar el proceso de permanencia, actualización o calificación, ni el registro web.

Por consiguiente, si la Caja de compensación realiza actividades comerciales, industriales o financieras serán contribuyentes del régimen Ordinario del Impuesto sobre la renta y complementario sobre dichas rentas, en caso contrario, si no realiza este tipo de actividades entonces serán responsables de ingresos y patrimonio identificados con responsabilidad "06", lo anterior en concordancia con el numeral 7 del artículo 1.2.1.5.4.10. del Decreto 1625 de 2016.

## Título 8

### DISPOSICIONES GENERALES

8.1.       DESCRIPTOR:     Disposiciones generales

[¿Están obligadas a llevar contabilidad las entidades sin ánimo de lucro?](#)

De conformidad con la Ley 1314 del 2009, todas las personas naturales y jurídicas que, de acuerdo con la normatividad vigente, estén obligadas a llevar contabilidad, le son aplicables los marcos técnicos normativos contables que se expidan en desarrollo de esta ley.

Por otra parte, el artículo 364 del E.T. estableció que todas las entidades sin ánimo de lucro deberán llevar libros de contabilidad y, bajo la misma línea, el parágrafo 4 del artículo 21-1 del E.T. y el artículo 1.2.1.5.4.4. del decreto 1625 del 2016, establecieron que toda referencia que realizará el Estatuto Tributario a los obligados a llevar contabilidad, se entendiera realizada al sistema contable vigente en Colombia.

En tal sentido las entidades sin ánimo de lucro deberán llevar contabilidad en los términos que establezca las normas reglamentarias de la Ley 1314 del 2009.

8.2.       DESCRIPTOR:     Disposiciones generales

[¿Están obligadas las entidades sin ánimo de lucro a registrar las actas y los libros de contabilidad?](#)

Frente al registro de los libros de contabilidad la legislación mercantil establece que se podrán llevar en archivos electrónicos, según lo estipuló el artículo 173 del Decreto Ley 019 de 2012, que cita:

*ART. 173. -Libros del comerciante. El artículo 56 de Código del Comercio quedará así:*

*“ART. 56. -Los libros podrán ser de hojas removibles o formarse por series continuas de tarjetas, siempre que unas y otras estén numeradas, puedan conservarse archivadas en orden y aparezcan autenticadas conforme a la reglamentación del gobierno.*

*Los libros podrán llevarse en archivos electrónicos, que garanticen en forma ordenada la inalterabilidad, la integridad y seguridad de la información, así como su conservación. El registro de los libros electrónicos se adelantará de acuerdo con la reglamentación que expida el Gobierno Nacional”.*

Ahora, el Decreto 805 de 2013, estableció lo siguiente sobre los libros de comercio en medios electrónicos.

*“Artículo 2°. Libros de comercio en medios electrónicos. Se entiende por libros de comercio en medios electrónicos, aquellos documentos en forma de mensajes de datos, de conformidad con la definición de la Ley 527 de 1999, mediante los cuales los comerciantes realizan los registros de sus operaciones mercantiles, en los términos del presente decreto.*

*El registro de los libros de comercio en medios electrónicos deberá surtirse ante la Cámara de Comercio del domicilio del comerciante, de conformidad con las plataformas electrónicas o sistemas de información previstos para tal efecto mediante las instrucciones que, sobre el particular imparta la Superintendencia de Industria y Comercio. En todo caso, deberán sujetarse a lo dispuesto en este decreto y en el inciso 2° del artículo 56 del Código de Comercio, de manera que se garantice la inalterabilidad, integridad y seguridad de la información, así como su conservación en forma ordenada.*

*El diligenciamiento y la veracidad de los datos de la información registrada, serán responsabilidad única y exclusiva del comerciante, de conformidad con las normas que regulan la materia.*

*Artículo 3°. Inscripción de los libros de comercio en medios electrónicos en las Cámaras de Comercio. Los libros de comercio en medios electrónicos, sujetos a dicha formalidad, deberán ser inscritos en la Cámara de Comercio correspondiente al domicilio de cada comerciante y para ello, las Cámaras de Comercio a través de sus servicios registrales virtuales, habilitarán las plataformas electrónicas o sistemas de información autorizados, de conformidad con los parámetros señalados en el presente decreto.*

*Artículo 4°. Registro de libros de comercio en medios electrónicos. Los libros de registro de socios o accionistas y los de actas de asamblea y junta de socios, que deban ser inscritos en el registro mercantil, podrán llevarse por medio de archivos electrónicos y para su inscripción en el registro mercantil, deberán cumplir con los siguientes requisitos...*

*El artículo 774. Requisitos para que la contabilidad constituya prueba.*

*Tanto para los obligados legalmente a llevar libros de contabilidad, como para quienes no estando legalmente obligados lleven libros de contabilidad, éstos serán prueba suficiente, siempre que reúnan los siguientes requisitos:*

- 1. Estar registrados en la Cámara de Comercio o en la Administración de Impuestos Nacionales, según el caso.*

*Artículo 1.2.1.5.4.5. Libro de actas. El libro de actas de la asamblea general o máximo órgano directivo que haga sus veces de los contribuyentes de que tratan los artículos*

1.2.1.5.1.2., 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto constituye prueba idónea de las decisiones adoptadas por la misma.”

De acuerdo a lo anterior, se concluye que las entidades sin ánimo de lucro deberán registrar los libros de contabilidad y de actas en primera instancia ante la Cámara de Comercio cuando se traten de entidades obligadas a registrarse ante dicho organismo.

En caso que las entidades sin ánimo de lucro no se encuentren obligadas al registro en la Cámara de Comercio y quieran valer la contabilidad y sus decisiones tomadas como medio de prueba, en especial sobre las decisiones de la exención del beneficio neto o excedente para las entidades del Régimen Tributario Especial, lo deberán adelantar ante la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

Es importen aclarar que los libros de actas a registrar serán todas aquellos en donde se tomen las decisiones o directrices de la entidad, tales como las de asamblea general, juntas directivas, órganos de dirección, entre otros.

### 8.3. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

¿Están obligadas a realizar la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios, las entidades sin ánimo de lucro, las propiedades horizontales, las cajas de compensación familiar?

El artículo 1.2.6.6. del Decreto 1625 del 2016 (adicionado por el artículo 1 del Decreto 2201 del 2016), indica que los contribuyentes que son responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementarios a partir del 1 de enero del 2017 deben cumplir ciertas condiciones, veamos:

*“Artículo 1.2.6.6. Contribuyentes responsables de la autorretención a título del impuesto sobre la renta y complementario. A partir del primero (1) de enero de 2017, tienen la calidad de autorretenedores a título de impuesto sobre la renta y complementario de que trata el parágrafo segundo (2) del artículo 365 del Estatuto Tributario adicionado por la Ley 1819 de 2016, los contribuyentes y responsables que cumplan con las siguientes condiciones:*

- 1. Que se trate de sociedades nacionales y sus asimiladas, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario o de los establecimientos permanentes de entidades del exterior y las personas jurídicas extranjeras o sin residencia.*
- 2. Que las sociedades de que trata el numeral 1 de este artículo, estén exoneradas del pago de las cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud y del pago de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud, respecto de los trabajadores que devenguen, individualmente considerados, menos de diez (10) salarios mínimos mensuales*



*legales vigentes, por sus ingresos de fuente nacional obtenidos mediante sucursales y establecimientos permanentes, de conformidad con el artículo 114-1 del Estatuto Tributario adicionado por el artículo 65 de la Ley 1819 de 2016.*

*Lo anterior sin perjuicio de que a los contribuyentes y responsables obligados al sistema de autorretención en la fuente a título del impuesto sobre la renta y complementario de que trata este artículo, se les practique la retención en la fuente cuando hubiere lugar a ello, de conformidad con las disposiciones vigentes del Impuesto sobre la renta y complementario.*

*Los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el parágrafo 1 del artículo 368 del Estatuto Tributario, tengan la calidad de autorretenedores, deberán practicar adicionalmente la autorretención prevista en este artículo, si cumplen las condiciones de los numerales 1 y 2.*

*Parágrafo: No son responsables de la autorretención de que trata este artículo, las entidades sin ánimo de lucro y demás contribuyentes y responsables que no cumplan con las condiciones de los numerales 1 y 2 de este artículo.*

Con base en la norma transcrita al no ser beneficiarias de la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del E.T las Propiedades Horizontales, las Cajas de Compensación Familiar, las entidades del Régimen Tributario Especial, no le es aplicable el sistema de autorretención que establecen los artículos 1.2.6.6. al 1.2.6.8. del Decreto 1625 del 2016.

Así mismo, cuando se trate de entidades sin ánimo de lucro del artículo 19 del E.T. y que no son del Régimen Tributario Especial en razón a que no aplicaron al régimen, renunciaron o fueron excluidas del mismo, pasando a ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario, por lo tanto, le son aplicables las normas de las sociedades nacionales, en conclusión, éstas entidades deben aplicar lo establecido en los artículos 1.2.6.6. al 1.2.6.8. del Decreto 1625 del 2016.

8.4.        DESCRIPTOR:        Disposiciones generales

[¿Cuale es el tratamiento tributario de las entidades sin ánimo de lucro, que renuncien, sean excluidas, no realizan el proceso de permanencia, de actualización o de calificación en el Régimen Tributario Especial?](#)

Las entidades sin ánimo de lucro determinadas en el artículo 19 del E.T. que no realicen el proceso de permanencia, de actualización o de calificación en el Régimen Tributario Especial, que renuncien o sean excluidas del régimen, son consideradas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, por lo tanto, le son aplicables las normas de las sociedades nacionales hasta que no cambien tal condición.

En conclusión, éstas entidades deben aplicar el ordenamiento jurídico tributario que las disposiciones legales establecen para las sociedades nacionales.

8.5.        DESCRIPTOR:        Disposiciones generales

¿Las entidades sin ánimo de lucro, que renuncien, sean excluidas o no realizan el proceso de permanencia o actualización en el Régimen Tributario Especial, pueden aplicar la exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del E.T.?

El artículo 114-1 del E.T. establece la exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo de Salud para las sociedades y personas jurídicas y asimiladas contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementarios.

Siendo así que las entidades sin ánimo de lucro del artículo 19 del E.T. que no son del Régimen Tributario Especial en razón a que no aplicaron al régimen, renunciaron o fueron excluidas del mismo, son consideradas contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, por lo tanto, le son aplicables las normas de las sociedades nacionales hasta que no cambien tal condición, en conclusión, éstas entidades deben aplicar el ordenamiento jurídico tributario que las disposiciones legales establecen para las sociedades nacionales.

8.6.        DESCRIPTOR:        Disposiciones generales

¿La exoneración de aportes de que trata el artículo 114-1 del E.T. aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector Cooperativo, Propiedades Horizontales y Cajas de Compensación Familiar?

Con el fin de revisar el alcance del artículo 114-1 del E.T. se hace necesario traer a colación lo expuesto en los considerandos del Decreto 2150 del 2017, que “*sustituyo los Capítulos 4 y 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1, se adiciona un artículo al Capítulo 2 del Título 4 de la Parte 2 del Libro 1 y un inciso al artículo 1.6.1.2.19. y un numeral al literal a) del artículo 1.6.1.2.11. del Capítulo 2 del Título 1 de la Parte 6 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016, Único Reglamentario en Materia Tributaria*”, que indican:

*“Que es necesario precisar el alcance de las provisiones contenidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario, relacionadas con la exoneración de los aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional del Aprendizaje (SENA), del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) y las cotizaciones al Régimen Contributivo*

de Salud que aplican a las entidades materia de reglamentación en el presente Decreto.

Que de manera específica, para las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario y la exoneración de aportes a que se refiere el considerando anterior, se destaca lo contenido en los antecedentes de la Ley 1819 de 2016, en particular lo señalado en la ponencia al primer debate (Gaceta 1090 del 5 de diciembre de 2016): “Se modifica el artículo 64 del proyecto de ley que incorpora el artículo 114-1 del Estatuto Tributario para definir el tratamiento aplicable en materia de exoneración de aportes parafiscales para aquellos contribuyentes que estén sometidos a cualquiera de las tarifas preferenciales de que tratan los Parágrafos 1, 2 y 3 del artículo 240 del Estatuto Tributario o del artículo 240-1 del Estatuto Tributario. El propósito es que la exoneración de aportes parafiscales opere respecto de esos contribuyentes, siempre y cuando liquiden su impuesto sobre esas rentas aplicando las tarifas previstas en las disposiciones correspondientes; que entre otras cosas, equivale al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE que están obligados a liquidar al día de hoy”.

Que en concordancia con lo anterior, las entidades del sector cooperativo de que trata el artículo 19-4 del Estatuto Tributario no estaban sujetas al impuesto sobre la renta para la equidad –CREE por expresa disposición del artículo 20 de la Ley 1607 de 2012 y en consecuencia estaban obligadas a efectuar aportes parafiscales y cotizaciones al Sistema General de Seguridad Social en Salud, razón por la cual la exoneración de aportes contenida en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resulta aplicable a estas entidades. Esto, toda vez que la introducción de esta norma al ordenamiento jurídico tributario no extendió este tratamiento a otros contribuyentes que no estuvieran sometidos a la tarifa del impuesto sobre la renta contenida en el artículo 240 del Estatuto Tributario.

Por lo tanto, la reglamentación estableció que:

*Artículo 1.2.1.5.4.9. Aportes parafiscales. La exoneración de aportes parafiscales a favor del Servicio Nacional de Aprendizaje –SENA, del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar –ICBF y las cotizaciones del régimen contributivo de salud, establecidas en el artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2. y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto, ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.*

*Artículo 1.2.1.5.4.10. Registro Único Tributario -RUT. Los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-2, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2., 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. de este Decreto se clasifican en el Registro Único Tributario -RUT, atendiendo las siguientes reglas: [...]*

En conclusión, la exoneración de aportes del artículo 114-1 del Estatuto Tributario no resultan aplicables a los contribuyentes de que tratan los artículos 19, 19-4 y 19-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.2. y 1.2.1.5.2.1. y 1.2.1.5.3.1. del Decreto 1625 del 2016

(entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector cooperativo, Propiedades Horizontales), ni a las cajas de compensación señaladas en el artículo 19-2 del Estatuto Tributario.

8.7.       DESCRIPTOR:       Disposiciones generales

¿Es obligatorio para las entidades sin ánimo de lucro tener revisor fiscal?

El artículo 3 del Decreto Reglamentario 1529 de 1990 indicó que los estatutos de las entidades debían contener: (i) el objeto o finalidad expresando que eran una entidad sin ánimo de lucro y (ii) un Revisor Fiscal para las fundaciones o instituciones de utilidad común.

Posteriormente, fue promulgado el Decreto Ley 2150 de 1995 donde el artículo 40 instauró que para el reconocimiento de la personería jurídica de las organizaciones civiles, las corporaciones, las fundaciones, las juntas de acción comunal y de las demás entidades privadas sin ánimo de lucro, deben constituirse por escritura pública o documento privado, que debe contener unos requisitos, entre otros, el del numeral 10 del artículo 40 *Ibíd.*- que dice, [...] Las facultades y obligaciones del Revisor Fiscal, si es del caso. [...].

En este caso, entre el Decreto Reglamentario 1529 de 1990 y el Decreto Ley 2150 de 1995 existen disposiciones normativas contrarias, dado que el primer decreto establece la obligación de tener revisor fiscal y el último decreto en mención señala que sólo habrá lugar a tenerlo si es del caso.

Sobre el particular, la jurisprudencia del Consejo de Estado (Sentencia de la Sección Tercera No. 50430 del 2016 del Consejero Ponente Hernán Andrade Rincón), frente a este punto señala que en el ordenamiento jurídico nacional existen tres criterios para la solución de las antinomias o conflictos de leyes: i) el jerárquico, ii) el temporal y iii) el de especialidad y realiza las siguientes precisiones:

*“El criterio jerárquico parte del hecho de que no todas las leyes tienen el mismo rango, tal y como se desprende del propio texto de la Constitución Política (arts. 151, 152 y 341, entre otros) y de la profusa jurisprudencia de la Corte Constitucional (lex superior derogat inferiori). En el caso concreto, tanto la Ley 678 de 2001 como la Ley 1437 de 2011 son de rango ordinario y, por lo tanto, del mismo nivel jerárquico, razón por la que el citado instrumento no es pertinente para resolver el conflicto.*

*El segundo criterio se apoya en la máxima según la cual la ley posterior deroga la anterior (lex posterior derogat priori), regla que acentúa el tiempo de expedición de la norma porque en este caso se privilegia la aplicación de la disposición promulgada con posterioridad.*

*Por último, el tercer criterio determina que la ley especial prima sobre la general (lex posterior derogat priori). En este caso se privilegia el contenido de la norma, así, cuando el conflicto se plantea entre una norma de carácter general y una especial, se aplicará la última.”*

Para el caso materia de análisis este despacho considera viable aplicar el *criterio jerárquico* de las normas señalado en la jurisprudencia citada, dado que el Decreto 2150 de 1995 tiene rango de ley y el Decreto 1529 de 1990 es reglamentario.

Así las cosas, se concluye que las entidades sin ánimo de lucro por el solo hecho de su constitución no estén obligadas a tener la figura de revisor fiscal, salvo que haya una disposición normativa que la obligue a tenerlo o que por voluntad propia ellas lo determinen en sus estatutos.

8.8.       DESCRIPTOR:       Disposiciones generales

[¿Qué calidad para efectos del Impuesto sobre la renta y complementarios tiene FOGACOOOP?](#)

A través del artículo 7 de la ley 633 del 2000 se adiciono el artículo 19-3 al E.T. y, se le otorgó la calidad de contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios a FOGAFIN y FOGACOOOP, norma que fue modificada por el artículo 11 de la Ley 788 de 2002 en lo relacionado con la determinación de la renta de estas entidades.

Posteriormente, el legislador con el artículo 108 de la Ley 795 de 2003, modificó adicionando las disposiciones del numeral 1° del artículo 54 de la Ley 454 de 1998 en la que se estableció que FOGACOOOP para todos los efectos tributarios sería considerado como una entidad sin ánimo de lucro, razón por la cual paso a tener la calidad de contribuyente del Régimen Tributario Especial, de acuerdo al artículo 19 del E.T.

Sin embargo, con la promulgación de la Ley 1819 de 2016, el artículo 140 modificó el artículo 19 del E.T. cambiando los requisitos para que las entidades sin ánimo de lucro puedan ser admitidas en el Régimen Tributario Especial, mediante el proceso de calificación o continuar en el régimen a través del proceso de permanencia y el cumplimiento de una serie de requisitos consagrados en la ley y el reglamento y que a lo largo de este escrito se han analizado.

Esta situación pone de manifiesto la imposibilidad de seguir considerando esta entidad como del Régimen Tributario Especial, pues antes de las modificaciones que trajo la Ley 1819 de 2016 la admisión al régimen era automática por la mera condición de ser entidad sin ánimo de lucro, pero al cambiar totalmente esta premisa y entrar al concepto de calificación o permanencia la admisión al régimen ya no opera de forma automática salvo las excepciones consagradas por el legislador.

Así las cosas, se puede establecer que para el presente caso estamos frente a dos normas en conflicto, esto es, el artículo 108 de la Ley 795 de 2003 y lo dispuesto en la parte III la Ley 1819 de 2016, en especial su artículo 140.

La jurisprudencia del Consejo de Estado (Sentencia de la Sección Tercera No. 50430 del 2016 del Consejero Ponente Hernán Andrade Rincón), frente a este punto señala que en el ordenamiento jurídico nacional existen tres criterios para la solución de las antinomias o conflictos de leyes: i) el jerárquico, ii) el temporal y iii) el de especialidad y realiza las siguientes precisiones:

*“El criterio jerárquico parte del hecho de que no todas las leyes tienen el mismo rango, tal y como se desprende del propio texto de la Constitución Política (arts. 151, 152 y 341, entre otros) y de la profusa jurisprudencia de la Corte Constitucional (lex superior derogat inferiori). En el caso concreto, tanto la Ley 678 de 2001 como la Ley 1437 de 2011 son de rango ordinario y, por lo tanto, del mismo nivel jerárquico, razón por la que el citado instrumento no es pertinente para resolver el conflicto.*

*El segundo criterio se apoya en la máxima según la cual la ley posterior deroga la anterior (lex posterior derogat priori), regla que acentúa el tiempo de expedición de la norma porque en este caso se privilegia la aplicación de la disposición promulgada con posterioridad.*

*Por último, el tercer criterio determina que la ley especial prima sobre la general (lex posterior derogat priori). En este caso se privilegia el contenido de la norma, así, cuando el conflicto se plantea entre una norma de carácter general y una especial, se aplicará la última.”*

En este caso se evidencia que debe aplicarse el *criterio cronológico* de la norma, donde se privilegia la aplicación de la disposición promulgada con posterioridad, lo que permitiría concluir que sería aplicable lo contenido en la parte III de la Ley 1819 de 2016 y en especial su artículo 140.

Hay un efecto adicional y que para este despacho está directamente relacionado con el fenómeno de la derogatoria por efecto de la expedición de una norma posterior y esta relacionado a que se tendría que aplicar lo contenido en el artículo 19-3 del E.T. para efecto de su tratamiento tributario, norma que consagra lo siguiente:

*Son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, Fogafín y Fogacoop.*

*Los ingresos y egresos provenientes de los recursos que administran Fogafín y Fogacoop en las cuentas fiduciarias, no serán considerados para la determinación de su renta. El mismo tratamiento tendrá los recursos transferidos por la Nación a Fogafín provenientes del Presupuesto General de la Nación destinados al saneamiento de la banca pública, los gastos que se causen con cargo a estos recursos y las transferencias que realice la Nación a estos entes con destino al fortalecimiento de que trata la Ley 510 de 1999 y Decreto 2206 de 1998.*

*El patrimonio resultante tanto de las cuentas fiduciarias administradas por Fogafín y Fogacoop, como de las transferencias anteriormente señaladas no*

*será considerado en la determinación del patrimonio de estos entes.*

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

En este punto se trae a colación lo señalado por la Corte Constitucional en su Sentencia C-1199/08 Magistrado Ponente Nilson Pinilla Pinilla, sobre la eficacia de la norma, donde establece que:

*“[...] la eficacia de la norma es entonces un atributo relativo, que depende del pleno cumplimiento de los supuestos, tanto materiales como personales, e incluso temporales,[...] una disposición legal formalmente vigente no sea así mismo eficaz, por no reunirse a cabalidad los criterios fácticos a los que la misma norma haya condicionado su aplicación, o que un precepto vigente, y en principio aplicable, no sea eficaz respecto de un sujeto determinado, por no reunirse en cabeza suya los supuestos materiales y personales necesarios para reclamar dicha aplicación”*

En este caso se tiene que los efectos tributarios consagrados para FOGACCOOP en el artículo 108 de la Ley 795 de 1998 ya no son aplicables, porque no cumple con los supuestos materiales de la parte III de la Ley 1819 de 2016 y en especial su artículo 140 para acceder al Régimen Tributario Especial.

En ese orden de ideas FOGACCOOP no pertenece al Régimen Tributario Especial y por lo tanto esta entidad se enmarcaría dentro del artículo 19-3 del E.T. “Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios” aplicando lo establecido en dicha norma.

8.9.        DESCRIPTOR:        Disposiciones generales

[¿Los medios de pagos que establece el artículo 771-5 aplica para las entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector cooperativo, Propiedades Horizontales, Cajas de Compensación Familiar?](#)

La Ley 1430 de 2010, en su artículo 26, adicionó al Estatuto Tributario el artículo 771-5 y fue modificado por el artículo 52 de la Ley 1739 del 2014 y el artículo 307 de la Ley 1819 del 2016, con el cual se introduce un sistema gradual de utilización de medios de pago los cuales deben ser utilizados para efectos de aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables, tal como se observa a continuación:

*“Artículo. 771-5. Medios de pago para efectos de la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables. Para efectos de su reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos que efectúen los contribuyentes o responsables deberán realizarse mediante alguno de los siguientes medios de pago: Depósitos*

*en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan como medios de pago en la forma y condiciones que autorice el Gobierno Nacional.*

*Lo dispuesto en el presente artículo no impide el reconocimiento fiscal de los pagos en especie ni la utilización de los demás modos de extinción de las obligaciones distintos al pago, previstos en el artículo 1625 del Código Civil y demás normas concordantes.*

*Así mismo, lo dispuesto en el presente artículo solo tiene efectos fiscales y se entiende sin perjuicio de la validez del efectivo como medio de pago legítimo y con poder liberatorio ilimitado, de conformidad con el artículo 80 de la Ley 31 de 1992.*

*Parágrafo 1. Podrán tener reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, los pagos en efectivo que efectúen los contribuyentes o responsables, independientemente del número de pagos que se realicen durante el año (...)*

Ahora bien, al consultar los antecedentes de la Ley 1430, en especial su artículo 26 (**Gaceta 779 de 2010, Proyecto de Ley 124 de 2010 Cámara**), tenemos que el propósito del legislador era generar mecanismos de control efectivos a través de la utilización de canales bancarios:

*“El artículo 16, que es en esencia, el mismo artículo 29 del proyecto de ley de formalización y primer empleo, **busca generar mecanismos de control efectivos a través del incentivo a la utilización de transacciones financieras**, por medio de la exigencia de usar estos canales para efectos del reconocimiento fiscal de los costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables.*

*Para ello, los contribuyentes que quieran el reconocimiento de sus costos en las respectivas declaraciones, **deben haber hecho transacciones a través de canales bancarios expresamente definidos en la ley**, y en las condiciones que fije el reglamento.*

*La aplicación de esta medida genera múltiples beneficios para la economía, puesto que se dan condiciones para la formalización de las empresas **a través del uso del sistema financiero, lo cual redundo, además, en eficiencia y seguridad tanto para la administración como para el contribuyente.**”*  
*(Subrayado y negrita fuera del texto)*

Esta norma fue objeto de análisis por la Corte Constitucional en sentencias C- 249 y C- 264 de 2013, mediante las cuales se declaró su exequibilidad. En especial la sentencia C- 249 del 24 de abril de 2013, Magistrada Ponente Dra. María Victoria Calle Correa, señaló:



Otra razón para juzgar que la norma acusada se ajusta al principio de equidad, la constituye **el hecho de que persigue una finalidad constitucional imperiosa y es eficaz para materializarla**. En efecto, como puede leerse en los antecedentes legislativos, el cometido inmediato de la disposición es **contribuir a la bancarización y formalización de la economía. Esta bancarización persigue a su vez la finalidad más amplia de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario** (CP art. 363). Y no sólo el Congreso de la República considera que esta medida es eficaz para materializar esos propósitos. Esta Corte también ha reconocido que la bancarización es una herramienta adecuada para el efecto en la sentencia C-989 de 2004, al declarar exequible una norma legal, acusada de violar el principio de equidad, que autorizaba la devolución de dos puntos del IVA a quienes pagaran sus productos con tarjetas de crédito o débito. Y estudios tributarios autorizados en América Latina señalan igualmente que **el uso de medios de pago bancarios para la tributación fomenta la eficacia en el recaudo y, con ello, la eficiencia del sistema fiscal**. (*Subrayado y negrita fuera del texto*)

Del artículo 771-5 del Estatuto Tributario, así como de sus antecedentes y el análisis de constitucionalidad realizado, tenemos que la realización de pagos por parte de los contribuyentes o responsables a través de medios de pago allí previstos (entre otros los depósitos en cuentas bancarias, giros o transferencias bancarias) para efectos del reconocimiento fiscal como costos, deducciones, pasivos o impuestos descontables, tiene como propósito generar mecanismos de control efectivos a través de la **utilización de canales bancarios** con el fin de asegurar mayor transparencia en las transacciones, evitar la evasión y el fraude, mejorar la recaudación y promover la eficiencia del sistema tributario, por lo tanto esta norma es aplicable para todos los contribuyentes del impuestos sobre la renta y complementarios tanto entidades con ánimo de lucro como sin ánimo de lucro en especial las mencionadas en este concepto tales como, entidades del Régimen Tributario Especial incluidas las entidades del Sector cooperativo, Propiedades Horizontales y Cajas de Compensación Familiar.

8.10.      DESCRIPTOR:      Disposiciones generales

[¿Las entidades sin ánimo de lucro ubicadas en una zona franca qué régimen tributario les aplica?](#)

La Ley 1004 de 2005, el Decreto 2147 de 2016 y sus modificaciones, establecen entre otras cosas, los requisitos y condiciones para que una empresa o entidad sea calificada como usuario de zona franca o como zona franca permanente especial, obteniendo de esta calificación o declaratoria como zona franca especial, unos beneficios tributarios y aduaneros. Por otro lado, es menester entender que esta condición no cambia la naturaleza jurídica de la entidad como tampoco su objeto social o las actividades que esta desarrolla.

En ese orden de ideas, cuando una entidad sin ánimo de lucro de las previstas en los artículos 19, 22 y 23 del E.T. sea declarada como zona franca especial o se encuentre ubicada en una zona franca, se le deberá aplicar de manera armónica las disposiciones que componen el ordenamiento jurídico tanto en materia tributaria como en materia aduanera, por cuanto las mismas no resultan excluyentes, máxime cuando no existe prohibición legal que así lo contemple, y dado que la condición de zona franca o de usuario de zona franca no le cambia la naturaleza jurídica de entidad sin ánimo de lucro.

Ahora bien, dado que puede haber una coexistencia de regímenes en materia tributaria, en especial frente a la aplicación del impuesto sobre la renta y complementarios, será necesario que este tipo de entidades cumplan con los presupuestos para aplicar los dos regímenes, esto es, apliquen tanto las disposiciones en materia del impuesto sobre la renta y complementarios para las entidades sin ánimo de lucro previstas en los artículos 19, 22 y 23 del E.T, como las demás disposiciones del régimen franco.

Este Despacho recuerda que las entidades mencionadas anteriormente, deben cumplir con todas las condiciones y requisitos establecidos para ser calificado como usuario de zona franca o como zona franca especial, en ese orden de ideas, si una entidad del Régimen Tributario Especial, se ubica en una zona franca deberá cumplir no solo con los requisitos y obligaciones del régimen franco, sino también, con el proceso de calificación, permanencia o actualización y demás exigencias previstas en el Capítulo 5 del Título 1 de la Parte 2 del Libro 1 del Decreto 1625 de 2016.

8.11. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

[Actualización del Registro Único Tributario](#)

[¿Una entidad No Contribuyente del Régimen Tributario Especial tiene código de responsabilidad en el RUT de Régimen Ordinario, ¿puede cambiarlo?](#)

Al respecto se debe indicar que el artículo 22 del E.T. señala de manera taxativa las entidades no contribuyentes y no declarantes del impuesto sobre la renta y complementario, por lo tanto, en su Registro Único Tributario –RUT no debe estar registrada esta responsabilidad de responsable del impuesto sobre la renta y complementario.

Por su parte el artículo 23 del E.T. señala las entidades no contribuyentes pero declarantes de ingresos y patrimonio, por lo tanto, en su Registro Único Tributario – RUT debe estar registrada la responsabilidad “06 – *Ingresos y patrimonio*”

En conclusión, las entidades deben mantener su R.U.T. actualizado y que refleje sus responsabilidades tributarias acordes a su régimen y obligaciones que tenga.

8.12. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

¿A partir de qué fecha tiene vigencia la reglamentación expida mediante el Decreto 2150 del 20 de diciembre del 2017?

Las modificaciones al Régimen Tributario Especial que trajo la parte III de la Ley 1819 de 2016, suponen un desarrollo desde la reglamentación tanto por expresa disposición legal, como por la necesidad de precisar aspectos que permitan contar con reglas de juego basados en los elementos que otorga la ley.

Para el caso del Régimen Tributario Especial el desarrollo reglamentario por expresa disposición de la ley se observa en disposiciones del Estatuto Tributario como los artículos 356-2 y 356-3, los cuales ordenan al Gobierno Nacional a precisar los aspectos jurídicos y legales de los procesos de calificación, permanencia y actualización, pues existía una imposibilidad de hacerlo desde la misma ley.

Igualmente, aspectos relacionados con los ingresos producto de la ejecución de contratos de obra pública e interventoría y lo correspondiente al registro web, fueron remitidos por la ley a la reglamentación, bajo el mismo criterio antes señalado.

También, es preciso indicar que frente a la reglamentación prevista para el Régimen Tributario antes de la expedición de la Ley 1819 de 2016, operó el fenómeno del decaimiento, en razón a que muchos aspectos fueron modificados por esta ley lo que conllevó a la expedición del Decreto 2150 de 2017, a través del cual se realizaron modificaciones al Decreto 1625 de 2006, Único Reglamentario en Materia Tributaria, con el fin de reglamentar las donaciones de que trata el artículo 257 del Estatuto Tributario, el Régimen Tributario Especial en el impuesto sobre la renta y complementario y el artículo 19-5 del Estatuto Tributario.

Es importante precisar que los elementos del tributo se encuentran expresamente señalados en la ley los cuales rigen a partir del periodo gravable siguiente a su expedición, lo anterior de conformidad con el artículo 338 de nuestra Carta Política.

El legislador puede facultar al gobierno nacional para que reglamente diferentes aspectos de la ley, en donde en ocasiones requieran un mayor nivel de detalle para que tenga plena aplicación la voluntad del constituyente, por tal motivo el Decreto 2150 del 2017 tendrá plena aplicación en todos los aspectos a partir del periodo gravable 2017, siempre que no se señale algo diferente en la ley o en el mismo decreto.

En este punto es preciso considerar que el propósito de la Ley es que tenga los efectos propuestos, en aras de su eficacia, tema respecto del cual la Corte Constitucional en sentencias como la C-873 de 2003 Magistrado Ponente Dr. Manuel José Cepeda, ha definido lo siguiente:

*La “eficacia” de las normas puede ser entendida tanto en un sentido jurídico como en un sentido sociológico; es el primero el que resulta relevante para efectos del asunto bajo revisión. El sentido jurídico de “eficacia” hace relación a la producción de efectos en el ordenamiento jurídico por la norma en cuestión;*

*es decir, a la aptitud que tiene dicha norma de generar consecuencias en derecho en tanto ordena, permite o prohíbe algo. Por su parte, el sentido sociológico de “eficacia” se refiere a la forma y el grado en que la norma es cumplida en la realidad, en tanto hecho socialmente observable; así, se dirá que una norma es eficaz en este sentido cuando es cumplida por los obligados a respetarla, esto es, cuando modifica u orienta su comportamiento o las decisiones por ellos adoptadas.*

En ese sentido es oportuno señalar que de nada vale proponer un cambio estructural al Régimen Tributario Especial si no se cuenta con la precisión para su aplicabilidad que se debe considerar desde el mismo año gravable 2017.

8.13. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

[¿La DIAN puede utilizar el registro que tenga la Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio o las Cámaras de Comercio para las entidades sin ánimo de lucro?](#)

En la lectura armónica del párrafo 3° del artículo 364-5 del E.T, adicionado por el artículo 162 de la Ley 1819 de 2016, y el artículo 1.2.1.5.1.6 del Decreto 1625 de 2016, se evidencia que la DIAN podrá realizar el suministro de información del registro web para los procesos de calificación, permanencia o actualización a través de la Confederación Colombiana de Cámaras de Comercio, ahora bien la misma ley también prevé que el registro de esta información se realice a través de las Cámaras de Comercio.

Por lo tanto, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN puede realizar el registro web de manera directa, tal como ocurre con la Resolución 019 del 28 de marzo del 2018, o utilizando el registro de entidades sin ánimo de lucro que llevan las Cámaras de Comercio o entidades de ejercen inspección y vigilancia, en los términos administrativos que acuerde la DIAN con éstas entidades de registro.

8.14. DESCRIPTOR: Disposiciones generales

[¿Las entidades no contribuyentes y no declarantes y las entidades no contribuyentes y declarantes les aplica los medios de pago de que trata el artículo 771-5 del E.T.?](#)

De la lectura armónica del artículo 771-5 del E.T. se entiende que los contribuyentes o responsables deberán utilizar la bancarización para el reconocimiento fiscal en la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables, sin perjuicio de realizar pagos en especie ni la extinción de la obligación diferente al pago de que trata el artículo 1625 del Código Civil y quien no cumplan con tal disposición dichos pagos

no tendrán efecto fiscal en el tratamiento del pasivo, costo o deducción e impuestos descontables.

Teniendo en cuenta que el incumplimiento de esta norma es en parte el desconocimiento de costos y deducciones, lo cual incide en la determinación de la renta líquida en el impuesto sobre la renta siendo aplicable a los contribuyentes sometidos a este impuesto, es dable concluir que para las entidades de que trata el artículo 22 y 23 del E.T. en razón a que no tienen la calidad de contribuyentes del impuesto sobre la renta.

No sobra advertir que, si éstas entidades son responsables de otros impuestos del orden nacional que permitan tomar impuestos descontables, por ejemplo, como "IVA", el artículo 771-5 del E.T. tendría que aplicarse en los términos allí previstos.

El presente concepto unificado recoge la doctrina proferida por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN hasta la fecha y revoca todos los conceptos y oficios expedidos relacionados con Entidades Sin Ánimo de Lucro y Donaciones.

  
**LILIANA ANDREA FORERO GÓMEZ**

**Directora de Gestión Jurídica**

*Proyecto: LAPG / ICC / JCL*

*Revisó: HSC*