ANÁLISIS DE LA DETERMINACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE PARA EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL (ASOCIACIONES Y FUNDACIONES)

NOHORA PATRICIA GUEVARA GARZÓN
KAREN LADINO BARÓN

UNIVERSIDAD PILOTO DE COLOMBIA

TRABAJO DE GRADO

ESPECIALIZACIÓN EN GERENCIA TRIBUTARIA

Docente Director del Proyecto

LEONARDO CONTRERAS GONZÁLEZ

BOGOTÁ D.C.

2019

Tabla de contenido

1 Introducción 7

2 Descripción de problema 9

3 Formulación del problema 10

4 Objetivos 10

4.1 Objetivo general 11

4.2 Objetivos específicos 11

5 Justificación 11

6 Marco referencial 12

6.1 Marco histórico 13

6.2 Marco legal 19

6.3 Marco conceptual 26

6.4 Marco teórico 29

7 Aspectos metodológicos 37

8 Resultados de la investigación 39

9 Normatividad vigente para las entidades del Régimen Tributario Especial cambios de la Ley 1819 de 2016 41

9.1 Régimen Tributario Especial 42

9.2 Justificación del Gobierno para la creación de nuevos controles para las ESAL 46

9.3 El Proceso de calificación, actualización y permanencia como contribuyentes del Régimen Tributario Especial para las fundaciones – asociaciones 49

9.3.1 ¿Cómo debe adelantarse el proceso de calificación? 50

9.3.2 Contenido general de la memoria económica: 55

9.3.3 Exclusión del Régimen Tributario Especial 56

9.4 Procedimiento para la exclusión de las entidades del Régimen Tributario Especial . 57

9.5 Impacto de estas nuevas medidas para las ESAL 58

9.6 ¿Con estas medidas se logra el objetivo? 59

9.7 Cambio en el régimen de donaciones 60

10 Análisis de cada uno de los elementos que permiten determinar el beneficio neto o excedente exponiendo para cada uno su manejo fiscal 61

10.1 Ingresos 63

10.1.1 Dividendos 65

10.1.2 Donaciones 66

10.1.3 Ingresos por convenios 68

10.2 Egresos 69

10.2.1 Egresos improcedentes 71

10.2.2 Exoneración de pagos parafiscales 73

10.2.3 Gastos por impuestos con la Ley de Financiamiento 1943 de 2018 74

10.3 Inversiones 76

10.4 Cuando se presenta pérdida fiscal y contable 79

11 Determinación del beneficio neto o excedente 82

12 Resultados del Análisis de los diferentes escenarios de excedente contable-fiscal 84

12.1 Determinación del beneficio neto que se debe reinvertir..... 87

12.2 Cuando los excedentes tienen el tratamiento de exentos fiscalmente..... 91

12.3 Asignaciones permanentes..... 91

12.4 Cómo se contabiliza la ejecución del beneficio neto o excedente 92

13 Conclusiones 94

14 Recomendaciones..... 95

15 Bibliografía..... 96

16 Anexos..... 100

Lista de tablas

Tabla 1. *Art. 364 de ET* 23

Tabla 2. *Entidades del régimen especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT* 47

Tabla 3. *Depuración beneficio neto o excedente* 62

Tabla 4. *Análisis de ingresos* 64

Tabla 5. *Ingresos por donaciones* 67

Tabla 6. *Ingresos por convenios* 69

Tabla 7. *Egresos improcedentes* 72

Tabla 8. *Impuesto tasas y gravámenes* 75

Tabla 9. *Tratamiento de pérdidas* 81

Tabla 11. *Depuración del beneficio excedente fiscal>contable* 85

Tabla 12. *Depuración del beneficio excedente contable>fiscal* 85

Tabla 13. *Depuración del beneficio pérdida fiscal y excedente contable* 86

Tabla 14. *Depuración del beneficio pérdida fiscal y pérdida contable* 86

Tabla 15. *Depuración del beneficio pérdida contable y excedente fiscal* 87

Tabla 16. *Beneficio neto o excedente a reinvertir* 87

Tabla 17. *Depuración comparativa beneficio neto* 89

Lista de figuras

Figura 1. Solicitud de permanencia en el régimen tributario especial 58

1 Introducción

Las entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) son personas jurídicas que se constituyen por la voluntad de una o más personas (naturales o jurídicas) de realizar actividades en beneficio de la comunidad en general. Las ESAL que existen de acuerdo a la reglamentación colombiana son de diversa índole, a saber, contribuyentes, declarantes y no declarantes y están enmarcadas en los artículos 19, 20, 21, 22 y 23 del Estatuto Tributario. El presente trabajo tiene como enfoque central el estudiar a las entidades clasificadas en el artículo 19 del ET, las cuales excepcionalmente, podrán solicitar y ser calificadas como contribuyentes del Régimen Tributario Especial (RTE), este cobija a fundaciones y asociaciones que no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros o aportantes iniciales y cuyo objeto social debe tener carácter "meritorio", es decir, debe beneficiar a una comunidad o grupo de personas coadyuvando al Estado en alguna o algunas de sus funciones Constitucionales. El Estado Colombiano dentro de sus funciones de inspección y vigilancia benefició a las mismas con la exención del impuesto sobre la renta, siempre y cuando se presenten o demuestren una serie de requisitos, entre ellos, que en el resultado de su gestión social o desarrollo llegasen a presentar excedentes, los mismos sean reinvertidos en la misma operación o función social en las mismas entidades y en garantía de que sus recursos sean administrados de manera transparente.

Hasta antes de la Ley 1819 de 2016 la norma indicaba que las ESAL (asociaciones-fundaciones) debían reinvertir sus excedentes y cumplir con el manejo claro y transparente de sus recursos; en ese momento no existían controles claros que le permitieran al Estado garantizar que estas entidades cumplieran con sus funciones principales, sin embargo, y ante el incremento desmesurado de las mismas el estado busco establecer mecanismos de control

claros y le coloco la lupa a estas entidades, generando para ello una serie de normas que se complementan entre sí, allí estableció la obligatoriedad de determinar claramente las actividades meritorias, las cuales fueron definidas de forma tal que se garantice que dicha actividad sea de interés general y acceso a la comunidad.

El presente trabajo está dirigido a la comunidad contable que se desenvuelve en este sector, a las nuevas ESAL y a las entidades que permanecieron en este régimen especial en aras de dar claridad legal, tributaria y financiera sobre la correcta determinación de los excedentes y su correcta redistribución y mostrar el camino a seguir en la correcta aplicación de estas normas, algunas aparentemente contrarias y disímiles entre sí, por lo que el presente trabajo se enfoca en dar un concepto profesional y metódico que conlleve a nuestros colegas y administradores de ESAL a interpretar y reinvertir de manera cierta y confiable sus excedentes proporcionando seguridad y claridad en el manejo de las Entidades sin Ánimo de Lucro.

2 Descripción de Problema

Con la expedición de la Reforma Tributaria Ley 1819 de 2016, el Decreto Reglamentario 2150 de 2017 el cual fue incorporado en su totalidad al Decreto Reglamentario 1625 de 2016 en sus capítulos IV y V del título I y finalmente el Concepto Unificado para ESAL 481 de 2018, los cuales giraron en torno a la nueva reglamentación de estas entidades, no obstante en su aplicación práctica generaron más dudas que certezas, entre ellas los controles sobre la determinación de los ingresos que deberán generarse a partir de las actividades meritorias estipuladas y/o de otras, la depuración de los egresos conforme a su objeto social y discriminación de gastos no procedentes, además de aspectos como la inversión del excedente y su control. Las anteriores circunstancias generaron falta de concordancia, ambigüedad por interpretación y vacíos normativos, por tal razón se debe analizar detenidamente la intención del legislador, su enfoque y objetivo, a fin de dar correcta aplicación a la norma y buscar en el desarrollo del presente trabajo dar claridad a estas inquietudes resolviendo los vacíos y ambigüedades con base en la experiencia profesional y en la interpretación por analogía de toda la normatividad buscando solucionar estas inquietudes:

A. ¿Cuál es la normatividad vigente que reglamenta la determinación del beneficio neto o excedente?
B. ¿Cuáles son los elementos que componen la determinación del beneficio neto?
C. Cuál es el beneficio neto, determinación del beneficio neto o excedente contable, fiscal y el que se debe reinvertir?

3 Formulación del problema

A fin de determinar con claridad los excedentes de una ESAL (fundación-asociación) se debe realizar un análisis detenido y comparativo de cada uno de los elementos que componen la determinación del beneficio neto o excedente.

Considerando que este análisis se realizó por profesionales de la contaduría con experiencia laboral en ESAL y en procesos de formación de especialistas en tributaria, el alcance del análisis aquí consignado llega hasta la contextualización de las situaciones reales que se presentan en la interpretación de esta norma hasta demostrar el cálculo de los excedentes contable, fiscal, así como el excedente a reinvertir. Con este análisis se busca resolver la pregunta: ¿Cómo se debe determinar correctamente el beneficio neto o excedente a reinvertir para el Régimen Tributario Especial?

4 Objetivos

Los objetivos trazados para este trabajo se fundamentan en la necesidad que se presenta en las Entidades Sin Ánimo de Lucro de determinar los excedentes a reinvertir el siguiente año, dada la reciente normatividad, en la cual se establecieron nuevos parámetros de control para estas entidades, los cuales han resultado complejos de aplicar puesto que se prestan para diferentes interpretaciones y ello abre la puerta a una gama de posibilidades que podrían o no utilizar las ESAL en la determinación del excedente y si existe algún impuesto generado por los egresos no procedentes. En este trabajo se pretende clarificar estos parámetros que hoy no son tan claros para la mayoría de las ESAL a través de un análisis juicioso y minucioso de las normas, los conceptos, la exposición del espíritu de la ley, todo esto con el propósito de planear una

determinación clara del excedente neto. Con fundamento en el planteamiento del problema se busca materializar los objetivos que a continuación se enuncian:

4.1 Objetivo general

Analizar la determinación el beneficio neto o excedente de una ESAL (asociaciones y fundaciones), calculando de acuerdo a las normas el excedente contable, fiscal y el beneficio neto a reinvertir.

El objetivo principal es entre gar a las ESAL un análisis que les permita calcular de acuerdo a la norma el excedente contable, fiscal y el excedente a reinvertir a través del estudio de cada uno de sus elementos, esto es, ingresos, egresos, inversiones, asignaciones permanentes y donaciones hasta llegar a la determinación del beneficio neto o excedente.

4.2 Objetivos específicos

A. Estudiar la normatividad vigente de las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial (Asociaciones y Fundaciones) a la luz del impacto de la Ley 1819 de 2016.
B. Analizar cada uno de los elementos que permiten determinar el beneficio neto o excedente a reinvertir en su objeto social como ingresos, egresos, inversiones y egresos improcedentes .
C. Análisis del beneficio neto excedente y determinación del beneficio que se debe reinvertir, el contable o el fiscal.

5 Justificación

Con la elaboración de este análisis conceptual de las normas vigentes relacionadas con Entidades Sin Ánimo de Lucro se logrará clarificar cuál es el beneficio neto o excedente que debe reinvertirse de acuerdo a la aplicación de la nueva normatividad. Igualmente, se muestran

de manera clara los aspectos puntuales de estas nuevas normas y se aclaran aspectos confusos generados en el cálculo y manejo del beneficio neto o excedente a reinvertir.

El análisis además expone claramente los aspectos que se deben tener en cuenta para la determinación del beneficio neto o excedente en cada uno de sus componentes, hasta llegar al valor que deberá reinvertirse el siguiente año y cuáles son las condiciones más importantes a considerar para el manejo fiscal y contable de este excedente.

Este estudio es útil para los profesionales de la contabilidad, gerentes y administradores que se desempeñan en ESAL ya que aclara aspectos fundamentales del manejo tributario de estas entidades, de modo que permite la aplicación correcta de las normas tributarias pertinentes y que la entidad esté perfectamente alineada con la intensión del legislador; evitando posibles inconsistencias o errores y por tanto riesgos de estas entidades ante la DIAN.

El Estado asignó a las ESAL para cumplir funciones sociales y como contraprestación las exime del pago de impuesto de renta con la condición de que cumplan a cabalidad su actividad meritoria e inversión del excedente tal como lo exige esta nueva normatividad.

De igual forma, este análisis nos permite fortalecer nuestras competencias técnicas y normativas en la parte impositiva y financiera como profesionales dedicadas a trabajar con ESAL, además de permitirnos optar al título de Especialistas en Gerencia Tributaria.

6 Marco referencial

Un referente importante en la temática desarrollada es Juan Carlos Jaramillo Díaz, quien en su libro “Entidades Sin Ánimo de Lucro legalidad y tributación” (2018) expuso de manera detallada cada uno de los aspectos que después de la Ley 1819 de 2016 impactan a estas entidades; allí explica todos los aspectos de la determinación del beneficio neto o excedente. Es principalmente a partir de este autor que se inició este análisis precisando aspectos que resultan confusos entre el

Decreto 2150 de 2017 y el Concepto Unificado 481 de 2018. Como fundamento del presente trabajo a continuación se exponen los marcos en los que se basa el mismo.

6.1 Marco histórico

La Constitución Política establece el derecho de libre asociación que le confiere el Estado a los colombianos en el artículo 38 de la Constitución Política, "se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad", por el cual es posible crear diferentes formas de colectividades.

El artículo 2 de la CP "Son fines esenciales del Estado: servir a la comunidad, promover la prosperidad general y garantizar la efectividad de los principios, derechos y deberes consagrados en la Constitución […]". Con base a este objetivo esencial el Estado permite la existencia de personas jurídicas[1] que lo coadyuven en el cumplimiento de estas funciones, a las cuales el Estado concede beneficios particulares por el apoyo en sus funciones esenciales. El artículo 70 de la Constitución:

> El Estado tiene el deber de promover y fomentar el acceso a la cultura de todos los colombianos en igualdad de oportunidades, por medio de la educación permanente y la enseñanza científica, técnica, artística y profesional en todas las etapas del proceso de creación de la identidad nacional.

Estas son algunas de las funciones esenciales del Estado a las cueles pueden dedicarse los colectivos que decidan coadyuvarlo. El artículo 103 de la CP dice:

> [...] El Estado contribuirá a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común

[1] Art 633 del Código Civil, "persona jurídica es una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente".

no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan.

En virtud de los derechos establecidos en la Constitución Política en los artículos Nos 2, 38, 70 y 103 existen las Entidades Sin Ánimo de Lucro más conocidas como ESAL, definidas como personas jurídicas que nacen por voluntad de los asociados o por la libertad de los bienes de particulares para la realización de fines altruistas o beneficio comunitario. Su principal característica radica en la ausencia del ánimo de lucro, lo cual significa que no hay reparto de utilidades o remanentes generados en desarrollo de sus objetivos.

Estas se clasifican en tres grandes categorías, a saber, fundaciones, corporaciones y entidades del Sector Solidario.

En el año 1995, con el Decreto 2150 del mismo año, se trasladó a las Cámaras de Comercio el registro de Entidades Sin Ánimo de Lucro en el marco de la política de simplificación de trámites, en la que se le otorgó el carácter constitutivo a este registro.

Con el Registro Único Empresarial y Social de Colombia (RUES), creado por el artículo 166 del Decreto Ley 019 de 2012, se transita a la consolidación de la central de información empresarial y social más grande del país, que le entregó a las Cámaras de Comercio la administración de un total de ocho registros, entre los que se incluyen además el Registro Mercantil de los siguientes:

a) **Registro de Entidades Sin Ánimo de Lucro:** creado por el Decreto Ley 2150 de 1995 y reglamentado por el Decreto 427 de 1996, en él se inscriben y certifican las personas jurídicas Sin Ánimo de Lucro de que trata el artículo 40 del Decreto 2150 de 1995.

b) **Registro de ONG extranjera:** creado por el Decreto 2893 de 2011 en cabeza del Ministerio del Interior y trasladado a las Cámaras de Comercio por Decreto Ley 019 de 2012.

c) **Registro de las entidades de economía solidaria:** inicialmente delegado a las Cámaras de Comercio con el Decreto 2150 de 1996 y el transferido integralmente con la expedición del Decreto Ley 019 de 2012. (Jaramillo, 2018, p. 342)

d) **Registro de veedurías ciudadana:** de conformidad con la Ley 850 de 2003 y el Decreto Ley 019 de 2012, las Cámaras de Comercio son competentes para administrar el registro de aquellas entidades con o sin personería jurídica que dentro de sus actividades contemplen el seguimiento, la vigilancia o la veeduría de la gestión pública.

El marco legal del registro de las Entidades Sin Ánimo de Lucro está contenido en los artículos 40 al 45 y 143 al 148 del Decreto Ley 2150 de 1995 y su Decreto Reglamentario 427 de 1996, el cual por disposición de estas mismas normas es llevado en estos mismos términos, tarifas y condiciones previstas para el Registro Mercantil, lo que implica la asimilación únicamente para efectos registrales de las Entidades Sin Ánimo de Lucro al registro de las empresas.

A través de la Ley 454 de 1998 y el Decreto 1798 de 1998 se delegó en las Cámaras de Comercio el registro de las Entidades de Economía Solidaria de las que trata el parágrafo 2 del artículo 6 de la mencionada ley y en particular señaló que harían parte de este registro:

> Las cooperativas, los organismos de segundo y tercer grado que agrupen cooperativas u otras formas asociativas y solidarias de propiedad, las instituciones auxiliares de la economía solidaria, las empresas comunitarias, las empresas solidarias de salud, las pre cooperativas, los fondos de empleados, las asociaciones mutualistas, la empresas de

servicios en las formas de administraciones públicas cooperativas, las empresas asociativas de trabajo y todas aquellas formas asociativas solidarias.

Por otra parte, las definiciones de asociación y fundación se encuentran en el Decreto Distrital 59 de 21 de febrero de 1991 y las disposiciones legales son Ley 22 de 12 de marzo de 1987; Decreto Único Reglamentario 1066 de 26 de mayo de 2015 artículos 2.2.1.3.1 al 2.2.1.3.18; Decreto 1529 de 12 de julio de 1990; Decreto 1318 de 06 de julio de 1988; Decreto 432 de 10 de marzo de 1988; Decreto-Ley 2150 del 05 de diciembre de 1995 y Decreto 530 de 2015.

Inspección y vigilancia de las Entidades Sin Ánimo de Lucro

En virtud del artículo 189 de la Constitución Política, numeral 26, corresponde al Presidente de la República como jefe de Estado, jefe de Gobierno y suprema autoridad administrativa ejercer la inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas, y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores.

Con la Ley 22 de 1987, en el ámbito departamental el Presidente expidió el Decreto 1529 de 1990 mediante el cual se precisan las facultades de inspección y vigilancia atribuidas a los gobernadores sobre las instituciones de utilidad común que tengan domicilio principal en el respectivo departamento. Después de 12 años de que se expidiera el Decreto 2053 de 1974 a partir del cual las corporaciones y asociaciones, las instituciones de utilidad común y las fundaciones de interés público o social tenían el carácter de no contribuyentes, la Ley 75 de 1986 estableció en el artículo 32 su numeral primero que “las cajas de compensación familiar, los fondos mutuos de inversión, los fondos de empleados, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y las asociaciones gremiales con respecto a ingresos provenientes de actividades

industriales y de mercadeo” se someten al impuesto de renta y complementarios a la tarifa del 20%. En el numeral tercero del artículo 32 de la misma ley se hizo mención:

> A las asociaciones o corporaciones, con excepción de los sindicatos, instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior ICFES, asociaciones de padres de familia, hospitales, organizaciones de alcohólicos anónimos, juntas de acción comunal, juntas de defensa civil, juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados de propiedad horizontal, asociaciones de exalumnos, religiosas y políticas, los fondos de pensionados y las asociaciones y corporaciones de dedicación exclusiva al trabajo social solidario, cultural y científico que sean calificadas por el comité establecido en el parágrafo 3 del mencionado artículo.

Es el parágrafo 3 se refiere al hecho de que los ingresos recibidos por los nuevos contribuyentes no constituyen renta ni ganancia ocasional siempre y cuando se destinen exclusivamente al mejoramiento de la salud, la educación, la cultura o la investigación científica y tecnológica, para la cual la entidad deberá ser calificada por un comité integrado por los ministros de educación, hacienda, salud y un delegado del Presidente de la República.

El régimen tributario anterior que imperó para estas entidades desde la expedición de la Ley 75 de 1986 tuvo una variación importante mediante la Sentencia 64 del 16 de junio de 1988, expediente 1775, magistrado ponente Hernando Gómez Otálora, sala plena de la honorable Corte Suprema de Justicia, por virtud de la cual se declaró inexequible el parágrafo 3 del artículo 32 de esta ley, que justamente era el que consagraba la exención del impuesto sobre la renta para las corporaciones o asociaciones cuyos ingresos se originaban en actividades de mejoramiento de la salud, la educación, la cultura o la investigación científica y tecnológica.

Con la Ley 84 del 29 de diciembre de 1988 que se creó con el fin de corregir la Ley 75 de 1986 que había dejado en el régimen ordinario a estas entidades, con esta nueva Ley 84 se creó el Régimen Tributario Especial aplicable a las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro. El artículo 1 de la citada ley estableció:

> [Que] las corporaciones, fundaciones y asociaciones Sin Ánimo de Lucro y los demás nuevos contribuyentes a que se refiere el art 32 de la Ley 75 de 1986 serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios con Régimen Tributario Especial y con tarifa única aplicable del 20% sobre el beneficio neto o excedente, el cual será exento en la parte que destinen al cumplimiento de su objeto social, de conformidad con lo dispuesto en esta Ley.

Entonces las nuevas disposiciones de la Ley 84 de 1988 no afectaban a las entidades que venían siendo no contribuyentes del impuesto, ni a las entidades del sector cooperativo cuyo régimen previsto por la Ley 75 de 1986 se mantuvo vigente. Paralelo a esta ley se creó el Decreto Reglamentario 868 de 1989, el cual mantuvo su vigencia hasta la expedición del Decreto 124 de 1997.

Analizando la principal normatividad la Lay 1819 de 2016, el Decreto 2150 de 2017 y el Concepto Unificado 481 de 2018, cuyos años de expedición son consecutivos *en* el caso del Decreto 2150 y del Concepto Unificado cada una de estas pretendiendo dar claridad a la norma previa.

El Decreto 2150 de 2017 hace precisiones y claridad acerca de cómo se debe aplicar la Ley 1819 de 2016 o Reforma Tributaria la cual introdujo todos los cambios normativos necesarios para que el gobierno en cabeza de la DIAN realice seguimiento al cumplimiento de las dos funciones básicas de las ESAL, ejercer actividad meritoria y reinvertir en ésta actividad sus

excedentes cada año; sin embargo, el Decreto 2150 de 2017 no resultó tan claro, ni tan completo como debió resultar, dados los vacíos y diversas interpretaciones para las que se presta este Decreto 2150 de 2017 en lo que tiene que ver con cada uno de los conceptos con los que se determina el excedente neto como son los ingresos, egresos no procedentes, las inversiones válidas para el ente fiscal, fue entonces cuando el gobierno expidió el Concepto Unificado 481 de 2018 con la intensión de cerrar las brechas y diversas interpretaciones que se generaron con el Decreto 2150, sin embargo, cuando se intenta precisar los vacíos en el Concepto Unificado nuevamente surgen imprecisiones e inexactitudes que no permiten tener un panorama lo suficientemente claro para que las ESAL logren aplicar de manera uniforme esta nueva normatividad por lo que con el presenta análisis daremos claridad a la normatividad tomando como base el Estatuto Tributario y la intensión final del legislador de regular éstas entidades permitiéndoles la exención del impuesto de renta siempre que cumplan con su función social. Al final del análisis de cada uno de los elementos a la luz de las normas se podrá concluir cuál es el excedente a reinvertir válido para la DIAN así como la forma precisa en que se debe determinar llegando a la respuesta de la pregunta de ¿cuál es el excedente que se debe reinvertir el fiscal o el contable?

6.2 Marco legal

Con la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016**,** el artículo 19 del ET regulaba las entidades que pertenecían al Régimen Tributario Especial. Dicha norma, como se señaló, tuvo su antecedente legislativo en los artículos 32 de la Ley 75 de 1986 y 1 y 3 de la Ley 84 de 1988. A su vez, en el título VI del libro primero del Estatuto Tributario, artículos 356 a 364, se definió que las normas aplicables a esta clase de contribuyentes tienen su antecedente legislativo en la Ley 84 de 1988 y

una reglamentación propia en el Decreto 4400 del 30 de diciembre de 2004, que derogó el Decreto 124 de 1997 y que a su vez fue modificado por el Decreto 640 del 9 de marzo de 2005.

Es de mencionar que el anterior artículo 19 ET señalaba que "las entidades que se enumeran a continuación se someten al impuesto sobre la renta y complementarios conforme al Régimen Tributario Especial contemplado en el título VI del presente libro". Por su parte, la Ley 1819 de 2016 modifica en su totalidad el texto del artículo 19 ET en la siguiente forma:

> Excepcionalmente, podrán solicitar ante la administración tributaria, de acuerdo con el artículo 356-2, su calificación como contribuyentes del Régimen Tributario Especial, siempre y cuando cumplan con los requisitos que se enumeran a continuación:
>
> A. Que estén legalmente constituidas.
>
> B. Que 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.
>
> C. 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.

Como puede apreciarse, el artículo 19 ET sufrió un cambio extremo en tanto que bajo el mandato de la nueva norma se aprecia el cambio en la clasificación tributaria de las Entidades Sin Ánimo de Lucro; allí se mantiene el Régimen Tributario Especial pero con ciertas reglas específicas para acceder a él, lo cual se explica por la remisión en el mismo artículo 19 ET, que hace a otras normas del Estatuto Tributario, a las cuales la Ley 1819 de 2016 incorpora en el Estatuto Tributario.

Antes de la Ley 1819 de 2016 estas entidades estaban inmersas en el Régimen Tributario Especial sin ningún tipo de procedimiento previo de calificación, mientras que con ocasión de la nueva ley estas entidades son contribuyentes del régimen ordinario conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales, no obstante, si optan por la solicitud de calificación y esta es favorable entran en el Régimen Tributario Especial. En la forma como quedó redactada la disposición se advierte que la solicitud de calificación es opcional, por lo tanto, si la entidad no adelanta el proceso la consecuencia en derecho es su no pertenencia al régimen especial sino al régimen ordinario de tributación.

El Decreto 1625 de 2016 Decreto Único Reglamentario en materia tributaria modificado por el Decreto 2150 de 2017 menciona:

> Por el cual se sustituyen 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, para 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. (Preámbulo)

Publicado en el Diario Oficial 50.453 de 20 de diciembre de 2017, el Decreto 2150 de 2017 considera:

> [Que] la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, por medio del cual se adopta una reforma tributaria estructural y se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, realizó modificaciones al tratamiento tributario aplicable a las donaciones efectuadas 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 Estatuto Tributario. (Preámbulo)
>
> Este decreto reglamenta las donaciones que se relacionan en el artículo 257 del Estatuto Tributario Nacional "Descuento por donaciones a entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) pertenecientes al régimen especial" y aclara cuáles son las entidades contribuyentes del Régimen Tributario Especial, regula:
>
> Los beneficiarios del descuento tributario por donaciones y los requisitos para su procedencia, obligación de reporte, oportunidad del descuento tributario, límites aplicables, tratamiento del exceso no descontado en el año, así como las causales de improcedencia de este descuento y el efecto de su pérdida.
>
> Por otra parte, establece que la determinación del beneficio neto o excedente se calculará con las normas de carácter fiscal y los activos y pasivos serán determinados con las reglas fiscales; precisa el alcance del concepto de inversiones y su tratamiento tributario, para efectos de la determinación del beneficio neto o excedente; y establece 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. (Hernández, 2017, párr.2)

Por otro lado, el pasado 28 de diciembre de 2018 el Gobierno Nacional expidió la Ley de Financiamiento 1943 con la que se realizaron cambios al artículo 364 -3 ET al régimen de las ESAL, según la exposición de motivos de esta ley, lo que se busca es dar claridad a las causales por las cuales dichas entidades pierden los beneficios y el momento en que tendrá efecto la exclusión de dicho régimen. A continuación, se muestra la redacción de los apartes del artículo

364 ET antes y después de la Ley de Financiamiento con la explicación de lo que implica el cambio:

Tabla 1. *Art. 364 de ET*

	Art 364-3 ET	
	Redacción Nueva	Redacción Anterior
1	**Perderán** los beneficios del Régimen Tributario Especial las entidades que:	**Serán excluidas** los beneficios del Régimen Tributario Especial las entidades que:
Explicación	Se aclara que las ESAL incursas en cualquiera de las causales para expulsión perderán todas las condiciones especiales que el Gobierno ofrece a éste Régimen.	
2	Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario especial **para el año gravable siguiente a la pérdida del mismo,** para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el art 356-2 ET	Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario especial **pasados tres (3) años desde su exclusión,** para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el art 356-2 ET
Explicación	Se reduce el periodo de espera para solicitar nuevamente la calificación una vez excluidos. La norma anterior contemplaba que debían esperarse tres (3) años desde la exclusión, en tanto que, con la modificación, se puede solicitar la calificación en el año siguiente a la pérdida de la calificación.	
3	Parágrafo 2. Lo previsto en el numera 3° de este **artículo impedirá la nueva** calificación al Régimen Tributario Especial.	Parágrafo 2. Lo previsto en el numera 3° de este **artículo impedirá** la calificación al Régimen Tributario Especial.
Explicación	La palabra "nueva", implicaría que eventualmente una vez se excluya una entidad del Régimen Tributario Especial por dicha causal, no podría de forma perpetua volver a pertenecer a éste Régimen preferencial, pues todos estos intentos serían nuevas calificaciones, entre tanto que la anterior normatividad solo señalaba el impedir la calificación, sin hacer mención a las nuevas.	
4	Parágrafo 4. En el caso de pérdida de los beneficios del régimen tributario especial, dichos beneficios se tornan improcedentes a partir del año gravable en que se incumpla con los requisitos para pertenecer al régimen tributario especial.	Parágrafo 4. La administración tributaria deberá proferir mediante acto administrativo debidamente motivado la decisión respectiva sobre la cual procederán los recursos de reposición y apelación. Mientras el acto administrativo correspondiente no se encuentre en firme, la entidad mantendrá su calidad de entidad sin ánimo de lucro sometida al Régimen Tributario Especial.
Explicación	Se hace claridad en la temporalidad de la pérdida del beneficio, cuando indica que los beneficios se tornan improcedentes a partir del año gravable en que se incumplan con los requisitos; y al modificar el parágrafo cuarto no permite avalar la permanencia en el Régimen Tributario Especial.	

Fuente: elaboración propia

El citado artículo del Estatuto Tributario quedo así:

Art. 364-3.ET Pérdida de los beneficios del Régimen Tributario Especial.

Modificado- Perderán los beneficios del Régimen Tributario Especial las entidades que:

A. No cumplan con lo dispuesto en los artículos 19 a 23-2.

B. No cumplan con lo dispuesto en el Tituló VI del Libro Primero del presente Estatuto.

C. Cuyos miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:

- Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito.
- Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.

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

Las entidades pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial para el año gravable siguiente a la pérdida del mismo, para lo cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este estatuto.

La exclusión de las entidades Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial por el incumplimiento de los requisitos establecidos en la ley no significará que la entidad pierda su calidad de Sin Ánimo de Lucro, salvo que la Dirección de Impuestos y Aduanas

Nacionales -DIAN o la entidad competente demuestre que la entidad distribuyó excedentes, contrario a lo dispuesto en el artículo 356-1 del presente Estatuto.

PAR 2. Lo previsto en el numeral 3 de este artículo impedirá la nueva calificación en el Régimen Tributario Especial.

PAR 3. La Administración Tributaria, previa comprobación y mediante acto administrativo debidamente motivado, podrá excluir del Régimen Tributario Especial a las entidades de que trata el artículo 19-4 del presente estatuto que:

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

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

PAR 4. En caso de pérdida de los beneficios del Régimen Tributario Especial, dichos beneficios se tornan improcedentes a partir del año gravable en que se incumpla con los requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial.

6.3 Marco conceptual

Para adentrarse al mundo del Régimen Tributario Especial, es necesario enunciar ciertos términos que se tratarán reiteradamente a lo largo de este análisis. El primero de esos es el término ESAL, a pesar de que en Colombia el uso del término “entidad sin ánimo de lucro” se encuentre bastante extendido entre la doctrina y la jurisprudencia, lo cierto es que el uso del término en el mundo no es pacífico. Esto se debe, principalmente, a que las organizaciones sociales o del tercer sector se denominarán dependiendo de la corriente normativa en la cual se encuentren, en cualquier caso, se utilizará indistintamente, el término ESAL, es una sigla que significa Entidad Sin Ánimo de Lucro, reciben ese nombre aquellas personas jurídicas cuyos excedentes no pueden ser distribuidos o entregados a sus asociados, fundadores o miembros; las que cumplen en su totalidad con los requisitos establecidos en el artículo 19 del E.T. y realizan el debido proceso pueden llegar a recibir los beneficios tributarios de este régimen, de los cuales el más representativo es el pago de impuesto de renta a una tarifa del 20% o incluso, el no pago si los excedentes son reinvertidos por la realización de su objeto social con el que busque contribuir al desarrollo integral de la comunidad, definido en la norma como actividades meritorias.

Estas personas jurídicas, definidas en el Decreto 059 de 1991 artículo 3, modificado por el Decreto 530 del 2015 expedido por Alcaldía Mayor de Bogotá muestra la definición de estas personas jurídicas, tal y como se muestra a continuación:

Corporación o Asociación.

> Es el ente jurídico que surge del acuerdo de una pluralidad de voluntades vinculadas mediante aportes en dinero, especie o actividad, a la realización de un fin de beneficio social, que puede contraerse a los asociados o corporados, 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, así puede renovarse o modificarse por la voluntad mayoritaria de sus asociados o corporados, en la forma prevista en sus estatutos, los cuales, a su vez, son susceptibles de reforma, en cualquier momento, por ministerio de esa voluntad.

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, por tal su objeto social y su naturaleza jurídica son determinados en el acto de fundación para siempre.

Así se puede concluir que estas entidades deben tener prelación al fin social que debe cumplir hacia la comunidad; fundación se refiere a bienes con un fin común, mientras que asociación son un grupo de personas en pro de un bien específico, y que por igual estas entidades se deben allegar en su totalidad al reglamento bajo el objeto de determinar el beneficio neto o excedente y no distribuir en ninguna forma los mismos. De acuerdo a lo anterior es claro que la definición de Entidad sin ánimo de Lucro es aceptada de la misma forma a nivel mundial entendiéndose por ésta que son las entidades con aplicación fiscal diferente de manera general no contribuyentes de renta gracias a su labor social y a la reinversión de sus excedentes.

La expresión “utilidad común” no es extraña en el sistema colombiano. La Constitución de 1886 establecía en el artículo 49 que “las corporaciones legítimas y públicas tienen derecho a ser reconocidas como personas jurídicas, y a ejecutar en tal virtud actos civiles y gozar de las garantías aseguradas por este título, con las limitaciones generales que establezcan las leyes, por razones de utilidad común”. Y a su vez radicaba en el presidente de la República “el derecho de inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común”. Por su parte, la Constitución de 1991 mantuvo

el término “utilidad común” y estableció que “el Estado contribuirá a la organización, promoción y capacitación de las asociaciones profesionales, cívicas, sindicales, comunitarias, juveniles, benéficas o de utilidad común no gubernamentales, sin detrimento de su autonomía con el objeto de que constituyan mecanismos democráticos de representación en las diferentes instancias de participación, concertación, control y vigilancia de la gestión pública que se establezcan”. Por otro lado, la doctrina ha entendido la expresión “utilidad común” como característica propia de las entidades que carecen de ánimo de lucro, referida aquella al beneficio de la comunidad y el impacto social de estas entidades. O también llamada actividad meritoria que en el contexto colombiano hace referencia a aquellas actividades que son función del estado pero que desarrollan entidades privadas, por ejemplo: salud, educación, deporte etc. Este término de manera general ha sido utilizado para referirse al objeto social al que se dedican las ESAL no encontrando definiciones diferentes ni autores con diferentes posiciones acerca del término actividad meritoria.

Otro término importante dentro del presente trabajo es el excedente en su estricta definición se emplea para calificar a aquello o aquel que excede: es decir, que sobra o que está fuera de los límites de algo, el término excedente se utiliza habitualmente en ámbitos económicos, para hacer referencia a las cantidades sobrantes de algo esto de manera general y se ha adoptado para denominar el resultado que obtienen las ESAL y cuya destinación debe ser la reinversión y no de repartición, al revisar las diferentes conceptualizaciones se puede encontrar la definición económica ya expuesta y la usada por la DIAN al referirse a los resultados generadas por las actividades que hacen las ESAL que de manera práctica es el resultado de restar a los ingresos los egresos del año, en línea con este concepto surge el término de reinversión de excedentes que hace referencia precisamente a invertir los excedentes en la misma actividad meritoria y que por ley no deben ser gastados en nada diferente a esto y sobre todo es prohibido que alguno de los

administradores o miembros de las ESAL reciba excedentes, éste concepto es propio de la terminología fiscal para las ESAL.

Con la Ley 1819 de 2016 llega el término gastos improcedentes que no es aplica a ESAL y hace referencia a los gastos que no tiene que ver con el desarrollo de la actividad meritoria y que por tanto la DIAN rechaza dentro en el cálculo de los excedentes asemejándose a al gastos no deducibles de sociedades del régimen ordinario de renta, dentro del contexto de las ESAL por ley dichos gastos al final deberán pagar renta al 20% por lo que es importante tener en cuenta la definición de éstos gastos por resultar onerosos para una ESAL además de ser tema de planeación tributaria en estas entidades.

6.4 Marco teórico

Las entidades sin ánimo de lucro, alrededor del mundo, han sido clasificadas principalmente por dos teorías. (i) La europea principalista, relativa al sector de la economía social, y (ii) la anglosajona, referida a la regla de prohibición de distribución de excedentes o beneficios. Así mismo, se ha acuñado el término “tercer sector”, el cual por su naturaleza residual; y ya sea por simplicidad o por practicidad, se ha utilizado recurrentemente para referirse indistintamente a entidades que podrían pertenecer a uno u otro sistema –anglosajón o europeo continental– sin necesidad de revisar detalladamente las características propias o detenerse a confirmar dicha calidad con base en ninguna teoría.

El sistema principalista europeo ha enfrentado un problema conceptual frente a entidades que no encajan en ningún otro sector, pero que, a la vez, quedarían por fuera de la economía social. Esto, debido al carácter democrático requerido. Ese es el caso de las fundaciones privadas o de las iglesias o congregaciones religiosas. Ninguna de estas organizaciones tiene precisamente socios o asociados que puedan tomar decisiones de manera democrática y abierta,

independientemente de los servicios sociales que presten o de las actividades meritorias que realicen.

El sistema anglosajón, por tratarse de una regla, pareciera de más fácil aplicación que el europeo. Por un lado, pareciera cobijar más entidades, como por ejemplo las entidades religiosas o a cualquier fundación que no reparta o distribuya excedentes, pero al mismo tiempo, pareciera ser más restringido, pues deja por fuera entidades como cooperativas y asociaciones mutuales que sí reparten y distribuyen beneficios económicos de manera personal.

Aunque en Colombia se ha hablado genéricamente de entidades sin ánimo de lucro (ESAL) para referirse a las entidades del tercer sector, lo que valga resaltar pareciera adoptar el sistema anglosajón como pilar fundante; lo cierto es que nuestra política fiscal respecto de estas entidades hoy en día contiene elementos muy diversos que impiden enmarcarla en alguna de las Corrientes anteriormente expuestas. En Colombia se han categorizado como “entidades sin ánimo de lucro” diferentes organizaciones con naturalezas, características y aspectos muy disímiles. La solución del legislador colombiano no ha sido práctica, sino normativa, lo que ha supuesto que la naturaleza no lucrativa de las entidades no sea dada solo por el cumplimiento de una regla (la imposibilidad de distribuir excedentes), sino también porque una norma así lo ha dispuesto. Así las cosas, las entidades sin ánimo de lucro no son solo aquellas organizaciones que no distribuyen sus excedentes (por seguir la regla en la práctica), sino también aquellas que la ley ha determinado como “sin ánimo de lucro” o como “fundaciones” o “asociaciones” por el simple decir de la misma (sin importar si en la realidad distribuyen o no distribuyen entre sus asociados).

Tal es el caso de por ejemplo las iglesias o congregaciones religiosas, las cooperativas, las clínicas u hospitales, las instituciones privadas de educación privada, entre otras.

Los incentivos o beneficios fiscales corresponden a la estrategia por antonomasia que utilizan los sistemas normativos para impulsar diferentes sectores de la economía y, para nuestro interés, el sector no lucrativo. En este sentido, el autor considera que los beneficios o incentivos fiscales podrían agruparse en 4 categorías: (1) reducciones directas a las tarifas de tributación; (2) beneficios tributarios propiamente dichos –también reconocidos como minoraciones estructurales–; (3) zonas especiales con tratamiento tributario privilegiado; y (4) incentivos al empleo; siendo los dos primeros los que realmente impactan a las ESAL en el mundo. Existen especialmente dos tipos de beneficios de vital importancia para entender los incentivos a las ESAL alrededor del mundo: las deducciones y los descuentos. Por un lado, las deducciones han sido entendidas como aquellas detracciones permitidas de la base gravable, que permiten disminuir la misma y por tanto, obtener un elemento cuantificador del tributo un tanto menor que el que de otra manera se obtendría. Por otro lado, los descuentos se refieren a aquellos créditos fiscales o sumas que corresponden directamente a porciones del impuesto a cargo del contribuyente. A diferencia de las deducciones, los descuentos no son detracciones de la base gravable, sino del monto determinado como impuesto a cargo por el sujeto pasivo. Y sobre estos, usualmente se ha concedido el sobre-beneficio de utilizar el crédito en períodos fiscales posteriores al de su generación.

Mientras países como Australia, Brasil, México, Estados Unidos y Reino Unido han adoptado la figura de la deducción para incentivar el sector no lucrativo; otros como España, Francia o Canadá han hecho uso del descuento. Por su parte, Colombia utilizó la figura del descuento entre 1974 y 1992 (desde el Decreto 2053 de 1974 hasta la Ley 6ª de 1992), para pasar a utilizar la figura de la deducción en el período comprendido entre 1992 y 2016. Siendo la Ley 1819 de

2016 la causante del cambio a la figura de descuento que por regla general deberá aplicar a las donaciones admitidas al Régimen Tributario Especial.

Los principales problemas de los que adolecía el sistema tributario, de acuerdo con la Comisión de Expertos y la evaluación del Gobierno Nacional, antes de la Ley 1819 correspondían a (i) complejidad producto de múltiples categorías de sujetos; (ii) indeterminación y flexibilidad en el objeto social (actividad meritoria); (iii) necesidad en definición de requisitos sine qua non: el interés general y el acceso a la comunidad; (iv) laxitud en el control patrimonial y en las "asignaciones permanentes" y (v) falta de publicidad, de registro y en general de control social[2].

De acuerdo con Chavarro (2018) en su libro "Entidades Sin ánimo de Lucro", las ESAL se definen:

> [Como] una persona jurídica que nace de la voluntad de los asociados en virtud del derecho constitucional de la libre asociación (art. 38 CP) o por la libertad de los bienes de particulares, para la realización de fines altruistas o beneficio comunitario. Su principal característica radica en la ausencia de ánimo de lucro, lo que significa que no hay reparto de utilidades o remanentes generados en desarrollo de sus objetivos. Las entidades Sin Ánimo de Lucro se clasifican en tres grandes categorías: fundaciones, corporaciones y entidades del Sector Solidario. (Chavarro 2018)

Por el carácter altruista de este tipo de entidades el gobierno incentiva su creación con la exoneración del impuesto a la renta siempre que sus excedentes sean reinvertidos en su actividad

---

[2] Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2017). *La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia. Obtenido de* http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista76/art1/Revista76_art1.pdf

meritoria, actividad que resulta en una función social del Gobierno, por lo que lo suple en estas obligaciones. Las actividades meritorias se determinan en el artículo 359 ET, entre ellas se destacan la salud, la educación, la cultura, la ciencia, la tecnología, la protección al medio ambiente, la promoción del deporte, etc.

Si se revisa la historia de las ESAL se encuentra que el Decreto 2053 de 1974 indicaba en su artículo 7 que **no son contribuyentes** del impuesto sobre la renta y complementarios:

a) La Nación, los departamentos, las intendencias y comisarías, el Distrito Especial de Bogotá, los municipios y los establecimientos públicos descentralizados.
b) La Iglesia Católica y otras iglesias cristianas de carácter universal; la sinagoga y en general, las iglesias reconocidas por el Estado.
c) Las corporaciones y asociaciones Sin Ánimo de Lucro.
d) Las instituciones de utilidad común.
e) Las fundaciones de interés público o social.

Luego con la Ley 75 de 1986 el Gobierno reglamentó a las ESAL como contribuyentes del impuesto de renta con una tarifa del 20%; desde esa época estas entidades gozaron del beneficio de la exención del pago del impuesto de renta y se han creado varias formas, divididas en fundaciones, corporaciones y entidades del sector solidario, todas con función social pero con diferencias en sus aportes y formas de gobierno.

La regulación de las ESAL está dada por el tipo de actividad meritoria, a la cual se le realiza veeduría, por eso se podría decir que el aspecto de vigilancia no estaba suficientemente reglamentado. Con el Decreto 4400 de 2004 se reglamentaba el artículo 19 ET y todo lo relacionado con el Régimen Tributario Especial en cuanto a sus características y definiciones de aspectos tales como los egresos, la determinación del beneficio neto o excedente, compensación

de pérdidas, exención del beneficio neto, asignaciones permanentes, calificación expedida por el Comité de Entidades Sin Ánimo de Lucro, libros de contabilidad, libros de actas, procedimiento y sanciones, pero lo único que se menciona sobre el control está en su artículo 21 y dice:

> [Que el] la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales podrá ejercer las facultades de fiscalización establecidas en el artículo 684 del Estatuto Tributario y demás normas concordantes, a fin de verificar que se cumplan las disposiciones del presente decreto y en general las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes sometidos al Régimen Tributario Especial.

Sin embargo, con el paso de los años el Gobierno empezó a encontrar que el número de ESAL en Colombia iba en aumento y se presentaba abuso de algunas entidades a los beneficios de las ESAL. Según un artículo publicado en la revista Dinero titulado "Entidades Sin Ánimo de Lucro o ¿Sinónimo de lucro?" en el año 2015, "el estudio del Banco Mundial (BM) El gasto tributario en Colombia, publicado en 2012, describe muy bien esta situación, y añadió:

> Las empresas del Régimen Tributario Especial (RTE) están sujetas a una tributación considerablemente menor (1,1%) en comparación con las empresas del sector con ánimo de lucro (27,7 %). El riesgo de abuso y elusión fiscal está particularmente presente en este régimen. La relativa facilidad para tributar bajo el RTE pareciera abrir múltiples oportunidades de elusión fiscal. Dentro de los abusos más recurrentes se menciona el caso de las entidades educativas. Explica uno de los apartes de la investigación. (párr.4)

En complemento de lo anterior, resulta oportuno citar las siguientes palabras del exdirector de la DIAN, Juan Ricardo Ortega, al respecto consignadas en el artículo arriba mencionado:

> No digo que no haya muy buenas cooperativas o fundaciones, ojo. Las hay y las hay muy buenas y algunas muy grandes. El problema es que esas buenas y muy buenas, si las

> listamos, no llegan a 5.000, algunos dirán que no llegan a 1.000 y existen cerca de 40.000 entidades en el régimen especial. (Revista Dinero, 2015b, párr.14)

Debido a lo anterior y por las recomendaciones de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), el Gobierno decidió que el control de estas entidades sería el eje de la siguiente Reforma Tributaria.

Como se ha venido esbozando, el 29 de diciembre del año 2016 fue aprobada la Ley 1819 de 2016, Reforma Tributaria con la que el Gobierno emitió todas las condiciones que regularían en adelante a las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). A continuación, se presentan los aspectos más relevantes que se reglamentaron allí:

A. Modificación del artículo 19 ET – catalogando todas las ESAL como contribuyentes del impuesto de renta a menos que cumplan con los nuevos requisitos.
B. Condiciones básicas para que una ESAL pueda hacer parte del Régimen Tributario Especial.
C. Obligaciones tributarias a cargo de las entidades del RTE (Régimen Tributario Especial).
D. Procedimiento de solicitud de calificación y actualización.
E. Controles: registro web (se deberá demostrar la destinación del Beneficio neto o excedente y asignaciones permanentes si aplica), transparencia y normas anti abusó.
F. Depuración del excedente neto.
G. Causales de expulsión del Régimen Tributario Especial - RTE.
H. Tratamiento y limitaciones a las donaciones.

Posterior a la Ley 1819 de 2016 se reglamentó lo referente a las ESAL en el Decreto 2150 de 2017, que entrega las pautas a seguir en los nuevos procesos de control para las ESAL y que sin embargo, no dejaban claros aspectos como las donaciones y los requisitos para las donaciones, otros relacionados con la solicitud de permanencia y actualización, los límites a las donaciones

para las entidades donantes, entre otros que clarifican el Concepto Unificado 481 de abril de 2018. Este concepto resulta ser el compendio de todas las consultas que la ciudadanía realizó a la DIAN en torno al nuevo tratamiento de las ESAL.

El Instituto Colombiano de Derecho Tributario publicó el libro “Entidades del Régimen Tributario Especial”, cuya autoría es de Rodrigo Mejía Novoa, Lucy Cruz Quiñones, Juan Carlos Jaramillo Díaz, Mauricio Mendoza Méndez, Mauricio A. Plazas Vega y Mauricio Piñeros Perdomo, en él se resumen los aspectos más importantes de esta nueva normatividad que sirve de guía a aquellas ESAL que por primera vez solicitan la permanencia o actualización en el Régimen Tributario Especial.

En párrafos anteriores se hizo referencia al libro “Entidades Sin Ánimo de Lucro legalidad y tributación” (2018), de Juan Carlos Jaramillo Díaz, publicado por la editorial Legis, octava edición, en el que se exponen de manera muy detallada todos los cambios que trajo para las ESAL la Ley 1819 de 2016, con varios comentarios desde la óptica de abogado propia del autor, además de críticas a la redacción de algunos nuevos artículos del Estatuto Tributario.

En el numeral 6.2 ¿Cuál es el beneficio neto o excedente a destinar para cumplir con la exención a que se refiere el artículo 358 ET? Jaramillo puso sobre la mesa la preocupación sobre los recursos reales que invertirá la ESAL si se miden desde lo contable o desde lo fiscal, ello generaría un hueco a estas entidades, pues si el que se debe invertir es el fiscal y que por efecto de la Ley 1314 de 2009 los nuevos marcos normativos o NIIF arrojen un valor mucho mayor al contable, de dónde saldrán esos recursos, o bien, si en el análisis se determina que se debe reinvertir el contable, que resultare mayor que el fiscal, la ESAL se vería en un conflicto que afecta su caja real destinada a la reinversión en cualquiera de los casos: cuando se dé un mayor excedente contable y menor fiscal, o cuando sea mayor el fiscal que el contable. ¿Sobran

recursos? ¿No se estarían reinvirtiendo todos los excedentes o la ESAL no tiene todos los recursos que al final arroja la determinación del beneficio neto o excedente?

Precisamente es este el interrogante que se analizó en este trabajo y en el cual se centró el estudio, detallando cada uno de los componentes del beneficio neto y analizando a la luz de las normas vigentes el cálculo del beneficio neto o excedente hasta lograr establecer cuál es el excedente que se debe reinvertir en las ESAL.

7 Aspectos metodológicos

De acuerdo con Hernández Sampieri, la investigación se define como un conjunto de procesos sistemáticos, críticos y empíricos que se aplican al estudio de un fenómeno o problema. Por su parte, Sabino (1992) le atribuyó una tipología descriptiva, que es la que se realizó en este trabajo:

> Su preocupación primordial radica en describir algunas características fundamentales de conjuntos homogéneos de fenómenos. Las investigaciones descriptivas utilizan criterios sistemáticos que permiten poner de manifiesto la estructura o el comportamiento de los fenómenos en estudio, proporcionando de ese modo información sistemática y comparable con la de otras fuentes. (p.43) (Sabino, 1992)

Al respecto, Hurtado (2010) indicó que investigar es seguir el rastro o la huella y para Hernández, Fernández y Baptista (2014) es hacer diligencias para saber algo que ignoramos, además de ser un verbo latino que quiere decir rastrear, buscar con cuidado, descubrir, por lo que en resumen se puede decir que investigar significa ir tras las huellas de algo para descubrirlo. Estos autores partieron del concepto de que investigar es adelantar diligencias para el descubrimiento de algo por medio de actividades intelectuales y experimentales.

El presente trabajo de investigación es de carácter descriptivo puesto que investigó sobre la normatividad vigente de las ESAL, también las describió, criticó, analizó y explicó con la finalidad de responder: ¿Cómo se determina el beneficio neto o excedente, se invierte el beneficio fiscal o contable? Para ello fue necesario seguir unas fases de la investigación descriptiva; en la primera etapa se delimitó el tema que consiste en establecer la determinación del beneficio neto o excedente; en la fase dos se recolectó toda la normatividad e información que soportara el objetivo principal del proyecto, que fue establecer si la determinación de su excedente es contable o fiscal; en la segunda etapa se leyó y clasificó la información seleccionada a fin de definir qué información haría parte de la investigación; en la tercera fase se llevó a cabo el análisis y la interpretación sin llegar a determinar ningún tipo de causa, ya que el método descriptivo no permite el establecimiento de causas. Finalmente se presenta la conclusión respecto a si el excedente es fiscal o contable.

Es también una investigación analítica, también conocida como interpretativa, porque buscó las relaciones internas de las diferentes normas para conocerlas y ampliar el conocimiento que de ellas se tiene. Este tipo de investigación intenta desentrañar lo que está más allá de lo evidente. En este caso en particular, se utilizaron matrices de análisis. En materia tributaria se hace investigación de tipo hermenéutico, en búsqueda de las relaciones entre las normas y los hechos.

Es una investigación explicativa, pues se ocupó de estudiar el porqué y el cómo de las diferentes normas estudiadas. En el ámbito tributario este tipo de investigación es útil porque puede ayudar a comprender y explicar los fenómenos tributarios, tales como el beneficio neto o excedente y a determinar su naturaleza de contable o fiscal a la hora de reinvertirlo.

. Estas investigaciones contrastan las teorías generadas en la investigación explicativa para comprobar si tales teorías permiten dar cuenta de los hechos ocurridos en determinado contexto.

Cabe decir que el positivismo la considera como la única investigación científica. El presente estudio pretendió confirmar afirmaciones como las de Juan Carlos Jaramillo (2018) sobre la determinación del beneficio neto o excedente y concluir con la confirmación de la aplicación de las normas sobre ESAL vigentes.

Es también una investigación predictiva, porque a partir de conocimientos previos sobre las ESAL se anticipan situaciones futuras al ser esto ideal para hacer una planeación tributaria para las ESAL; igualmente predice el impacto que tiene la reforma tributaria Ley 1819 de 2016 sobre las finanzas de las entidades en cuestión.

8 Resultados de la investigación

Dado que el Régimen Tributario Especial y sus particularidades no es tema conocido ni dominado por toda la comunidad contable y partiendo del desconocimiento y mala interpretación de las diferentes normatividades nuevas alrededor de este tema de ahí la relevancia del presente estudio que pretende dar mayor claridad a la comunidad cómo se debe determinar el excedente contable de acuerdo a lo establecido por la reciente normatividad.

A fin de demostrar el grado de conocimiento de la comunidad contable acerca del tema de investigación del presente trabajo se practicaron encuestas a treinta (30) profesionales de la contaduría que tuvieran algún tipo de conocimiento en ESAL teniendo como resultado:

En general los profesionales conocen las entidades sin ánimo de lucro y aspectos básicos de su procedimiento tributario, pero desconocen la determinación correcta del excedente a reinvertir lo cual se sustenta así:

1. ¿Sabe usted qué es una ESAL?

SI	30	100%
NO	0	0%

2. ¿Sabe usted qué es el Régimen Tributario Especial (RTE)?

SI	25	83%
NO	5	17%

3. ¿Conoce los cambios introducidos por la ley 1819 de 2016 respecto al RTE, o cualquier otra norma vigente?

SI	16	53%
NO	14	47%

4. ¿Conoce el procedimiento para pertenecer al RTE?

SI	15	50%
NO	15	50%

Aunque este Régimen es el que regula a estas entidades el 50% no conoce bien los cambios introducidos por la ley 1819

5. ¿Sabe usted de la obligación de reinvertir el excedente en las ESAL?

SI	19	63%
NO	11	37%

El 63% responde que si pero en la explicación no conocen como.

6. ¿Conoce cómo se determina el excedente a reinvertir y que ley lo sustenta?

SI	10	33%
NO	20	67%

Se confirma el desconocimiento del método de cómo hacerlo.

7. ¿Sabe usted que excedente se debe reinvertir: Contable o Fiscal?

SI	16	53%
NO	14	47%

Solo el 53% manifestó saberlo sin embargo de los que contestaron si el 63% estaba en error.

Después de analizar los resultados de las encuestas se refuerza la necesidad de realizar el presente trabajo, para dar una orientación de la forma correcta como se debe determinar el excedente a reinvertir. Acorde a la ley 1819 de 2016 y al decreto 2150 de 2017. Se debe reinvertir el excedente fiscal determinado artículo 1.2.1.5.1.24 siguiendo sus pasos y los parágrafos allí determinados; con lo cual nos puede dar como resultado un nuevo excedente fiscal.

9 Normatividad vigente para las entidades del Régimen Tributario Especial cambios de la Ley 1819 de 2016

A partir de la nueva normatividad expedida por el Gobierno Nacional Ley 1819 de 2016, Decreto 2150 de 2017 y Concepto Unificado 481 de abril de 2018 se exponen los nuevos aspectos que traen estas normas en cuanto a procesos de inclusión al Régimen Tributario Especial, (que en adelante se denominara RTE), procesos de calificación y actualización, las razones que dieron lugar a la creación de estas nuevas condiciones y el impacto que estas tendrán en las Entidades Sin Ánimo de Lucro (que en adelante se denominara ESAL). Para comenzar se debe definir qué es el Régimen Tributario Especial.

9.1 Régimen Tributario Especial

Es un régimen que privilegia a las entidades que se dediquen a desarrollar actividades meritorias, que son también funciones del gobierno. Por esta razón, se les reconoce la exención del impuesto de renta siempre que reinviertan sus excedentes en dicha actividad. Una de sus principales características es la ausencia de ánimo de lucro, lo cual significa que no hay reparto de utilidades o remanentes generados en desarrollo de sus objetivos (Chavarro, 2018). Aun así las entidades del Régimen Tributario Especial definidas en el artículo 19 E.T son contribuyentes del impuesto de renta y complementarias de la tarifa del 20% sobre algunos conceptos que se ampliarán adelante; estas entidades son las siguientes:

- Asociaciones.
- Fundaciones.
- Corporaciones.

Las mismas son identificadas por la DIAN como Entidades Sin Ánimo de Lucro y se clasifican según el artículo 356-2 ET. Otro tipo de ESAL son las entidades no contribuyentes no declarantes que aparecen en el artículo 22 del E.T., las cuales no tienen el deber formal de presentar ni pagar el impuesto de renta. De acuerdo con el artículo 598 del E.T. dichas entidades son las siguientes:

- 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.

- Las Unidades Administrativas Especiales, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.
- 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.
- Las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.
- Los Resguardos y Cabildos Indígenas.
- La propiedad colectiva de las comunidades negras conforme la Ley 70 de 1993.

En este grupo de ESAL existen otras entidades con tratamientos tributarios diferenciales, entre las que se encuentran las cajas de compensación, Fogafin y Fogacoop, las cooperativas, la propiedad horizontal, las sociedades extranjeras, los establecimientos permanentes, los fondos de inversión, los fondos de pensiones y cesantías, entre otros. Es necesario aclarar cuáles son las entidades no contribuyentes sí declarantes según lo establecido en el artículo 23 del E.T., las cuales se definen como aquellas que deben cumplir con el deber formal de presentar la declaración de ingresos y patrimonio:

- 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.

Como bien se dijo con anterioridad, antes de la Reforma Tributaria del año 2016 no existían controles para la creación de este tipo de entidades. A continuación, la justificación de la creación de estos nuevos controles. La Ley 1819 de 2016 estableció los siguientes requisitos para pertenecer al Régimen Tributario Especial:

A. Que estén legalmente constituidas. Debe estar configurada de acuerdo con los parámetros legales en cuanto a su constitución en debida forma que tiene relación directa con los aspectos de la inscripción de los actos y documentos de los cuales la ley exige expresamente esta obligación.
B. Que su objeto social sea de interés general en las actividades meritorias. El objeto social de las Entidades Sin Ánimo de Lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial y el artículo 19 ET, 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:

    - Educación.
    - Salud.
    - Cultura.
    - Ciencia, tecnología e innovación.
    - Actividades de desarrollo social.
  - Actividades de protección al medio ambiente. Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.
  - Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
  - Promoción y apoyo a las actividades deportivas definidas por la Ley 181 de 1995, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.
  - Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006.
  - Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
  - Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
  - 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.
  - Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000.

C. 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.

Sobre los cónyuges o compañeros o sus familiares parientes de los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas, que posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control:

- Cuando realice pagos por servicios, honorarios, comisiones etc., estos deben corresponder a precios comerciales promedio, so pena de ser considerados como distribución indirecta y puede llegar a la exclusión del régimen.
- Registrar los contratos o actos jurídicos onerosos o gratuitos, ante la DIAN para que se determine si el acto jurídico constituye distribución de excedentes. (Mejía et at., 2018, p.119)

Se debe mencionar que este proceso de calificación no deben realizarlo los descritos como no contribuyentes analizados anteriormente, ni las cooperativas que no requieren calificación, no obstante, sí deben registrarse.

9.2 Justificación del Gobierno para la creación de nuevos controles para las ESAL

En la exposición de motivos de la Ley 1819 de 2016, el gobierno expuso las justificaciones por las cuales expidió estas nuevas medidas de control a la elusión y a la evasión para las Entidades Sin Ánimo de Lucro, algunas de las más problemáticas encontradas en este régimen son:

A. <u>Diversidad de regímenes y clasificaciones.</u> El tratamiento de las ESAL es variado y atendiendo a diferentes características, supone la existencia de diferentes regímenes y clasificaciones. De esta manera, existen tres categorías con trato preferencial, diferente de las del régimen ordinario, a saber: (i) contribuyentes del Régimen Tributario Especial; (ii) declarantes no contribuyentes; y (iii) no contribuyentes no declarantes.

B. Objeto social indeterminado. El objeto social de las ESAL no ha estado claramente determinado en la ley, y en esa medida, se ha permitido que muchas de las entidades sociales se clasifiquen dentro de diferentes y variadas categorías. Lo que en otras palabras significa que las entidades pueden acceder al Régimen Tributario Especial con una gran facilidad, y en este sentido, son beneficiarios directos de las ventajas que esto implica.

Tabla 2. *Entidades del régimen especial de acuerdo a su actividad económica en el RUT*

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

Fuente: (García & Mora, 2017)

C. Falta de interés general y acceso a la comunidad. El Régimen Tributario Especial actual admite entidades que realizan actividades que no son de interés general, o de las cuales no es posible predicar acceso de la comunidad.

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

E. Falta de publicidad y de registro. No todas las ESAL están obligadas a registrarse en la Cámara de Comercio, por lo que no existe un registro unificado de estas entidades. Esta circunstancia dificulta el control estatal y atomiza los esfuerzos de las entidades encargadas de la supervisión, al punto que impide incluso determinar cuántas ESAL activas hay en el país. (García & Mora, 2017, pp.67-68)

Como consecuencia de lo anterior, la evasión aumenta la inequidad tributaria debido a que se beneficia la población incumplida, a costa de los contribuyentes responsables; en consideración a lo anterior, el control a la evasión y a la elusión es un objetivo transversal de la presente reforma tributaria, pues cualquier esfuerzo del legislador tendiente a equilibrar las cargas tributarias o de generar mayores recursos a través de los tributos no tendría los resultados esperados si por vía de evasión o elusión se pierden. (Fiscalía General de la Nación, 2018, p.58)

En concreto, la presente reforma pretende controlar y prevenir la ocurrencia de las siguientes prácticas comunes en Colombia:

> El traslado irregular de recursos a entidades o jurisdicciones donde la tributación es menor: esta situación se presenta tanto en el ámbito internacional por ejemplo a través de los paraísos fiscales, como en el ámbito nacional, a través del Régimen Tributario Especial de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL). (Fiscalía General de la Nación, 2018, p.25)

En razón a las anteriores problemáticas y justificaciones dadas por el Gobierno, los casos puntuales como el de la Fundación San Martín y Saludcoop y las recomendaciones hechas por la OCDE, que revisó el asunto a través del Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI), se entrega una serie de recomendaciones a los países para reducir los riesgos posibles, entre las que

se encuentra la implementación de controles a las ESAL. Estas consideraciones motivaron la propuesta de las siguientes medidas, enfocadas a mitigar las conductas evasoras identificadas por la administración tributaria.

El principal cambio es que cada entidad deba realizar un proceso de calificación para ingresar al Régimen Tributario Especial o en algunos casos la permanencia en el régimen especial que venían, al cual se le realizan cambios, y más aún que cada año realicen su permanencia.

9.3 El Proceso de calificación, actualización y permanencia como contribuyentes del Régimen Tributario Especial para las fundaciones – asociaciones

Estas entidades deben adelantar el proceso de calificación dado que todas pertenecen al Régimen Ordinario y solo hasta cuando realicen el proceso de calificación, si así lo deciden y si es aceptado, se catalogan como Régimen Especial. Con la Ley 1819 de 2016 se estableció que las entidades que quieran pertenecer al RTE debe adelantar los siguientes procesos, definidos por el Decreto 2150 de 2017:

- **Permanencia.** Corresponde al proceso que deben adelantar por una única vez las entidades a las que se refieren los parágrafos transitorios 1del art 19 ET. (son las entidades que a dic. 31 de 2016 se encontraban clasificadas en el RTE, es decir, obligación DIAN 04) y 2 (son las entidades que a dic. 31 de 2016 se encontraban como clasificadas como no contribuyentes y a partir de 1 de enero de 2017 con la reforma pasaron a ser contribuyentes y tenían obligación DIAN 6), del artículo 19 del Estatuto Tributario.
- **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 (asociaciones, fundaciones y corporaciones), 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.

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

9.3.1 ¿Cómo debe adelantarse el proceso de calificación?

Las ESAL deberán cumplir los siguientes requisitos para solicitar la calificación al RTE:

A. Diligenciar el formato 5245 de la DIAN.

B. Cumplir con el registro web que tiene por objetivo que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie y pueda emitir comentarios a los cuales la entidad deberá dar respuesta con un plazo de tres días después de recibido; la información que se debe publicar en la web es la siguiente de acuerdo al artículo 364-5 et:

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

- Los nombres e identificación de los fundadores.
- El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
- En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.
- Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.
- Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.
- Los estados financieros de la entidad.
- El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.
- Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten (se deben reportar en la página de la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional APC). (DIAN, s.f., párr.1)

C. Cumplir con los siguientes anexos indicados en el Decreto 2150 de 2017 artículo 1.2.1.5.1.8:

a) Copia de la escritura pública, documento privado o acta de constitución en donde conste que está legalmente constituida.

b) Certificado de existencia y representación legal expedido por la autoridad competente, en el cual figuren sus administradores, representantes y miembros del consejo u órgano directivo cuando hubiere lugar a ello.

c) Copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se autorice al representante legal para que solicite que la entidad permanezca y/o sea calificada, según sea el caso, como entidad del Régimen Tributario Especial del Impuesto sobre la Renta.

D. Copia de los estatutos de la entidad donde se indique:

a) Que el objeto social principal corresponde a las actividades meritorias enumeradas en el artículo 359 del Estatuto Tributario y que las mismas son de interés general y de acceso a la comunidad en los términos previstos en los Parágrafos 1 y 2 del artículo 359 del Estatuto Tributario.

b) Que los aportes no son reembolsables bajo ninguna modalidad y que no generan derecho de retorno para el aportante, ni directa, ni indirectamente durante su existencia, ni en su disolución y liquidación.

c) Que sus excedentes no son distribuidos bajo ninguna modalidad, ni directa, ni indirectamente, durante su existencia, ni en su disolución y liquidación.

d) Que se identifiquen los cargos directivos de la entidad, entendidos como los que ejercen aquellos que toman decisiones respecto al desarrollo del objeto social en forma directa e indirecta, de las actividades meritorias del interés general y el acceso a la comunidad. (Decreto 2150/17, Art. 1.2.1.5.1.8.)

Cuando no figure en los estatutos la información descrita anteriormente las entidades de que tratan los parágrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario y las

entidades creadas desde el 1 de enero del 2017 hasta la fecha de entrada en vigencia del presente decreto, deberán adjuntar copia del acta del máximo órgano directivo en donde se indique:

a) Que los aportes no son reembolsables bajo ninguna modalidad, ni generan derecho de retorno para el aportante, ni directa, ni indirectamente durante su existencia, ni en su disolución y liquidación.
b) Que la entidad desarrolla una actividad meritoria y que son de interés general y de acceso a la comunidad, en los términos previstos en los Parágrafos 1 y 2 del artículo 359 del Estatuto Tributario.
c) Que los excedentes no son distribuidos bajo ninguna modalidad, ni directa, ni indirectamente durante su existencia, ni en su disolución y liquidación. . (Decreto 2150/17, Art. 1.2.1.5.1.8.)

E. Certificación suscrita por el representante legal, de conformidad con el numeral 3 del artículo 364-3 del Estatuto Tributario, en la que conste lo que sigue:

a) Los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección no han sido declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito, lo que se acreditará mediante certificado de antecedentes judiciales.
b) Los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección no han sido sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan

> implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta, lo que se acreditará mediante certificado de la entidad competente, cuando hubiere lugar a ello. (Decreto 2150/17, Art. 1.2.1.5.1.8.)

F. Copia del acta de la Asamblea General o máximo órgano de dirección, en la que se indique el estado de las asignaciones permanentes de los años gravables anteriores y que no han sido reinvertidas, y de manera sumaria se informe la forma cómo se realiza la reinversión del beneficio neto o excedente tratado como exento en el año gravable anterior, de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.27. De este decreto. Esta información se deberá enviar cuando haya lugar a ello.

G. Cumplir con el suministro de la información que compone el registro web de que tratan los artículos 364-5 del Estatuto Tributario y 1.2.1.5.1.3. de este decreto, de manera simultánea con la solicitud de calificación o permanencia en el Régimen Tributario Especial. (Decreto 2150/17, Art. 1.2.1.5.1.8.)

4. Los artículos 1.2.1.5.1.15 y 1.2.1.5.1.16 del Decreto 2150 de 2017 indican:

> [Que] están obligadas a presentar anualmente la memoria económica de que trata el artículo 356-3 del Estatuto Tributario las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial, que hayan obtenido en el año inmediatamente anterior ingresos brutos anuales de cualquier naturaleza de carácter fiscal, superiores a ciento sesenta mil UVT (160.000 - por 2018 son $5.304.960.000), a más tardar en los plazos establecidos, a través del servicio informático electrónico que establezca la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN, atendiendo el contenido y las especificaciones del servicio informático electrónico que para tal efecto prescriba y se debe presentar a más tardar el treinta (30) de abril del 2018.

La memoria económica deberá estar firmada' por el representante legal y el Revisor fiscal y/o Contador Público según corresponda.

9.3.2 Contenido general de la memoria económica:

A. Año gravable que se informa.
B. Razón social y NIT de la entidad informante.
C. 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.
D. 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.
E. Identificación de la fuente de los ingresos, indicando ingresos por donaciones, ingresos por el desarrollo de la actividad meritoria, otros ingresos.
F. Valor y detalle de la destinación del beneficio neto o excedente del año gravable anterior.
G. Valor y detalle de las asignaciones permanentes en curso, indicando año del beneficio o excedente neto que originó la asignación, plazo de ejecución.
H. Valor, plazo y detalle de las inversiones vigentes y que se liquiden en el año.
I. Manifestación que se ha actualizado la información de la plataforma de transparencia, cuando hubiere lugar. (Aldeas Infantiles, 2018, p.)

9.3.3 Exclusión del Régimen Tributario Especial

Teniendo en cuenta que el principal objetivo de la Ley 1819 de 2016 es el control, se incluyeron también las causales y los parámetros para la exclusión del RTE plasmado en el artículo 364-3 y en el artículo 1.2.1.5.1.44 y 1.2.1.5.1.45 del Decreto 2150 de 2017 - Pérdida de los beneficios del Régimen Tributario Especial y son las siguientes:

A. Cuando se comprueben los supuestos previstos en el artículo 1.2.1.5.1.41. (Distribución de laguna forma de excedentes)
B. Cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes en la declaración.
C. Cuando se utilicen datos o factores falsos, desfigurados, alterados, simulados o modificados artificialmente, de los cuales se derive un menor beneficio neto o excedente.
D. Cuando se efectúen compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes.
E. Cuando alguno de los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección:

   Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito.

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

  Cuando las entidades a las que se refieren los parágrafos transitorios primero y segundo del artículo 19 del Estatuto Tributario, no presenten la información a que se refiere los

artículos 1.2.1.5.1.3. y 1.2.1.5.1.11. del Decreto 2150 de 2017, para pertenecer al Régimen Tributario Especial.

A. Cuando no presenten oportunamente la memoria económica en caso de estar obligadas.
B. Cuando no se realice el proceso de actualización de la información a que se refiere el artículo 1.2.1.5.1.13. del Decreto 2150 de 2017.
C. Las demás a que se refiere la ley y el presente reglamento.

9.4 Procedimiento para la exclusión de las entidades del Régimen Tributario Especial

Una vez determinada la causal de exclusión en que incurran las entidades de que trata el artículo 1.2.1.5.1.2. del Decreto 2150 de 2017 y de conformidad con los artículos 1.2.1.5.1.43. y 1.2.1.5.1.44. del Decreto 2150 de 2017, el funcionario competente procederá a expedir el acto administrativo que decida y ordenará su clasificación en el Registro Único Tributario (RUT) como responsable del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementario.

Contra este acto proceden los recursos de reposición y apelación en los términos señalados en el Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso Administrativo y se surtirán los efectos una vez en firme el acto administrativo debidamente motivado que profiera la Administración Tributaria, en los términos del artículo 87 del Código de Procedimiento Administrativo y de lo Contencioso. Las entidades que sean excluidas tributarán conforme con las normas aplicables a las sociedades nacionales a partir del año gravable en el cual se incumplan las condiciones para pertenecer al Régimen Tributario Especial del impuesto sobre la renta y complementario.

9.5 Impacto de estas nuevas medidas para las ESAL

Del universo de 193 070 entidades (7 863 de ellas creadas en 2017) inscritas en el RUT a 31 de diciembre del año 2018, la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (Dian) estimó que solo 45.711 de ellas cumplía realmente las condiciones para realizar la solicitud de permanencia a través del servicio informático electrónico del nuevo Régimen Tributario Especial (Régimen Tributario Especial), que venció el pasado lunes 21 de mayo. Sin embargo, solo 58,8% (26.904) diligenciaron los documentos necesarios para normalizar su situación. (Ciguenza, 2018, párr.3)

Figura 1. Solicitud de permanencia en el régimen tributario especial

Fuente: (Ciguenza, 2018)

De acuerdo a datos de la DIAN 22.344 de ellas no cumplían las condiciones porque no prestaban ninguna actividad meritoria; 15.515 se cambiaron voluntariamente al régimen tributario ordinario; o 2.283 marcaron la casilla 28 “renunció a pertenecer al Régimen Tributario Especial (marque X)” en el formulario de declaración presentada por el año gravable 2017 durante abril de este año. Además, la entidad indicó que 78.558 no

declararon renta por el año 2017 debido a que estaban inactivas o a que no hicieron trámite alguno cuando se inscribieron en el RUT. (Ciguenza, 2018, párr.6)

La ‘peluqueada’ que la Dian le hizo al régimen tributario de las entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL), por mandato de la reforma fiscal del 2016, no dejó a ‘títere con cabeza’.

Las cifras son contundentes: de casi **170.000 organizaciones de este tipo**, solo poco más de 25.000 continuarán, por ahora, en el Régimen Tributario Especial, que les permite pagar menos impuestos de renta. (Portafolio, 2018, párr.1)

Esto quiere decir que las otras 142.423 ESAL, que al 2016 estaban en el régimen especial, pasarán a pagar sus impuestos como cualquier otra empresa. Esta depuración se terminó el pasado 31 de octubre de 2018, plazo hasta el cual tenía el Gobierno para comunicarle a cada una que quedaron excluidas del régimen diferencial. (Portafolio, 2018, párr.3)

En este orden de ideas, añadió, el recaudo por impuesto de renta de estas entidades incrementaría desde cuando empiecen a declarar los activos como empresas normales, en tanto que las que quedaron en el régimen especial seguirán tributando las tarifas diferenciales que pagan hasta hoy. (Portafolio, 2018, párr.7)

9.6 ¿Con estas medidas se logra el objetivo?

Son 142.423 entidades las que empiezan a tributar igual que las entidades del Régimen Ordinario, con lo que seguramente debe aumentar el recaudo, que es el objetivo principal del Gobierno, sin embargo, aún no es suficiente. De acuerdo con Juan Ricardo Ortega, exdirector de la DIAN, “sería necesario hacer una auditoría muy profunda para seguir depurando estas listas, aunque esto claramente requiere mucha vocación y gente para movilizar recursos, porque son muchos los detalles que hay que entrar a revisar” (Portafolio, 2018, párr.9).

Es importante mencionar que la DIAN aún no cuenta con el alcance operativo suficiente para revisar con el detalle que se requiere la validez de toda la documentación aportada por las 25.000 entidades que permanecieron en el régimen; entonces, muchas de estas entidades pueden estar haciendo “trampa” y pasar de agache en tal régimen. En efecto, este será el nuevo reto para la administración, es decir, depurar estas 25.000 ESAL y verificar cuáles en realidad están cumpliendo con sus obligaciones a cabalidad. Por otro lado, se estarán recibiendo las ESAL que por desinformación del proceso se quedaron por fuera del régimen a pesar de estar cumpliendo con las condiciones necesarias para pertenecer.

No podemos dejar de lado el control también implementado en cuanto a las donaciones que efectúan y/o reciben estas entidades para lo cual el cambio fue grande.

9.7 Cambio en el régimen de donaciones

Para las ESAL, que reciben la mayor parte de sus ingresos de donaciones de la empresa privada, los cambios en el régimen de donaciones resultan muy impactante, en la medida en que estas no se podrán tomar como deducción al 100%, sino que se convierten en un descuento tributario de tan solo el 25% del valor donado. En adición a ello, las entidades receptoras deberán estar calificadas en el Régimen Tributario Especial y expedir el correspondiente certificado de donación, salvo algunas excepciones; en donaciones a sectores específicos como bibliotecas, medio ambiente, entre otras, estas no representan un mayor atractivo como beneficio tributario para la empresa privada que antes apoyaba a las ESAL esperando una reducción importante en su impuesto de renta. Así pues, las ESAL dependientes de este tipo de recursos deberán salir a buscar otras fuentes para su sostenimiento, lo que implicará que algunas de estas tiendan a desaparecer y otras encuentren en esta situación una oportunidad de diversificar sus actividades en pro de la actividad meritoria.

En definitiva, con estas medidas el Gobierno espera mejorar el recaudo y mantener en el Régimen Tributario Especial a las entidades que en realidad sí cumplen con su función social y son merecedoras de los beneficios tributarios de este régimen.

10 Análisis de cada uno de los elementos que permiten determinar el beneficio neto o excedente exponiendo para cada uno su manejo fiscal

Ahora es necesario realizar un detenido análisis a la determinación del excedente a reinvertir esta depuración del beneficio neto o excedente de las entidades del Régimen Tributario Especial se prepara de acuerdo al artículo 357 del ET, que indica lo siguiente:

> Para determinar el beneficio neto o excedente se tomará la totalidad de los ingresos, cualquiera sea su naturaleza, y se restará el valor de los egresos de cualquier naturaleza, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el cumplimiento de su objeto social de conformidad con lo dispuesto en este título, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo.

Esta depuración debe ser aplicada por las entidades del Régimen Tributario Especial que lograron la permanencia y calificación en los términos del artículo 356-2 de ET y el artículo 1.2.1.5.1.24 del DUT, los cuales señalan que se deben sumar todos los ingresos que haya obtenido la entidad, esto es, los relacionados con su actividad meritoria y los obtenidos por la realización de otras actividades que se hacen necesarias para su sostenimiento, y a este total se deben detraer los egresos procedentes. Según la norma, el resultado de esto son las erogaciones directamente relacionadas con el ingreso de su actividad u objeto social o los egresos necesarios para el cumplimiento su labor social.

No se podrán detraer los egresos improcedentes, siguiendo el artículo 4.54 del Concepto unificado 481, definidos como aquellos que no cumplen requisitos para su aceptación fiscal. De manera adicional, se deben tener en cuenta como egreso fiscal las inversiones con vencimiento superior a un año, puesto que de esta manera se obtiene el beneficio neto o excedente que deberá ser reinvertido en la actividad meritoria de acuerdo con las decisiones que tomen los máximos órganos administrativos durante sus asambleas anuales y que se ejecutarán en el siguiente año gravable. Así, para la correcta determinación del excedente neto es necesario realizar un análisis a cada uno de sus elementos ingresos, egresos e inversiones.

Tabla 3. *Depuración beneficio neto o excedente*

Depuración de beneficio neto o excedente	
Ingresos fiscales.	Todos los ingresos.
Menos egresos fiscales.	Que tengan relación de causalidad con los ingresos, más los del cumplimiento del objeto social.
Menos inversiones realizadas durante el año	Inversiones del periodo que sean superiores a 1 año.
Más inversiones redimidas en el año.	Y que fueron depuradas anteriormente.
Igual = beneficio neto o excedente.	

Fuente: elaboración propia

10.1 Ingresos

Los ingresos para las entidades del Régimen Tributario Especial son todos los devengados contablemente en el periodo gravable de acuerdo al artículo 1.2.1.5.1.20 del DUT, teniendo en cuenta las limitaciones, condiciones y requisitos del capítulo I del título I del ET.

Aunque se entendería que las ESAL deben generar sus ingresos a partir de la actividad principal o meritoria, existen algunas entidades en las que su actividad por sí misma no genera ingresos, por lo que es necesario que busquen fuentes externas que les permitan tanto subsistir como cumplir con su función social. Es en este punto donde todas las ESAL pueden desarrollar actividades de todo tipo, tales como comerciales, financieras, de servicios e industriales. A raíz de ello, puede pensarse que, por hacer estas actividades, las entidades entrarán en el mundo de todas las demás entidades, es decir, clasificarse como entidades con ánimo de lucro. Sin embargo, del artículo 357 ET se infiere que “se tomará la totalidad de sus ingresos cualquier sea su naturaleza” y que las ESAL tienen la posibilidad de realizar cualquier tipo de actividad económica siempre que dichos recursos sean reinvertidos en su función social.

En este contexto, es muy importante que las ESAL lleven una contabilidad organizada que les permita analizar sus cifras y determinar si obtienen los recursos suficientes para subsistir, y además, que cuenten con recursos para reinvertir en su actividad meritoria. Cada ESAL en cabeza de su administración deberá garantizar los recursos para cubrir sostenimiento y reinversión, esta última dependerá en gran medida de la administración que definirá a la entidad como sostenible y con capacidad de crecimiento, es decir, socialmente sostenible, o simplemente se limite a extender la mano al gobierno y a las ONG para subsistir.

Tabla 4. *Análisis de ingresos*

ANÁLISIS DE INGRESOS

ESAL 1 ACTIVIDAD MERITORIA APOYO MADRES CABEZA FAMILIA		ESAL 2 ACTIVIDAD MERITORIA EDUCACIÓN		ESAL 3 ACTIVIDAD MERITORIA ASOCIACIÓN	
INGRESOS		INGRESOS		INGRESOS	
ACTIVIDAD MERITORIA	$ -	ACTIVIDAD MERITORIA (MATRÍCULA-PENSION)	$ 10.050	ACTIVIDAD MERITORIA (CUOTAS SOSTENIMIENTO)	$ 2.000
DONACIÓN ONG	$ 1.200	DONACIÓN	$ 360	DONACIÓN	$ 4.300
CONCURSO	$ 500	CONCURSO	$ -	CONCURSO	$ -
COMERCIO PRODUCTOS REALIZADOS POR LAS MADRES	$ 8.710	COMERCIO	$ -	COMERCIO (ARRENDAMIENTO)	$ 4.110
TOTAL INGRESOS	**$ 10.410**	**TOTAL INGRESOS**	**$ 10.410**	**TOTAL INGRESOS**	**$ 10.410**
VER aunque no obtienen recursos de su actividad meritoria debe comercializar para conseguir estos ingresos en su sostenimiento.		VER que su actividad meritoria es la fuente principal de sus ingresos.		VER que su actividad meritoria de asociación sus ingresos son los menores que sus sostenimiento depende de otras actividades.	

Fuente: elaboración propia

En los anteriores ejemplos, se ilustran los ingresos de ESAL con diferente actividad meritoria, se puede observar que no siempre la principal fuente de ingresos proviene de su objeto social o actividad meritoria; en el caso de la ESAL 1, la mayor parte de sus ingresos provienen de la comercialización de productos elaborados por las madres cabeza de familia y por donaciones recibidas por ONG; pues bien, pese a que la comercialización es una actividad de carácter comercial, es la fuente de ingresos para que la ESAL 1 pueda cumplir con su actividad meritoria de apoyo a las madres cabeza de hogar, razón por la cual los ingresos provenientes de esta actividad -a pesar de tener carácter comercial- son exentos del impuesto de renta.

La ESAL 2 cumple con la actividad meritoria de la educación y su principal fuente de ingresos son las matrículas de los estudiantes, en este caso, se puede afirmar que los principales ingresos guardan relación directa con la actividad meritoria.

La ESAL 3 percibe ingresos por su actividad principal o meritoria que son las cuotas de sostenimiento de sus asociados, sin embargo, estos recursos no son suficientes para el mantenimiento de toda la operación y deben buscar por ende otras fuentes de ingresos, en el ejemplo se encuentran los arrendamientos y donaciones; aquí la ESAL combina ingresos entre actividad meritoria y otros que al final son también exentos porque son reinvertidos en su objeto social principal que es el bienestar de sus asociados.

En conclusión, las ESAL tienen la posibilidad de obtener ingresos de su actividad meritoria principal únicamente a consecuencia de una mezcla de ingresos entre actividad meritoria y otras actividades o ingresos. En todos los casos todos los ingresos serán exentos del impuesto de renta siempre que los mismos sean invertidos, reinvertidos o consumidos en su objeto social o actividad meritoria.

Los ingresos para una ESAL son los devengados contablemente que cumplan con la definición de los decretos 2420 y 2496 de 2015 y que incrementen el patrimonio; en el caso de entidades del Régimen Especial, se deben precisar los siguientes casos de recursos recibidos por conceptos diferentes a su actividad meritoria:

10.1.1 Dividendos

Que se dan cuando la entidad del Régimen Especial posee acciones o participaciones en otras entidades comerciales y estos son devengados cuando la sociedad comercial los decrete, momento en el cual la ESAL deberá reconocerlo como ingreso y dada su condición de

obligatoriedad de reinvertir sus excedentes; estos ingresos sumarán a la determinación del excedente.

Se debe considerar que los dividendos recibidos por Entidades Sin Ánimo de Lucro no pueden ser tratados como no constitutivos de renta, tratamiento indicado en el artículo 36-1 ET; esta clasificación aplica únicamente para las sociedades comerciales con el fin de evitar la doble tributación de este ingreso; uno en cabeza de la sociedad y luego en cabeza del socio accionista en sus correspondientes declaraciones de renta.

Por lo tanto, para una ESAL los ingresos obtenidos por dividendos suman a los ingresos a declarar en la renta y deben estar incorporados en el excedente de obligatoria reinversión en la correspondiente actividad meritoria.

10.1.2 Donaciones

De acuerdo con 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 que la acepta”, es así como las donaciones como ingreso tienen dos características, pueden ser condicionadas (modales) o no condicionadas, en cuanto a donaciones condicionadas o modales, esta condición puede ser impuesta por el donante o determinada internamente y se contabiliza aumentando el patrimonio y en la medida en que se van cumpliendo las condiciones se va causando el ingreso este tratamiento es muy similar al que se aplica de acuerdo a la NIIF para pymes sección 24 como subvenciones del gobierno; mientras que las donaciones no condicionas se registran directamente al ingreso.

Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho al descuento de que trata el artículo 257 ET se trate de una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial deberá

reunir las siguientes condiciones estipuladas en el artículo 125-1 E.T. Son Requisitos de los beneficiarios de donaciones los que siguen:

A. Estar legalmente constituida y estar sometida a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal.

B. Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 ET, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.

C. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos 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.

D. Manejar en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados los ingresos por donaciones.

Tabla 5. *Ingresos por donaciones*

DONACIONES		
SI ES DONACION NORMAL		
EFECTIVO Y EQUIVALENTES	$ 5.000.000	
INGRESO POR DONACIONES		$ 5.000.000
SI ES DONACION MODAL CONDICIONA A EJECUCIÓN		
EFECTIVO Y EQUIVALENTES	$ 5.000.000	
PATRIMONIO		$ 5.000.000
AL EJECUTAR 50%		
EFECTIVO Y EQUIVALENTES		$ 2.500.000
GASTO DE EJECUCION	$ 2.500.000	
INGRESO		$ 2.500.000
PATRIMONIO	$ 2.500.000	
CUANDO LA DONACION ES INVERTIDA EN ACTIV OS FIJOS		
EFECTIVO Y EQUIVALENTES		$ 5.000.000
PROPIEDAD DE INVERSION	$ 5.000.000	
INGRESO		$ 5.000.000
PATRIMONIO	$ 5.000.000	

ENTIDAD DONANTE		
VALOR DONACIÓN	$	5.000.000
SE PUEDE TOMAR COMO DESCUENTO TRIBUTARIO		
25%	$	1.250.000
Renta Donante		
Renta Líquida Gravable	$	7.000.000
Impuesto de renta a cargo	$	2.310.000
Descuentos Tributarios		
Por donaciones	$	1.250.000
VALOR A TOMAR SOLO 25% DEL IMPUESTO A CARGO	$	577.500
Es decir, de la donación realizada de $5.000.000 solo sería Descuento Tributario para el ejemplo $577.000.		

Fuente: elaboración propia

Estas condiciones deben ser cumplidas por las entidades del régimen especial para que el monto de la donación pueda ser objeto de descuento tributario para la empresa donante y debe ser del 25% del valor de su donación sin que exceda el 25% del valor del impuesto de renta a cargo del contribuyente, según artículo 256-258 E.T., pudiendo tomar el exceso del 25% no tomado en la renta del siguiente periodo gravable.

La Ley 1819 de 2016 trajo importantes limitaciones a las donaciones en concordancia con el artículo 256 ET, que denomina como descuento tributario lo que antes era una deducción que en términos generales afecta de manera importante los ingresos por donaciones a las ESAL, puesto que ya no resulta atractivo para las sociedades y la comunidad en general realizar donaciones que ahora se admiten para conceptos muy específicos, con el agravante de no poder tomar el 75% del valor de la donación como deducción. Para el año 2017 las ESAL que tenían como principal fuente de ingresos las donaciones debieron reinventarse y buscar fuentes alternas de recursos en aras de no empezar a entrar en dificultades económicas.

10.1.3 Ingresos por convenios

Otro tipo de ingresos que realizan las ESAL son los convenios con entes gubernamentales, ONG, entidades nacionales y organismos internacionales dentro del marco de su actividad meritoria, los cuales implican la entrega de recursos para el cumplimiento del objeto del convenio. Estos recursos no representan ingresos para la ESAL, sino que corresponden a un pasivo reconocido como ingresos para terceros; los mismos se manejan en cuentas bancarias independientes y en la medida en que el proyecto se ejecuta salen los recursos del pasivo y de la cuenta bancaria.

Estos convenios en su mayoría exigen la entrega de informes de ejecución del proyecto que de acuerdo a cada caso establecen condiciones para aspectos puntuales, como los tiempos de

entrega de informes, el manejo de los rendimientos generados por las cuentas bancarias, entre otros. Lo único que podría tratarse como ingreso es la comisión por intermediación que genera el manejo de los recursos, o en algunos casos, los rendimientos financieros según lo estipule el mismo convenio.

Tabla 6. *Ingresos por convenios*

INGRESO POR CONVENIO		
CONVENIO MANEJO DE RECURSOS PARA APOYO A SECTOR MARGINAL		
VALOR CONVENIO	$ 10.000.000	
COMISION PARA ADMINISTRADOR DE RECURSOS 10%	1.000.000	
EFECTIVO Y EQUIVALENTES	$ 10.000.000	
PASIVO CONVENIO		$ 10.000.000
AL EJECUTAR EL CONVENIO		
PASIVO CONVENIO	$ 9.000.000	
EFECTIVO Y EQUIVALENTES		$ 9.000.000
PASIVO CONVENIO	$ 1.000.000	
INGRESO		$ 1.000.000
Tener en cuenta que estos gastos deben contar con todos los requisitos de ley y que no representan gastos para la ESAL puesto que es otra entidad la que aporta los recursos.		

Fuente: elaboración propia

Como conclusión de este capítulo de Ingresos, las ESAL deben incluir la totalidad de los ingresos, a saber, las donaciones, las utilidades por inversión en sociedades, los registrados por convenios y los provenientes o no de su actividad meritoria. Según el análisis anterior, todo ingreso que haya percibido la entidad independiente de su caracterización interna se debe incluir para realizar la correcta depuración del beneficio neto.

10.2 Egresos

Ahora realicemos un recorrido al capítulo de los egresos, acorde al artículo 1.2.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017, se denomina egreso a todos los costos y gastos devengados contablemente en el año o periodo gravable con las limitaciones del Estatuto Tributario. Igualmente:

- Se considera egreso los tributos pagados en desarrollo de la actividad meritoria
- Egresos devengados para el desarrollo de la actividad meritoria cuando estén o no asociados a un ingreso.
- La ejecución de Beneficio no constituye egreso.

Vale la pena mencionar que en la depuración de la renta ordinaria se denominan egresos los costos realizados imputables y las deducciones realizadas y en la depuración del régimen especial se denominan egresos fiscales; esta diferenciación se justifica con la ordenanza del Decreto 4400 de 2004 artículo 4, en el cual definen como "egresos procedentes aquellos realizados y pagados efectivamente en el respectivo periodo gravable, que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social", modificado por el Decreto 640 de 2005, en el cual se aclara que no necesariamente debe ser pagado, puesto que pueden incluir las inversiones y los egresos realizados para compra de activos fijos.

Es necesario recordar que el término devengado se define como un registro del momento en el que surge la obligación de su pago, aun cuando no sea efectivo este; es posible observar que desde entonces ya se ve la intensión del legislador de llamar egreso a los pagos efectivamente realizados y en este sentido es rescatado en el actual Decreto 2150, cuando habla de los tributos pagados en desarrollo de su actividad. Asimismo, se ratifica cuando es permitido tomar como egreso las inversiones realizadas, que son salidas de dinero, sin perjuicio de que deben cumplir con los requisitos del Capítulo II, título I y libro I del Estatuto Tributario como condiciones de procedencia y deducibilidad.

Para efectos fiscales, los egresos de las ESAL procedentes son todos aquellos costos y gastos devengados y/o pagados que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el

cumplimiento de su objeto social, incluyendo las inversiones; acorde con el presente análisis, lo anterior sería casi traer los egresos de un flujo de caja.

Es pertinente en este punto señalar la definición de egreso de Cervera y Caurin (2016), según la cual procede de la voz latina *egressus* que significa salida. En términos financieros se define como toda salida de dinero que se produzca en una empresa o sociedad, mientras que el gasto es una partida que disminuye el beneficio de la empresa, o en su defecto, aumenta la deuda o pérdida. Lo anterior representa una diferencia muy importante al momento de realizar la depuración del beneficio neto o excedente, puesto que solo se tendrán en cuenta los egresos o pagos efectivamente realizados relacionados con obtención de ingresos o con el desarrollo de la actividad meritoria. Esto podría representar un desajuste en términos de caja para las ESAL en vista de que los gastos causados no pagados se deberán pagar en un futuro inmediato. Determinar un excedente a reinvertir sin contar con estos gastos puede implicar que no se cuente con los recursos que se determinan como excedente final a reinvertir. Así pues, resulta lógico que la normatividad consagrada en el parágrafo 4 del artículo 1.2.1.5.1.24. del Decreto 1625 de 2016 establezca que las ESAL deben tributar por aquellos egresos que para la normatividad tributaria no son deducibles de renta.

10.2.1 Egresos improcedentes

Este nuevo concepto surgió con el Decreto 2150 de 2017, el cual representa la intensión del legislador al llamar así a los gastos que no cumplen con requisitos formarles, como factura legal o documento equivalente; gastos, como multas y sanciones; gastos sin soportes; gastos de vigencias anteriores; monto que supera el límite permitido del 1% de los ingresos fiscales en atenciones a clientes, proveedores y empleados; donaciones que no cumplan con los requisitos legales; pagos al exterior que exceden el 15% de la renta líquida; operaciones con personas

naturales que superen 3300 UVT; pagos al exterior sin la prueba de la retención en la fuente; la subcapitalización aplica para ESAL de acuerdo con lo indicado en el descriptor 4.54 en el concepto unificado 481 de 2018 y demás egresos. Dichos egresos improcedentes resultan gravados con la tarifa del Régimen Tributario Especial que es el 20%.

Tabla 7. *Egresos improcedentes*

EGRESOS IMPROCEDENTES				
CONTABLE			DEPURACION FISCAL	EGRESOS IMPROCEDENTE
INGRESOS	$ 45.000.000		$ 45.000.000	
GASTOS DE PERSONAL	$ 15.000.000	*Se supone pago de seguridad social sobre toda la base.	$ 15.000.000	
HONORARIOS	$ 10.000.000	*Se supone que no se solito planilla de aportes a seguridad social.	$ -	$ 10.000.000
SERVICIOS	$ 6.800.000	*Se tiene facturas soporte	$ 6.800.000	
GASTO DE MANTENIMIENTO	$ 3.700.000	*Todo esta soportado con facturas legales.	$ 3.700.000	
GASTO DE REPRESENTACIÓN	$ 6.100.000	*Sólo se toma el 1% del total de ingresos	$ 450.000	$ 5.650.000
GASTOS VARIOS	$ 4.800.000	*El 50% no tiene factura con el lleno de los requisitos.	$ 2.400.000	$ 2.400.000
TOTAL EGRESOS	$ 46.400.000	TOTAL EGRESOS	$ 28.350.000	$ 18.050.000
DÉFICIT DEL EJERCICIO	-$ 1.400.000	EXCEDENTE FISCAL	$ 16.650.000	
		TOTAL EGRESOS IMPROCEDENTES		$ 18.050.000
		PAGO IMPUESTO DE RENTA (tarifa 20%)		**$ 3.610.000**
Esta entidad presenta un déficit contable pero al realizar el análisis fiscal de los egresos encontramos algunos de ellos sin el lleno de los requisitos lo cual obliga a realizar el pago de impuesto de renta por estos gastos improcedentes a la tarifa 20%.				

Fuente: elaboración propia

Para el caso de la reinversión de excedentes aceptadas por la DIAN tenemos el análisis del tratamiento en la adquisición de activos fijos por una ESAL que parte de dos posibilidades, a saber, el valor de la compra de activos fijos será un egreso procedente o activarlo dentro del patrimonio fiscal el activo adquirido. De estas dos posibilidades, la administración de la ESAL deberá decidir si toma el 100% del valor de la compra del activo como egreso procedente vía egreso o vía activación del bien, teniendo en cuenta que no podría tomar la deprecación como egreso procedente en los años subsiguientes, ya que estaría tomando dos veces el beneficio del egreso procedente. Considerando que no activar un bien poco facilita el control de la ESAL de dicho bien, es más conveniente activar el bien y no tomar los valores de depreciación como

egreso procedente, y entonces tomar el valor total del pago como egreso procedente en el año de adquisición del bien. Así las cosas:

A. El egreso es la salida de efectivo.
B. La depuración del beneficio neto o excedente acuerdo al artículo 357 ET permite la detracción o resta de los gastos improcedentes.
C. No se tiene en cuenta depreciación en la renta de una ESAL.
D. La depreciación es una estimación contable que reconoce el desgaste de los bienes y no representa salida de efectivo por tanto no es un egreso.

10.2.2 Exoneración de pagos parafiscales

Otro punto a analizar en los egresos son el pago de parafiscales que con la Ley de Financiamiento 1943 de 2018 y su artículo 118 que modifica el artículo 114-1 ET surge un debate con fundamento en ley presentado con esta modificación, en la que se reemplazaron entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial por otras que debían realizar el proceso de calificación; esto significa que solo las que debían realizar este proceso quedaron obligadas a realizar los aportes parafiscales. Este cambio es considerado un error involuntario del legislador, puesto que las ESAL que realizan procesos de permanencia y/o actualización no estarían obligadas a realizar dichos aportes y estas entidades son la gran mayoría porque el proceso de calificación se realizó en el año 2018. En esa medida, se espera que el Gobierno precise este aspecto de manera que las entidades no aprovechen esta situación para no pagar los aportes parafiscales que les corresponde.

10.2.3 Gastos por impuestos con la Ley de Financiamiento 1943 de 2018

Dentro de los nuevos beneficios de esta Ley de Financiamiento se encuentra igualmente el descuento tributario del 50% por impuesto de ICA, que desde 2022 será del 100%. El artículo 115 ET precisa que “en ningún caso podrán tratarse simultáneamente como costo y gasto de la respectiva entidad”. Se debe tener en cuenta que el descuento tributario se detrae del valor calculado como impuesto básico de renta, para el caso de las ESAL una vez se calcule el impuesto del 20% sobre los conceptos del artículo 1.2.1.5.1.36 numeral 2, ¿será posible aplicar este descuento? No existe normatividad que indique la imposibilidad de usar este descuento para disminuir el pago de renta de las ESAL, puesto que quedó reglamentado de forma general sin limitaciones a un sector específico y al no existir limitación expresa la ESAL podría tomar dicho descuento tributario, por lo cual tendría que realizar el cálculo del impuesto de renta sobre gastos improcedentes, al valor resultante aplicar el descuento tributario, disminuyendo así el valor a pagar.

Sin embargo, es probable que las ESAL no puedan usar este descuento debido a que este es un beneficio para los contribuyentes que generan saldos a pagar y en el caso que aquí ocupa se debe tener en cuenta que todo egreso es procedente si tiene relación con la actividad meritoria o relación de causalidad con los ingresos, por lo que al final si no existen gastos improcedentes no habría lugar ni necesidad de tomar este descuento tributario.

Tabla 8. *Impuesto tasas y gravámenes*

IMPUESTOS TASAS Y GRAVAMENES					
IMPUESTOS		LEY 1819 DE 2016		LEY 1943 DE 2018	
INDUSTRIA Y COMERCIO	$ 10.000.000	$ 10.000.000	Si se realizó pago antes presentación de la renta	$ 10.000.000	Dcto tributario del 50%
VEHICULOS	$ 2.500.000	$ -	No deducible	$ 2.500.000	Deducible de renta
TASAS					
Peaje	$ 1.800.000	$ -	No deducible	$ 1.800.000	Deducible de renta
CONTRIBUCIONES					
Superintendencia Sociedades	$ 1.500.000	$ -	No deducible	$ 1.500.000	Deducible de renta
TOTAL IMPUESTOS TASAS Y CONTRIBUCIONES	$ 15.800.000				
VALOR DEDUCIBLE EN RENTA		**$ 10.000.000**	Total deducciones	**$ 5.800.000**	Total deducciones
VALOR COMO DESCUENTO TRIBUTARIO		**$ -**	Total descuento tributario	**$ 5.000.000**	Total descuento tributario
Se observa beneficio con la Ley 1943 de 2018, porque permite deducir todos los conceptos de impuestos y tomar como descuento tributario el 50% pago de impuesto de industria y comercio.					

Fuente: elaboración propia

En el anterior ejemplo se observa el beneficio que trae la Ley 1943 de 2018, es el mismo que permite llevar como deducciones los impuestos tipo tasas, impuesto de vehículos y contribuciones, y además, permite llevar el 50% del pago del Impuesto de Industria y Comercio como descuento tributario. Este hecho representa un alivio en el pago del impuesto de renta para las empresas y para las ESAL eventualmente; cuando deban pagar por gastos improcedentes se podrá aplicar el descuento tributario del Impuesto de Industria y Comercio.

En definitiva, los egresos fiscales de la ESAL son todos en los que la entidad incurra que cuenten con las condiciones indicadas en la ley para que un gasto sea deducible de renta. Del mismo modo, se tendrán en cuenta todos los egresos pagados y devengados para el cumplimiento de la actividad meritoria y/o que tengan relación de causalidad con los ingresos. No se puede olvidar que para la depuración del beneficio neto no hay que tomar toda salida de caja como egreso fiscal.

10.3 Inversiones

Dentro de los llamados Egresos para las ESAL se incluyen como tales las Inversiones, con la aplicación del artículo 1.2.1.5.1.22 del Decreto 2150 las inversiones se definen como activos no amortizables ni depreciables creados para el fortalecimiento del patrimonio con duración mayor a un año, en otras palabras, son instrumentos financieros que de acuerdo con la gestión de tesorería deben generar rentabilidad, la cual deberá ser utilizada en la reinversión de la actividad meritoria. Según lo dispuesto en el artículo 357 del ET, dichas inversiones se detraen del valor neto de ingresos fiscales menos los egresos fiscales.

Por consiguiente, las inversiones son excesos de efectivo que se invierten no directamente como ejecución del excedente, pero sí generan ingresos por intereses financieros al ser invertidos en cualquier producto financiero. Las inversiones que deben estar plenamente identificadas y separadas en la contabilidad se reconocen por su valor de adquisición y se deberán controlar anualmente, para ello se establecen las inversiones canceladas y las nuevas en cada periodo fiscal.

De acuerdo con el Concepto Unificado 481 de abril de 2018 descriptor 4.50, cuando se realicen inversiones bajo los supuestos que trae esta norma, en caso de generarse pérdidas asociadas con la liquidación de la inversión, se entenderá que no se destinó a la actividad meritoria y/o al fortalecimiento del patrimonio de conformidad con el inciso 1 de este artículo y por lo tanto, se tratará como renta líquida gravable a la tarifa del 20%.

¿Qué sucede con las inversiones que se traían hasta el 2016? En atención al artículo 1.2.1.5.1.35. del Decreto 2150 de 2017 incorporado al 1625 y que se confirma en el descriptor 4.52 del Decreto unificado 481 de 2018:

> Tratamiento de los saldos de las inversiones constituidas a 31 de diciembre de 2016 de las entidades a las que se refiere el parágrafo transitorio segundo del Artículo 19 del Estatuto Tributario. Artículo sustituido por el artículo 2 del Decreto 2150 de 2017, el nuevo texto es el siguiente:
>
> 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, 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, tendrán el tratamiento fiscal de beneficio neto o excedente exento.
>
> Los rendimientos que generen estas inversiones se tratarán como ingresos de conformidad con el artículo 1.2.1.5.1.20 de este decreto y pueden dar lugar al beneficio neto o excedente de conformidad con lo establecido en el artículo 1.2.1.5.1.24. de este decreto. Cuando las inversiones se destinen a fines diferentes al fortalecimiento del patrimonio y no se reinviertan en las actividades meritorias o se liquiden de forma total o parcial y no se reinviertan conforme la calificación de la entidad, estas se tratarán como renta líquida gravable a la tarifa prevista en el numeral 2 del artículo 1.2.1.5.1.36. de este decreto, en el año gravable en que esto suceda.

Con el propósito de conocer la situación de las ESAL que tenían inversiones en 2016 y que se redimieron en 2017, a continuación, se expone el siguiente ejemplo:

Teniendo en cuenta que en el año 2016 las ESAL se regían por el Decreto 4400 de 2004 la inversión a la que se hace referencia (CDT $87.000.000) se estableció como asignación permanente en la asamblea realizada en 2017, correspondiente a los resultados de 2016; esto se

indica en el artículo 8 literal c de la citada norma, siempre que se cumplan los requisitos de los artículos 9- la asignación debe estar aprobada por máximo órgano directivo antes de presentar la declaración de renta, que se registre la reserva, que sus rendimientos se reinviertan en su objeto social- y 10- la asignación permanente deberá constar y controlarse en la cuenta del patrimonio.

Después de la reforma instaurada con la Ley 1819 de 2016 y sus correspondientes decretos reglamentarios se indica que esta inversión (CDT $87.000.000) no deberá ser adicionada a la determinación del beneficio neto o excedente del año 2017, a razón de que el artículo 1.2.1.5.124 del Decreto 2150 de 2017 señala que se adicionarán las inversiones de periodos gravables anteriores y que fueron restadas bajo el tratamiento del artículo 357 ET, entonces quedó demostrado que no se deben mezclar inversiones de años anteriores al 2016 con los de 2017, puesto que el cálculo de la determinación del beneficio neto o excedente era diferente al establecido en el nuevo artículo 357 ET.

El excedente de una ESAL deberá reinvertirse en el año siguiente al que se obtuvo, de tal suerte que la norma exige su reinversión en un año, salvo las excepciones previstas para las asignaciones permanentes. Cada ESAL deberá entonces llevar un control representado en un archivo anexo por año de cada uno de los excedentes y de cómo ha sido su reinversión hasta llegar a cero 0 en cada uno de los años de acuerdo con el artículo 1.2.1.5.1.27 del Decreto 2150 de 2017; así la redención del CDT $87 000 000 debe ir en el anexo de excedente del año 2016, aunque se haya redimido en 2017. En caso de que esa cantidad no se reinvierta en 2017 o se registren como asignación permanente, los mismos estarán gravados a la tarifa del 20% una vez se cumpla el plazo de los cinco años indicado en el artículo 1.2.1.5.1.34 del Decreto 2150 de 2017, esto sin tener que solicitar permiso a la DIAN; si se llegara a requerir plazo superior a

cinco años se debería pedir autorización a la DIAN de acuerdo con el artículo 1.2.1.5.1.30 del mismo decreto.

10.4 Cuando se presenta pérdida fiscal y contable

Otro tratamiento que se debe dejar claro es como se debe actuar en la obtención de pérdidas, de acuerdo con el artículo 147 ET es posible compensar pérdidas fiscales, para el caso de la ESAL, este artículo aplica de igual forma para las pérdidas obtenidas a partir del año 2017, sin embargo, el artículo 1.2.1.5.1.26 del Decreto 2150 de 2017 precisa que solo podrán compensar pérdidas las ESAL que hasta antes de la Ley 1819 de 2016 eran contribuyentes del régimen especial con "obligación tributaria 04". De lo anterior se concluye que las entidades con obligación tributaria 04, al poder depurar toda la renta y liquidar un impuesto por las actividades que en ese momento podrían ser gravadas por no originarse de la actividad principal o meritoria pudieron generar pérdidas y por tanto también pudieron realizar pago del impuesto de renta. Por este motivo, pueden ser beneficiarias de dicha compensación; mientras que las ESAL que se encontraban clasificadas con la "obligación tributara 06" de ingresos y patrimonio no contribuyentes de renta reportaban en la declaración de renta gastos de nómina, patrimonio, ingresos, costos y deducciones y no podían declarar ninguna renta líquida gravable y menos alguna pérdida; en consecuencia, la norma solo permite compensar pérdidas a las ESAL que tenían pérdidas en sus declaraciones de renta anteriores al año 2017.

La asamblea deberá aprobar a través de la correspondiente acta la compensación de dichas pérdidas en la declaración de renta. De acuerdo con el Concepto 086477 del 05 de septiembre de 2008, "cuando la entidad del Régimen Tributario Especial arroja pérdida fiscal como consecuencia de la depuración de los ingresos en la determinación del beneficio neto o excedente, no se encuentra sujeta a la liquidación del impuesto sobre la renta" (Art.61). Se puede

concluir que una ESAL que presente pérdida, aunque haya incurrido en gastos no procedentes no pagará impuesto de renta por estos gastos debido al resultado negativo, y además, porque esta representa un aumento en el excedente a reinvertir.

Las pérdidas que presenten las ESAL a partir del año 2017 serán compensadas de acuerdo con el artículo 147 ET, es decir, se tienen 12 años para compensar con extensión de firmeza de la declaración de seis años; en cambio, a las pérdidas acumuladas hasta el año 2016 que no hayan sido compensadas no les aplica el término para compensar del artículo 147 ET, pero, no contempla ningún tiempo, lo que sugiere que no tiene término de vencimiento de acuerdo con el artículo 1.2.1.5.1.26 del Decreto 2150 de 2017 ratificado en el Concepto Unificado 481 descriptor 4.55.

Desde lo contable no es posible la compensación de pérdidas considerando que el patrimonio de una ESAL no tiene un dueño o propietario y no es susceptible de devolver a sus aportantes; por tanto, cuando surge una pérdida contable la consecuencia es que se disminuye el patrimonio y nunca podrá ser compensada con excedentes futuros, porque el excedente de cada año es independiente, además, deberá llevarse un control de ejecución individual.

La posibilidad de compensación de pérdidas por parte de las ESAL trae consigo un vacío normativo, dado que las ESAL que pueden compensar pérdidas y obtienen un excedente positivo a reinvertir compensan fiscalmente dicho excedente con las pérdidas, lo que representa que no se cumple la reinversión, que se hace como compensación por parte del Estado a las épocas en que la ESAL obtuvo pérdidas. Sin embargo, este es un mensaje contradictorio para las ESAL considerando que sí castiga las inversiones erradas e indica que las mismas deben pagar renta al 20% por estas situaciones, así como por los egresos improcedentes.

¿Entonces no debería también castigar las situaciones de pérdidas por falta de una buena gestión financiera? Con la posibilidad de compensar las pérdidas se estaría desvirtuando la razón de ser de una ESAL y se estaría eventualmente incurriendo en causal de expulsión del Régimen Especial artículo 364-3 ET. En este caso convendría aplicar la norma contable que indica que no se deben enjugar o compensar pérdidas e indicarse taxativamente que cuando la entidad genere excedentes positivos no deben compensarse pérdidas y que esta última únicamente serviría en el caso de que la entidad genere excedentes positivos y simultáneamente presente gastos improcedentes, situación en la que la entidad deberá tributar al 20%. Con la compensación de pérdida la entidad se ahorraría el pago del impuesto de renta por los gastos improcedentes.

Lo anterior se ejemplifica en la siguiente tabla, que muestra que en el año uno se presenta pérdida; en el año dos se genera un excedente fiscal de 300, el cual debe reinvertirse en el año tres.

Tabla 9. *Tratamiento de pérdidas*

TRATAMIENTO DE PÉRDIDAS CONTABLE Y FISCAL						
CONCEPTOS	**AÑO 1**		**AÑO 2**		**AÑO 3**	
	CONTABLE	**FISCAL**	**CONTABLE**	**FISCAL**	**CONTABLE**	**FISCAL**
PATRIMONIO	100.000	100.000	99.800	100.000	100.000	100.000
INGRESOS	1.000	1.000	2.000	2.000	3.000	3.000
EGRESOS	1.200	1.400	1.800	1.700	2.800	2.800
PÉRDIDA/EXEDENTE	-200	-400	200	**300**	200	200
PATRIMONIO CONTABLE	99.800		100.000		99.800	
NO SE REALIZA REINVERSION AÑO 2					200	300
COMPENSACION						-400
SALDO DE PÉRDIDAS A COMPENSAR						-100

Fuente: elaboración propia

Como puede verse, no se reinvierte el excedente del año dos que son $300, lo cual produce que este valor sea base para pago de Impuesto de Renta, no obstante, es compensado con la pérdida que se presenta en el año uno, teniendo aún saldo por compensar. ¿Qué pasa entonces

con esos $300 en el año tres? Es correcto que una ESAL no reinvierta a partir de los recursos generados en el año dos, pero, ¿aunque en el año uno haya obtenido pérdidas no debería también ser castigada esta condición, así como los gastos improcedentes y las inversiones que arrojan pérdidas?

Para consolidar el capítulo de los llamados egresos para un Régimen Tributario Especial, después de este análisis se puede concluir sin equívocos que la intensión del legislador al llamarlos así es definirlos como toda salida de dinero que se realice para cumplir con el objeto social o con relación de causalidad con los ingresos, incluyendo las inversiones y aún más los activos fijos con los requisitos ya antes mencionados, esto se ratifica desde el Decreto 4400 de 2004 con sus modificación del 640 de 2005 y hasta llegar al Decreto 2150 de 2017, que bien los define en el artículo 1.2.5.1.24 y estos son los que se deben incluir en la determinación del beneficio neto.

11 Determinación del beneficio neto o excedente

La primera precisión que debe hacerse al abordar el tema de la determinación del beneficio neto o excedente es que, a partir de las modificaciones introducidas por la Ley 1819 de 2016 al régimen tributario de las entidades Sin Ánimo de Lucro, el concepto de beneficio neto o excedente es aplicable únicamente a aquellas entidades Sin Ánimo de Lucro que hayan obtenido su calificación como entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial (Mejía et at., 2018).

La Ley 1819 de 2016 no introdujo ninguna modificación al artículo 357 ET, que regula la determinación del beneficio neto o excedente de las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial, por lo cual podría pensarse que el proceso de depuración o determinación de dicho beneficio neto no sufrió ninguna modificación; sin embargo, el Decreto 2150 de 2017,

mediante el cual se adoptó una nueva regulación del Régimen Tributario Especial, estableció importantes modificaciones al proceso de depuración del excedente de estas entidades (Mejía, et at., 2018). Para mayor precisión en el artículo 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017 (al incorporarse en su totalidad el Decreto 1625) se establece de manera justa para las ESAL y aclara la forma en que debe determinarse el excedente a reinvertir por parte de las ESAL.

Uno de los problemas que hoy tienen las administraciones y contadores de las ESAL es determinar ¿cuál es el beneficio neto o excedente a reinvertir?

¿Es el contable?

Las ESAL están obligadas a llevar contabilidad de acuerdo a los nuevos marcos técnicos Ley 1314 de 2009 es decir, aplicando las Normas Internacionales de Contabilidad de acuerdo a sus estructuras y decisiones administrativas estarán aplicando Normas Grupo I o NIIF Plenas o Grupo II y II o NIIF para pymes, en cualquiera de los casos las normas presentan diferencias con las normas fiscales a pesar de que la Ley 1819 de 2016 hizo un importante esfuerzo por igualar indicando contable es igual a fiscal con las excepciones indicadas por las normas fiscales como tratamiento de intereses presuntos o implícitos, métodos de deterioro de cartera, términos de vida útil de los activos, etc.

Si el beneficio neto o excedente se tomara a partir de las bases de las Normas Internacionales de Contabilidad, se encontrarían diferencias frente a las normas fiscales y lo más importante el valor del excedente contable estaría afectado por conceptos que no son efectivos bien porque no se hayan recibido o porque no se hayan gastado y al final la ESAL estaría en aprietos con los recursos disponibles para realizar la reinversión en su actividad meritoria al siguiente año.

¿Es el fiscal?

De acuerdo con la Ley 1819 de 2016 todas las ESAL son contribuyentes del impuesto de renta a menos que logren mantenerse en el Régimen Tributario Especial luego del proceso de calificación o permanencia, pero en todo caso todas las ESAL deben cumplir con el deber formal de elaborar su declaración de renta, lo que quiere decir, que se debe realizar el análisis de depuración, valuación y revalorización para las ESAL exactamente igual al de las entidades del Régimen Ordinario de Renta debiendo hacer juiciosamente el ejercicio de establecer deducibilidad de cada gasto así como contar con sus correspondiente soporte e incorporar los ingresos fiscales determinados expresamente por la norma.

La determinación del beneficio neto o excedente de acuerdo a la depuración fiscal origina efectos distorsionadores en el valor disponible que realmente tendría la ESAL para reinvertir, por la inclusión de los efectos de depreciación, ingresos por dividendos decretados pero no recibidos, y gastos rechazados o no deducibles conocidos como egresos improcedentes, el no tenerse en cuenta el movimiento neto de las inversiones de las ESAL, ya que este no es un concepto que esté determinado en la depuración de una renta ordinaria como es la que se está analizando.

Al final se obtendría un valor que no es el que la ESAL tiene disponible para reinvertir por todos los efectos fiscales que se deben valuar y no son recibidos o pagos efectivos.

12 Resultados del Análisis de los diferentes escenarios de excedente contable-fiscal

Según los anteriores planteamientos los escenarios que se podrían presentar son los siguientes:

A. Excedente fiscal > excedente contable.

Tabla 10. *Depuración del beneficio excedente fiscal>contable*

DEPURACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE		
Conceptos	CONTABLE	FISCAL
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 10.000.000	$ 9.500.000
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**$ 3.000.000**	**$ 3.500.000**

Fuente: elaboración propia

Esta es la situación más común puesto que se da cuando fiscalmente se rechazan gastos efectuados contablemente por no contar con las condiciones de deducibilidad previstas en la normatividad tributaria, si la respuesta es se debe reinvertir el excedente fiscal, ¿qué pasa con esos $500.000 del ejemplo?, los cuales ya fueron gastados efectivamente, ¿cómo debería la ESAL conseguirlos para reinvertirlos?, ¿no es esto injusto con las ESAL que deban buscar los recursos que no tienen para ejecutar la reinversión determinada fiscalmente?

B. Excedente contable > excedente fiscal

Podría darse por efecto de provisiones registradas contablemente que por no haberse pagado el año anterior, por ejemplo por litigios no se tomó fiscalmente y al siguiente año ya se efectúo el pago y se reconoce como deducción.

Tabla 11. *Depuración del beneficio excedente contable>fiscal*

DEPURACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE		
	CONTABLE	FISCAL
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 10.000.000	$ 10.500.000
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**$ 3.000.000**	**$ 2.500.000**

Fuente: elaboración propia

En este escenario, de tomarse el excedente contable o fiscal se presenta un desbalance puesto que al final ninguno de los dos valores resulta ser los recursos que efectivamente tiene la ESAL para reinvertir por los efectos de diferencias en norma y diferencia en deducibilidad de gastos.

C. Pérdida fiscal y excedente contable

En este caso no habría beneficio neto o excedente a reinvertir si se debiera reinvertir el fiscal, pero ¿qué pasaría con el control del excedente contable? ¿Habría recursos para reinvertir teniendo en cuenta que fiscalmente el resultado fueron pérdidas?

Tabla 12. *Depuración del beneficio pérdida fiscal y excedente contable*

DEPURACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE		
	CONTABLE	FISCAL
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 10.000.000	$ 14.000.000
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**$ 3.000.000**	**$ 1.000.000**

Fuente: elaboración propia

D. Pérdida fiscal y pérdida contable

En esta situación no se tendría que reinvertir el excedente puesto que no los hay según estas depuraciones solo habría lugar a compensar las pérdidas en los periodos futuros (art. 147 ET).

Tabla 13. *Depuración del beneficio pérdida fiscal y pérdida contable*

DEPURACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE		
	CONTABLE	FISCAL
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 13.500.000	$ 13.500.000
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**-$ 500.000**	**-$ 500.000**

Fuente: elaboración propia

E. Pérdida contable y excedente fiscal

¿Es real en términos de caja el excedente fiscal? La ESAL tiene los recursos para reinvertir los $2.500.000 que arroja la depuración fiscal.

Tabla 14. *Depuración del beneficio pérdida contable y excedente fiscal*

DEPURACIÓN DEL BENEFICIO NETO O EXCEDENTE		
	CONTABLE	FISCAL
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 13.500.000	$ 10.500.000
EXCEDENTE DEL EJERCICIO	**-$ 500.000**	**$ 2.500.000**

Fuente: elaboración propia

Para dar una solución a estos interrogantes que se presentan al momento de la depuración del beneficio es necesario realizar un análisis profundo a la determinación del beneficio neto o excedente a reinvertir.

12.1 Determinación del beneficio neto que se debe reinvertir

La respuesta a las anteriores situaciones se encuentra en la norma fiscal representada en el art. 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017 incorporado al DUT 1625 de 2016, a continuación, la forma en que la norma establece cómo se determina el beneficio neto o excedente:

Tabla 15. *Beneficio neto o excedente a reinvertir*

Art 357 ET Reglamentado en el 1.2.1.5.1.24 del Dec 2150 de 2017		
		Condición
	1. Total de los Ingresos fiscales	
Menos	2. Egresos fiscales	
=	Resultado 1	
Menos	3. Saldo Final de las Inversiones efectuadas en el año objeto de determinación	No podrá exceder el "Resultado 1"
=	Resultado 2	
Más	4. Inversiones de periodos gravables anteriores y que fueron restadas y liquidadas en el año objeto de determinación	
=	BENEFICIO NETO	
Menos	Egresos improcedentes	
Menos	Rentas exentas e INCRNO (Capítulo VII ET)	
=	BENEFICIO NETO O EXEDENTE	

* Las inversiones serán reconocidas por su valor de adquisición
* Reversar las diferencias temporarias producto de NIIF
* Egresos improcedentes gravados al 20%

Fuente: elaboración propia

Una vez analizados los ingresos fiscales que se deberán tener en cuenta para este cálculo, así como lo correspondiente a los egresos e inversiones, se prepara la depuración tal como lo indica la citada norma.

La diferencia fundamental encontrada en el análisis de los elementos del beneficio es que el egreso fiscal para una ESAL, no es lo mismo que la deducción en una comercial, como se explicó en el aparte de egresos.

El procedimiento planteado por el legislador en el art 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017 se puede afirmar que es similar a la determinación de un flujo de caja al aceptar detraer o restar de los ingresos los egresos tanto fiscales como improcedentes y sumar y/o restar el movimiento neto de las inversiones lo cual resultaría en casi un flujo de efectivo, y aún más reversar las diferencias temporarias generadas con la aplicación de normas contables.

Se afirma que la depuración normativa establecida por el legislador es acertada ya que permite que las ESAL reinviertan los recursos que realmente tienen disponibles eliminando las incertidumbres y errores técnicos evidenciados en las posibilidades de tomar el excedente fiscal o contable. El cual no sería el excedente contable, ni el fiscal si no el fiscal determinado con la reglamentación del Decreto 2150 atendiendo todo lo reglamentado en su articulado y los parágrafos que lo componen, en el cual se realiza una explicación detallada del cómo realizarlo y evitar que la ESAL no tenga la posibilidad de realizar la reinversión o que obtenga recursos y estos no se utilicen en su objeto social que es la finalidad.

Para mejor ilustración del análisis es recomendable mirar la siguiente tabla:

Tabla 16. *Depuración comparativa beneficio neto*

ESCENARIOS DEPURACIÓN DEL BENEDICIO NETO CONTABLE - FISCAL ART 1.2.1.5.1.24 Dec 2150 de 2017.

DEPURACIÓN CONTABLE NIIF	
Ingresos Contables	$ 13.000.000
Egresos contables	$ 7.400.000
EXCEDENTE CONTABLE	**$ 5.600.000**
Diferencias NIIF	$ 2.600.000

DEPURACIÓN FISCAL ESTATUTO TRIBUTARIO	
Ingresos Fiscales	$ 13.000.000
Egresos Fiscales	$ 6.500.000
EXCEDENTE FISCAL	**$ 6.500.000**
Egresos improcedentes	$ 900.000

DEPURACIÓN BENEFICIO NETO O EXCEDENTE ART. 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017	
INGRESOS FISCALES	$ 13.000.000
EGRESOS FISCALES	$ 6.500.000
RESULTADO 1	$ 6.500.000
MENOS INVERSIONES DE AÑO	$ 1.000.000
MAS INVERSIONES REDIMIDAS	$ 5.210.000
RESULTADO 2	$ 10.710.000
MENOS EGRESOS IMPROCEDENTES	$ 900.000
MENOS DIFERENCIAS NIIF	$ 2.600.000
EXCEDENTE A REINVERTIR	**$7.210.000**

En este ejemplo se observa la obtención de tres resultados diferentes con el cálculo de cada escenario, en el contable obtenemos un excedente de $5.600.000, en la depuración fiscal se obtiene excedente $6.500.000 y en la determinación del beneficio neto o excedente art 1.2.1.5.1.24 Dec 2150 de 2017 a reinvertir $7.210.000.

Fuente: elaboración propia

Como se observa, la determinación del beneficio neto o excedente presenta un resultado diferente en cada depuración siendo la última en la que se aplica la norma correctamente art. 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017 el valor que se debe reinvertir el siguiente año $7.210.000, finalmente es posible afirmar que no es ni contable ni fiscal sino la que indica el artículo específico emitido como precisión a las nuevas normas que deben seguir las ESAL para mantener el beneficio neto como exento del impuesto de renta. En el concepto unificado 481 de 2018 descriptor 4.41se encuentra esta claridad, en la cual señala que el excedente a reinvertir sería el calculado según art 357 E.T. reglamentado en el 1.2.1.5.1.20 a 1.2.1.5.1.24 del Decreto 1625 de 2016.

De acuerdo al marco teórico del presente análisis donde se hace alusión al planteamiento dado por el Dr. Juan Carlos Jaramillo Díaz en su libro “Entidades Sin Ánimo de lucro” publicado en

2018 donde afirma: ¿Cuál es el beneficio neto o excedente destinar para cumplir con la exención a que se refiere el art 358 ET?:

> […]Nos sigue pareciendo que el criterio conceptual expuesto es bien complejo, entre otras razones porque ni el régimen anterior ni en este nuevo entorno fiscal, ni el legislador, ni el gobierno han querido abordar y solucionar el tema de los excedentes no respaldados en flujos de caja para hacer realmente posible la destinación de éstos en la actividad meritoria. (p.186 numeral 6.2)

Se puede entonces después de realizar el análisis objetivo de este trabajo que efectivamente el legislador tuvo en cuenta la determinación del beneficio neto o excedente sobre las bases del flujo de caja de las ESAL tal como se acaba de demostrar. Adicionalmente Jaramillo (2018) dice:

> En este caso, la alternativa a evaluar sería que la norma tributaria apoyara su sustento en el análisis razonable de la contabilidad y de los estados financieros y, concretamente, dentro de ellos, el estado financiero de flujo de efectivo. Lo anterior bajo el principio de que la administración tributaria avance en sus criterios de fiscalización de la mano de la contabilidad y de la información financiera, las cuales deben estar al servicio de la tributación de las entidades Sin Ánimo de Lucro. Ello, sin duda, facilitaría enormemente la complejidad de demostrar la real destinación de los excedentes. (p. 32)

De las anteriores afirmaciones se puede indicar que efectivamente la contabilidad y las finanzas debe ir de la mano con las normas fiscales a fin de permitir una mejor fiscalización que efectivamente se logra con la determinación del excedente a reinvertir con el que efectivamente cuenta la ESAL, el Dr. Jaramillo continúa exponiendo las dificultades que presenta el hecho de “escoger” si reinvertir el excedente fiscal o contable sin embargo, es posible inferir que le hizo

falta algo más de análisis tributario-contable y financiero a la normativa que a nuestro juicio es correcta y justa para las ESAL.

12.2 Cuando los excedentes tienen el tratamiento de exentos fiscalmente

La exención del impuesto de renta para las ESAL está sujeto a varios condicionamientos, en el caso de las asociaciones y fundaciones Sin Ánimo de Lucro definidas en el art. 19 ET, ciertamente existe la exención del impuesto de renta en la medida en que el beneficio neto o excedente se destine:

- A programas que desarrollen su objeto social en las actividades meritorias
- A constitución de asignaciones permanentes
- Y esta destinación está aprobada por la Asamblea u órgano de dirección.

La premisa para la exención del pago de impuesto de renta además de las condiciones para la calificación es reinvertir sus excedentes en el objeto social o actividad meritoria sin entregar bajo ninguna figura recursos a miembros de la ESAL.

Entonces solo se tienen en cuenta las inversiones que quedan establecidas en la Asamblea anual y qué pasa con el gasto administrativo los costos necesarios para cumplir con la actividad meritoria y con el funcionamiento de la ESAL, estos son egresos procedentes por cuanto cumplen con el objetivo de ayudar a cumplir con el objeto social o actividad meritoria así las cosas, si todos los recursos de la ESAL son invertidos y gastados en torno a su función fundamental o actividad meritoria el resultado o excedente será exento de renta.

12.3 Asignaciones permanentes

Como lo veíamos una opción sería la legislada en 1.2.1.5.1.29 al 1.2.1.5.1.33 del Decreto 2150 de 2017 las asignaciones permanentes son apropiaciones de parte o de todo el excedente

para un proyecto específico que tardará en ejecutar más de un año, dichas apropiaciones son definidas por el máximo órgano directivo en Asamblea y deberá ser registrado ante la DIAN. Además, deberá llevarse un control estricto de cada asignación por año y programa, estas pueden ser ejecutadas en un término de 1 a 5 años autorizadas por Asamblea. Cuando se requiera un plazo mayor a 5 años deberá solicitarse autorización a la DIAN con una antelación de 6 meses antes de cumplir los 5 años.

Las asignaciones permanentes pueden ser:

- Obras de construcción que normalmente tiene duración superior a un año (hospitales, colegios, universidades, polideportivos etc.).
- Proyectos que demandan más de un año como proyectos de implementación de software (ejemplo: sistema académico de una universidad).
- Proyectos como adecuación de plantas de producción.
- Proyectos de mejoramiento del medio ambiente (limpieza de ríos y/o del aire en regiones específicas, recuperación de flora y fauna).

Todas en pro del cumplimiento de las actividades meritorias y soportadas con proyectos aprobados y los permisos necesarios, así como contratos con proveedores.

12.4 Cómo se contabiliza la ejecución del beneficio neto o excedente

La norma indica que se debe llevar estricto control de los excedentes de manera individual por año para poder relacionar la ejecución con el acta de la Asamblea donde se determinó cómo se ejecutaría art 1.2.5.1.29 Decreto 2150 de 2017 “se deberá llevar un control por programa y año de constitución, en la contabilidad y/o en la conciliación fiscal o sistema de registro de diferencias”.

Las ESAL podrán o no establecer en su Asamblea si la reinversión del excedente será en proyectos susceptibles o no de activar; dentro de lo contable en el patrimonio estará reconocido el valor del excedente a reinvertir por cada año,

¿Qué sucede entonces con la contabilización de la ejecución de excedentes? Se ha sugerido que la contabilización que debería hacerse es reconociendo un ingreso para así poder reflejar la ejecución en el patrimonio. Sin embargo, esta opción trae consigo varias complicaciones:

A. Reconocimiento de un ingreso que debe estar en constante explicación indicando que no es real, sino que obedece a la necesidad de demostrar la ejecución de excedentes del año 2018.
B. Detracción de la declaración de renta por no corresponder a un ingreso y de la declaración de industria y comercio porque no se debe pagar por un valor que no es un ingreso. Y consigo las largas explicaciones y justificaciones a la Revisoría Fiscal.
C. Fuerte distorsión del EBITDA teniendo en cuenta que sin duda el valor será material por ser ejecución de excedente, afectará el margen EBITDA que se presenta a los socios a los que nuevamente se debería explicar la situación porque retirar el valor cambiaría los valores contables reales.

Dadas las complicaciones que implica realizar este reconocimiento registrando un ingreso que a todas luces no es real porque no cumple con los lineamientos ni fiscales ni contables, se concluye que esta opción no es correcta con la técnica contable y que para subsanar esta situación deberá llevarse un anexo o libro de ejecución de excedentes por año en donde se parta del valor del excedente a ejecutar y se detalle cuál ha sido la ejecución en línea con lo aprobado a través de su Asamblea y que sea este el soporte de cara a una visita de la DIAN que además a través de la contabilidad deberá contar con todos los soportes de la ejecución.

Como se ha expresado desde el inicio estos temas que fueron incluidos con la nueva legislación han creado varios vacíos y contradicciones y en especial esta contabilización será tema de otra investigación por toda su extensión.

13 Conclusiones

- La Ley 1819 de 2016 reglamentó las condiciones que deberán cumplir las Entidades Sin Ánimo de Lucro para mantenerse en el Régimen Tributario Especial, con esto el Gobierno espera controlar y evitar la evasión y elusión de este tipo de entidades.
- Todas las Entidades Sin Ánimo de Lucro denominadas como contribuyentes de renta deben depurar el impuesto de renta y si cumplen con las condiciones para mantenerse en el Régimen Tributario Especial los excedentes que se obtengan serán exentos del impuesto de renta.
- Las entidades que pertenezcan al RTE deberán incluir todos sus ingresos cualquiera que fuese su denominación para el cálculo del Beneficio.
- El cálculo del Beneficio Neto o Excedente a reinvertir no es el obtenido contablemente ni el obtenido con la elaboración de la declaración de renta, es el fiscal, pero calculado según el art 1.2.1.5.1.24 del Decreto 2150 de 2017 siguiendo paso a paso sus indicaciones aquí analizadas.
- El cálculo que indica la norma permite obtener el Excedente Neto a Reinvertir por la ESAL, el cual corresponde a un valor muy cercano que arrojaría la elaboración del resultado como Flujo de Caja es decir, al final se obtiene el excedente con el que realmente cuenta la ESAL para reinvertir el siguiente año.

- El Dr. Juan Carlos Jaramillo autor del libro “Entidades Sin Ánimo de Lucro” señaló que el Gobierno no estaba teniendo en cuenta en la determinación del beneficio neto o excedente los recursos con los que realmente cuenta la ESAL para reinvertir, con el presente análisis se logra demostrar que en el diseño de la norma efectivamente se tuvo en cuenta estos aspectos.
- Tomar como beneficio a reinvertir el calculado contablemente o fiscalmente con la depuración de la renta puede ocasionar problemas de caja en la ejecución del excedente.

14 Recomendaciones

A. Tanto administradores como contadores y revisores fiscales de entidades Sin Ánimo de Lucro, deben cumplir la normatividad vigente para la determinación del beneficio neto o excedente que se debe reinvertir teniendo en cuenta el presente análisis a fin de obtener el valor correcto que le evite errores ante la administración de impuestos y problemas de caja en la ejecución del excedente a reinvertir.

B. Es necesario que las universidades como gestoras de conocimiento promuevan comunicaciones y/o capacitaciones a los administradores , contadores y revisores fiscales de entidades Sin Ánimo de Lucro en donde se publiquen los análisis realizados por los

estudiantes sobre todos los cambios que traen las normas para las ESAL, con esto se puede mitigar los riesgos de que estas entidades cometan errores en la aplicación de los nuevos procedimientos fiscales para las ESAL, que podrían incluso llevarlas a la expulsión del Régimen Tributario Especial.

C. Es preciso que los contadores ayudemos con la correcta aplicación de toda la normatividad para las ESAL dado que con esto se logra disminuir los índices de evasión de estas entidades y propendamos por mejorar el recaudo justo.

D. La falta de claridad en las normas sumado a la emisión de diferentes normatividades tratando el mismo tema genera confusión en este caso particular a las ESAL, y por tanto puede acarrear errores en la aplicación de las normas que puede costar dinero a estas entidades, la recomendación más lógica es una mayor coherencia en la generación de normas y la suficiente capacitación y divulgación clara de los cambios por parte de las entidades encargadas de los temas tributarios en este caso la DIAN hacía toda la comunidad interesada.

15 Bibliografía

Alcaldía Mayor de Bogotá. (1991). Decreto Distrital 59 de 21 de febrero de 1991. Bogotá, Colombia.

Alcaldía Mayor de Bogotá. (2015). Decreto 530 de 15 de diciembre de 2015. Bogotá, Colombia.

Aldeas Infantiles. (2018). *Memorias economicas.* Obtenido de https://www.aldeasinfantiles.org.co/getmedia/3843d786-7c3d-4744-a5ba-f79f606eaf6c/2-MEMORIA-ECONOMICA-2018.pdf

Araque, J et al. (2019). *Nueva Ley de Financiamiento Ley 1943 de 2018. 1ª ed.* Colombia: Nueva Legislación.

Asamblea Nacional Constituyente de Colombia. (1991). *Constitución Política.* Bogotá: Legis.

Cervera, I., & Caurin, J. (2016). *Definición de Egresos*. Obtenido de https://www.economiasimple.net/glosario/egresos

Chavarro, J. (2018). *Entidades Sin Ánimo de Lucro* . Grupo Editorial Nueva Legislación.

Ciguenza, N. (2018). *Solo 58% de las Entidades Sin Ánimo de Lucro solicitaron régimen especial*. Obtenido de La República: https://www.larepublica.co/economia/solo-58-de-las-entidades-sin-animo-de-lucro-solicitaron-regimen-especial-2731320

Congreso de la República de Colombia. (1986). Ley 75 de 23 de diciembre de 1986. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1973). Ley 84 de 26 de mayo de 1973. Diario Oficial No. 2.867. *Código Civil*. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1987). Ley 22 de 12 de marzo de 1987. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1988). Ley 84 de 29 de diciemrbe de 1988. Diario Oficial No.38.635. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (1998). Ley 454 de 4 de agosto de 1998. Diario Oficial No. 43.357. Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2016). Ley 1819 de 29 de diciembre de 2016. Diario Oficial No. 50.101 . Bogotá, Colombia.

Congreso de la República de Colombia. (2018). Ley 1943 de 28 de diciembre de 2018. Diario Oficial No. 50.820. Bogotá, Colombia.

DIAN. (s.f.). *Fe y Alegría Colombia cumple con la Transparencia - DIAN*. Obtenido de http://www.feyalegria.org.co/dian

Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. (2008). Oficio 086477 de 5 de septiembre de 2008. Bogotá, Colombia.

DIAN. (2018). Concepto Unificado para ESAL 481 de 2018. Bogotá., Colombia.

Fiscalía General de la Nación. (2018). *Principales tipologías de corrupción en Colombia.* Bogotá: UNODC.

García, M., & Mora, K. (2017). *Impuesto de renta para las entidades Sin Ánimo de Lucro en Colombia.* Obtenido de Universidad ICESI. [Proyecto de grado]: http://repository.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/10906/83694/1/TG02036.pdf

Hernández, C. (2017). *Decreto 2150: donaciones a ESAL como descuento tributario*. Obtenido de https://www.incp.org.co/decreto-2150-donaciones-esal-descuento-tributario/

Hernández, R., Fernández, C., & Baptista, M. (2014). *Metodología de la Investigación.* México: McGraw Hill.

Hurtado, J. (2010). *Guía para la comprensión holística de la ciencia.* Caracas: Fundación Sypal.

Jaramillo, J. (2018). *Entidades sin ánimo de lucro. Octava edición.* . Bogotá D.C.: Legis Editores S.A.

Mejía, R et at. (2018). *Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Entidades del Régimen Tributario Especial. Primera edición.* . Bogotá DC: Estatutos Tributarios.

Portafolio. (2018). *Dian 'peluqueó' unas 140.000 entidades sin ánimo de lucro*. Obtenido de https://m.portafolio.co/economia/dian-peluqueo-unas-140-000-entidades-sin-animo-de-lucro-523498

Presidencia de la República de Colombia. (1974). Decreto 2053 de 30 de septiembre de 1974. Diario Oficial No. 34.203 . Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (1989). Decreto 624 de 30 de marzo de 1989. Diario Oficial No. 38.756. [Estatuto Tributario]. Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (1990). Decreto 1529 de 12 de julio de 1990. Diario Oficial No. 39.465. Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (1997). Decreto 124 de 20 de enero de 1997. Diario Oficial No. 42.965. Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (2004). Decreto 4400 de 30 de diciembre de 2004. Bogotá, colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (2012). Decreto Ley 019 de 10 d enenro de 2012. Diario Oficial No. 48.308. Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (2017). Decreto 2150 de 20 de diciembre de 2017. Bogotá, Colombia.

Presidencia de la República de Colombia. (1995). Decreto 2150 de 5 de diciembre de 1995. Diario Oficial No. 42.137. Bogotá, Colombia.

Revista Dinero. (2015a). *El avance en contra del lavado de activos en entidades sin ánimo de lucro*. Obtenido de https://www.dinero.com/pais/articulo/el-lavado-dinero-entidades-animo-lucro-colombia/215553

Revista Dinero. (2015b). *Entidades Sin Ánimo de Lucro o ¿Sinónimo de lucro?* Obtenido de https://www.dinero.com/edicion-impresa/informe-especial/articulo/entidades-sin-animo-de-lucro-seran-revisadas-por-el-gobierno/208049

Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario (2017). *La tributación de las entidades sin ánimo de lucro y el régimen tributario especial en Colombia. Obtenido de* http://www.icdt.co/publicaciones/revistas/Revista76/art1/Revista76_art1.pdf

Sabino, C. (1992). *Proceso de investigación.* Caracas: Panapo.

16 Anexos