

La Inconsistencia Entre La Actividad Económica Y El Objeto Social De Las Entidades Sin  
Ánimo De Lucro A Partir De La Jurisprudencia De Lo Contencioso Administrativo (2012-2016)  
Frente A Los Cambios Incorporados Por La Ley 1819 De 2016

Trabajo De Investigación Presentado Para Optar Por El Título De  
Abogado

María Fernanda Hernández Ariza

Director De la Investigación

Mario Guevara Mendoza



Universidad Autónoma De Bucaramanga

Facultad De Derecho

2018

## Contenido

	<b>Pág.</b>
Introducción .....	9
1. Proyecto de Investigación .....	11
1.1 Problema de Investigación.....	11
1.2 Hipótesis .....	12
1.3 Justificación.....	13
1.4 Objetivos .....	14
1.4.1 Objetivo General .....	14
1.4.2 Objetivos Específicos .....	14
1.5 Estrategia Metodológica.....	15
2. Análisis de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012-2016 .....	18
2.1 Aproximaciones Conceptuales .....	18
2.1.1 Entidades sin ánimo de Lucro. ....	18
2.1.2 Régimen Tributario Especial.....	21
2.1.3 Beneficio Neto o Excedente Fiscal. ....	24
2.2 Entidades sin Ánimo de Lucro en el marco jurisprudencial colombiano .....	27
2.2.1 Análisis de Resultados. ....	28

3.	Impacto de la jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016 .....	35
3.1	Alcance Conceptual de las Fuentes del Derecho en el Marco Jurídico Colombiano.....	35
3.2	La jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016.....	36
3.2.1	Uniformidad de resultados en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en los años 2012 - 2016.....	37
3.2.2	Análisis del Proyecto de la Ley 1819 de 2016.....	40
4.	Descripción de los cambios que introdujo la Ley1819 de 2016 en el Régimen Tributario Especial y las Entidades Sin Ánimo de Lucro .....	43
4.1	Cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 respecto al Régimen Tributario Especial y Entidades Sin Ánimo de Lucro .....	44
4.2	Concurrencia de Escenarios Tributarios .....	62
4.2.1	Escenario de Permanencia.....	63
4.2.2	Escenario de Calificación.....	63
4.2.3	Escenario de Actualización.....	63
4.2.4	Escenario Ausente.....	64
4.3	Procedimiento de Registro para los Escenarios de Permanencia, Continuidad, Calificación y Actualización de las ESAL del RTE.....	65
5.	Conclusiones .....	67
6.	Recomendaciones.....	69

La Inconsistencia Entre La Actividad Económica De Las ESAL Y Su Objeto Social 4

Bibliografía ..... 70

**Lista de Tablas**

	<b>Pág.</b>
<i>Tabla 1</i> .....	15
Estrategia Metodológica.....	15
<i>Tabla 2</i> .....	20
Requisitos de las Entidades sin Ánimo de Lucro para constituirse en el Régimen Tributario Especial .....	20
<i>Tabla 3</i> .....	38
Uniformidad en los criterios analizados de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado .....	38
<i>Tabla 4</i> .....	44
Clasificación De Contribuyentes al Régimen Tributario Especial .....	44
<i>Tabla 5</i> .....	46
Proceso de Calificación aplicado a las Entidades Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial .....	46
<i>Tabla 6</i> .....	48
Objeto Social de las Entidades Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial .....	48
<i>Tabla 7</i> .....	50
Cooperativas en el Régimen Tributario Especial.....	50
<i>Tabla 8</i> .....	51
Tratamiento Especial: Beneficio Neto o Excedente Fiscal .....	51
<i>Tabla 9</i> .....	52

Limitaciones de las Entidades Sin Ánimo de Lucro en el Régimen Tributario Especial .....	52
<i>Tabla 10</i> .....	54
Informe Anual de Gestión .....	54
<i>Tabla 11</i> .....	55
La Dian como Agente Fiscalizador de las ESAL del RTE .....	55
<i>Tabla 12</i> .....	56
Actos y Circunstancias que Constituyen Abuso del Régimen Tributario Especial .....	56
<i>Tabla 13</i> .....	58
Donaciones .....	58
<i>Tabla 14</i> .....	59
Sanción Por Inexactitud .....	59

**Lista de Gráficos**

	<b>Pág.</b>
<i>Figura 1.</i> Conductas Sancionadas que fueron evaluadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre 2012 y 2016.....	28
<i>Figura 2.</i> Clases de Sanción evaluadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado .....	31
.....	32
<i>Figura 3.</i> Sentencias Confirmadas, Revocadas y Modificadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.....	32
<i>Figura 4.</i> Número de Contribuyentes efectivamente sancionados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado.....	33
<i>Figura 5.</i> Escenarios Coyunturales en que las ESAL del RTE requieren tener presente.....	62

### **Resumen**

En el presente trabajo el lector podrá encontrar un estudio sucinto de la inconsistencia entre la actividad económica y el objeto social de las Entidades Sin Ánimo De Lucro a partir de la jurisprudencia de lo contencioso administrativo (2012-2016) frente a los cambios incorporados por la ley 1819 de 2016, en donde por medio del (i) análisis de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012-2016, que encontraron problemas en las ESAL por actividades no comprendidas en su objeto social y la liquidación privada del impuesto de renta, (ii) el establecimiento del impacto de la jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016, y (iii) la descripción de los cambios que introdujo la RT para controlar la sanción del impuesto de renta de las ESAL por realizar actividades económicas no comprendidas en su objeto social, se podrá establecer si la Ley 1819 de 2016 realmente cobija o no los problemas de inconsistencia de las Entidades Sin Ánimo de Lucro del RTE.

**PALABRAS CLAVE.** Entidades Sin Ánimo De Lucro, Régimen Tributario Especial, Beneficio Neto, Excedente Fiscal, Objeto Social.



## Introducción

Las Entidades sin ánimo de lucro en Colombia (en adelante ESAL) fueron constituidas como instituto jurídico para brindar apoyo secundario con la función de prestación de servicios públicos que el Estado no podía abarcar; éstas empresas, iniciaron su actuación bajo la amalgama de un sistema jurídico y normativo novedoso en materia de fiscalización, denominado Régimen Tributario Especial, establecido en el Decreto 624 de 1989 (en adelante RTE). Este RTE tiene por finalidad proporcionar “fortaleza” y “estimular el desarrollo empresarial” por su misión representativa de colaboración con el Estado (Const., 1991, art. 333), ofreciendo variedad sumamente atractiva en materia tributaria.

Para que se configuren tales privilegios, es necesario cumplir con una serie de requisitos establecidos, dentro de los cuales se encuentran, en primer lugar, el cumplimiento de la destinación de los ingresos a la ESAL, esto es, el no reembolso de los excedentes, ni directa, ni indirectamente a los fundadores, ni demás miembros aportantes de la entidad; en segundo lugar, aparece la condición dada por el objeto social de la empresa, es decir, la exigencia de la calificación de las actividades meritorias certificada por ministerios o entidades públicas y, la actividad encausada y encaminada al interés general o beneficio para un grupo poblacional en áreas como “educación, salud, cultura, ciencia, actividades de desarrollo social, prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco, Atención y tratamiento a las personas consumidoras, Deporte, Desarrollo empresarial, 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 y Actividades de microcrédito”, las cuales fueron modificadas expresamente mediante la Ley 1819 de 2016 (Decreto 624, 1989, art. 359).

Así, para la regulación e implementación del RTE a las distintas personas jurídicas que hacen parte de él, se facultó a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (en adelante DIAN), como unidad administrativa especial de carácter eminentemente técnico y especializado (Decreto 4048, 2008) para realizar la administración y control tributario en el territorio nacional y los procesos de evaluación.

Es por ello que, frente a las ESAL, esta entidad tiene plena competencia de supervisión y control a la realización y ejecución de las diferentes actividades, en materia tributaria, así como también, poder para adelantar procesos de investigación, y si es necesario, actuar como autoridad sancionatoria. Esta actividad fiscalizadora ocurre luego de la realización de las actividades de las ESAL, lo que lleva a describir las elusiones del pago del impuesto de renta posterior al acaecimiento de éstas.

En efecto, la DIAN ha procedido a realizar reliquidaciones oficiales a la declaración de renta de diversas ESAL e imponer sanciones respectivas en el ejercicio de sus funciones por motivos que se sintetizan, entre otros, en la incoherencia de la actividad económica de estas entidades por fuera del objeto social establecido para su funcionamiento. Los fallos emitidos por éste organismo fueron controvertidos ante la jurisdicción de lo contencioso administrativo, en mayor medida entre los años 2012 – 2016, lo cual evidencia que el *statu quo* presentado en Colombia, exponía dos escenarios, el primero de ellos protagonizado por personas jurídicas que sí cumplían con su objeto social establecido y el segundo por ESAL que se constituían como tal, pero con el fin de evadir o eludir cargas fiscales, dando lugar a conflictos de naturaleza jurídica – tributaria, entre las personas jurídicas investigadas y el Estado (representado por la DIAN).

## 1. Proyecto de Investigación

### 1.1 Problema de Investigación.

Previo a la expedición de la Ley 1819 de 2016 (-Reforma Tributaria- en adelante RT), se analizó por parte del Gobierno, mediante la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria y Analistas Independientes (Rojas, *et al.*, 2015) la apremiante necesidad de consolidar una nueva forma estructural para mitigar el déficit fiscal que se venía presentando en los últimos años.

Allí, llamó la atención el fenómeno que involucraba el desarrollo diametralmente opuesto de las operaciones de las ESAL, con el objeto social para las que fueron constituidas, mostrando el desarrollo de negocios mercantiles ocultados bajo tal categoría, lo que permitía la obtención de los beneficios del régimen de tributación especial establecido para tal época y a su vez, la elusión del pago de impuestos.

Tan es así que, para el año 2012, este conjunto de entidades registraron ingresos netos de \$129,6 billones, casi tres veces lo que reportó Ecopetrol en el año 2014 ("Entidades sin ánimo de lucro o ¿Sinónimo de lucro?", 2015). Para la Comisión de expertos esto evidencia notablemente dos problemas principales, y estos son, primeramente, que las condiciones establecidas en la norma son demasiado amplias, y ello permitía el acceso al tratamiento tributario especial de un sinnúmero diverso de entidades que eventualmente no cumplen bien con sus objetivos de colaboración con la función estatal, y, acto seguido, la inexistencia de un amplio y apropiado sistema de control y supervisión sobre estas entidades con la incorporación de instrumentos adecuados e idóneos para su ejecución. (Rojas, *et al.*, 2015)

De cara a lo anterior, la presente investigación busca dar respuesta a la siguiente pregunta de investigación: ¿Cobija la Ley 1819 de 2016 los problemas derivados de la inconsistencia entre la actividad económica y el objeto social de las Entidades sin ánimo de lucro encontrados en jurisprudencia contencioso administrativa entre los años 2012- 2016?

## **1.2 Hipótesis**

La Ley 1819 de 2016 fue expedida con la finalidad específica de fortalecer los mecanismos para lucha contra la evasión y elusión fiscal, y para crear un sistema tributario estructural que permitiera lograr tal cometido. Sin embargo, este trabajo investigativo demostrará mediante el análisis descriptivo de la norma jurídica, que en los temas del RTE y las ESAL, la reforma tributaria no abarca de manera idónea, completa y clara la problemática planteada proporcionando posibles soluciones, ya que, existen situaciones que no están totalmente definidas en la norma lo cual genera incertidumbre y vacíos jurídicos al momento aplicar los cambios introducidos por la Ley.

A su vez, se constatará, que no obstante ser la teleología de la norma en principio positiva para el ordenamiento jurídico colombiano, con la redacción de la reforma se generaliza y abarca a las Entidades Sin Ánimo de Lucro dentro de una categoría similar en el actuar tributario, a saber: evasión y elusión fiscal, produciendo así, un efecto negativo sobre aquellas que cumplen su objeto social y su finalidad de creación, la cual es la de colaboración con la prestación de servicios al Estado.

### **1.3 Justificación**

Una vez planteado el problema y la pregunta de investigación, se espera que la presente investigación profundice en el tema relacionado a la actividad económica de las ESAL por fuera de su objeto social y sus efectos sobre la tributación por declaración de renta; esto toma importancia en el ámbito jurídico y social actual en la medida en que, en Colombia, ha venido ocurriendo un fenómeno identificado por críticos y teóricos, en conjunto con el Gobierno Nacional, en el cual estas personas jurídicas, mediante el acceso al Régimen Tributario especial, son calificados para acceder a una serie de beneficios planteados, especialmente para estas empresas por estar constituidas bajo esta figura; sin embargo, en la práctica se ha evidenciado que, la función social y específica designada a las ESAL, no se cumple con la puesta en marcha de su funcionamiento y, por el contrario, sí acceden a los privilegios establecidos para ellas.

Ahora bien, el trabajo de investigación aportará, en términos teóricos, una descripción detallada sobre los cambios que se implementarán con la entrada en vigencia de la citada Ley - Reforma Tributaria- en lo referente al régimen de tributación especial aplicado a las ESAL, lo cual es significativo por cuanto se trata de regulación que no ha tenido amplio tiempo para su entrada en acción, realizando así, una disertación y distinción entre los cambios producidos en el estatuto tributario y la jurisprudencia de la jurisdicción contencioso administrativa, encaminado a establecer si los efectos de las decisiones de los jueces y autoridades en materia fiscal, repercute en la voluntad del legislador al aumentar y perfeccionar el sistema estructural de control y vigilancia fiscal hacia las ESAL, por medio de la DIAN.

Es importante señalar que con este trabajo se contribuirá de manera crítica, teórica y analítica, en la valoración e influencia de las decisiones del máximo tribunal de lo contencioso administrativo, en la formulación la Ley 1819 de 2016 con la inserción de nuevos elementos en

la estructura del RTE, concluyendo, si tal normatividad aborda en su totalidad o no, los problemas mencionados en el planteamiento del problema, y si, hipotéticamente, genera una solución efectiva a este fenómeno del incumplimiento fiscal de las ESAL, aportando, en caso de inexistencia total o parcial de solución procedimental y estructural a la problemática planteada, eventuales conceptos que tengan una función de complementariedad, pudiendo ser de gran utilidad para la comunidad académica del estudio del derecho en materia tributaria.

## **1.4 Objetivos**

### **1.4.1 Objetivo General**

En el presente trabajo investigativo fue necesario definir como objetivo central de esta investigación: Determinar si la reforma tributaria cobija los problemas de inconsistencia entre la actividad económica y el objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que encontró la jurisprudencia contencioso administrativa entre los años 2012-2016.

### **1.4.2 Objetivos Específicos**

Dando cumplimiento a tal objetivo, y en concordancia con el desarrollo de la investigación, el lector encontrará en el texto, en primer lugar, el desarrollo del primer objetivo específico, esto es, el análisis de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012-2016, en donde se encontraron problemas en las ESAL por actividades no comprendidas en su objeto social y la liquidación privada del impuesto de renta.

Seguidamente, la determinación del impacto de la jurisprudencia abordada como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016, será posible evidenciarlo en el presente texto, con el fin de darle cumplimiento al segundo objetivo específico.

En tercer lugar, serán descritos los cambios que introdujo la RT para controlar la sanción del impuesto de renta de las ESAL por realizar actividades económicas no comprendidas en su objeto social, pues esta labor investigativa fue planteada como tercer objetivo.

### 1.5 Estrategia Metodológica

Por último, es importante mencionar que para el abordaje y desarrollo de los objetivos planteados, la investigación se direccionó como un estudio analítico descriptivo sobre el alcance de la Ley 1819 de 2016 para cobijar los inconvenientes presentados hasta el momento en lo que tiene relación con la actividad económica de las entidades sin ánimo de lucro por fuera de su objeto social. En tal dirección y a efectos de dar respuesta al problema jurídico en su momento formulado, fue propuesto el siguiente plan metodológico:

Tabla 1

#### *Estrategia Metodológica*

<b>ESTRATEGIA METODOLÓGICA</b>	
<b>FASE</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
<b>1. Descriptiva.</b>	<p>1.1 Búsqueda de material bibliográfico que permita instruir, mediante norma jurídica, doctrina y jurisprudencia, consideraciones pertinentes del Régimen Tributario Especial y Entidades Sin Ánimo de Lucro; una vez realizado esto, se ejecutará una descripción.</p> <p>1.2 Recopilación de jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012 a 2016 en que tratan el tema principal de investigación.</p>

---

**ESTRATEGIA METODOLÓGICA**


---

<b>FASE</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
	<p>1.3 Elaboración de análisis jurisprudenciales de cada una de ellas, con la finalidad de clasificarlas según criterios como: (i) conducta sancionada, (ii) tipo de sanción que se determinó para aquellas ESAL en donde efectivamente su actividad económica se distanciaba notablemente de su objeto social, (iii) decisión y (iv) sanción en segunda instancia; finalmente se describirá tal clasificación.</p>
<p><b>2. Analítica.</b></p>	<p>2.1 Búsqueda y análisis de los debates legislativos en torno a la aprobación de la Ley 1819 de 2016, en lo que correspondiente al objeto de investigación.</p> <p>2.2 Búsqueda y definición de fuentes formales y materiales del Derecho.</p> <p>2.3 Una vez realizado lo anterior, se analizará, con base en la jurisprudencia primeramente abordada, si las decisiones judiciales tuvieron un impacto significativo en la creación de la Ley 1819 de 2016, a tal punto de constituir una fuente material de la citada Ley.</p> <p>2.4 Análisis Descriptivo y Comparativo de los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 en el tópico de Régimen Tributario Especial y Entidades sin Ánimo de Lucro.</p>
<p><b>3. Crítica.</b></p>	<p>3.1 Finalmente, se concluirá esta investigación, determinando, de forma crítica y analítica, si efectivamente la Ley 1819</p>

---



---

**ESTRATEGIA METODOLÓGICA**

---

**FASE****DESCRIPCIÓN**

---

de 2016 cubre los inconvenientes descritos en los casos referenciados por la jurisprudencia encontrada, y si, esta normatividad establece de forma completa, concreta y total, nuevas alternativas para tal fin. En el caso de una negativa frente a este último punto, se aportará y contribuirá, a modo personal, con determinadas acotaciones de carácter teórico en lo faltante para la regulación del tema.

---

## **2. Análisis de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012-2016**

Con el objetivo de abordar la temática anunciada e iniciar la exposición del contenido de la presente investigación estableciendo un contexto preciso, el lector encontrará en el siguiente segmento, por una parte, una descripción normativa detallada sobre las ESAL en el ámbito jurídico colombiano, centrándolo en el RTE, junto con el concepto de Beneficio Neto o excedente fiscal, y con base en dichas normas, se introducirá doctrinalmente la materia, para finalizar con los conceptos jurisprudenciales sobre cada uno de los elementos que se pretenden ahondar dentro de un marco teórico; todo ello con el propósito de abordar idóneamente los resultados propios de la labor investigativa en cuanto al análisis de la jurisprudencia del tópico referenciado y dar cumplimiento al primer objetivo específico de la investigación.

### **2.1 Aproximaciones Conceptuales**

#### **2.1.1 Entidades sin ánimo de Lucro.**

Las ESAL son definidas por la doctrina, en tanto que, por la normatividad y la jurisprudencia de nuestro país, más que definir las, las caracteriza y asienta los lineamientos necesarios para constituirse como beneficiarias del RTE.

Ante ello, un conjunto estándar internacional de recomendaciones para compilar mediciones de la actividad económica de los países, el cual es auspiciado por la ONU, definió a las ESAL con respecto a las utilidades generadas por la misma como “Entidades jurídicas o sociales creadas para producir bienes y servicios, cuyo estatuto jurídico no les permite ser fuente de ingreso, beneficio o u otras ganancias financieras para las unidades que las establecen,

controlan o financian” (Consejo Técnico de la Contaduría Pública [CTCP], 2015, p. 4). Así mismo, y ante la ausencia de la definición legal, la Cámara de Comercio de Bogotá y El *Chartered Professional Accountants Canada*, (como se citó en CTCP, 2015) precisaron respectivamente:

- Las Entidades Sin Ánimo de Lucro son personas jurídicas que se constituyen por la voluntad de asociación o creación de una o más personas (naturales o jurídicas) para realizar actividades en beneficio de asociados, terceras personas o comunidad en general. Las ESAL no persiguen el reparto de utilidades entre sus miembros.

- Entidades, usualmente sin participaciones de propiedad transferibles, organizadas y operadas exclusivamente para fines sociales, educativos, profesionales, religiosos, de salud, de caridad o cualquier otro fin no lucrativo. Los miembros, contribuyentes y otros proveedores de recursos de una organización sin ánimo de lucro, en tal condición, no reciben ningún rendimiento financiero directamente de la organización (p. 7).

En esta medida, es claro que son elementos sustanciales de las ESAL (i) la personería jurídica; (ii) la actividad objeto de creación como finalidad social encaminada al mejoramiento social y/o beneficio común, y (iii) la no distribución de las utilidades entre los asociados.

Por otra parte, como bien se mencionó anteriormente, la norma jurídica ha decantado la clasificación y requisitos de estas personas jurídicas tanto para su existencia, como para pertenecer y ser incluidos dentro del RTE. De esta forma, concretamente existen en Colombia las (i) ESAL del RTE, (ii) ESAL no contribuyentes obligadas a declarar, y (iii) ESAL no contribuyentes no obligadas a declarar, las cuales son establecidas en el Decreto 624 de 1989; para efectos del presente trabajo se efectuará especial hincapié en el primer grupo mencionado,

es decir, Entidades sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial; En consecuencia, son requisitos de las ESAL para constituirse dentro del RTE, los descritos en la siguiente tabla:

Tabla 2

*Requisitos de las Entidades sin Ánimo de Lucro para constituirse en el Régimen Tributario Especial*

<b>REQUISITOS DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PARA CONSTITUIRSE EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL</b>	
<b>REQUISITO</b>	<b>DESCRIPCIÓN</b>
<b>Constitución jurídica.</b>	La ESAL que pretenda acogerse al RET, debe estar constituida jurídicamente como Entidad sin Ánimo de Lucro.
<b>Actividades de Interés General.</b>	La actividad que debe desempeñar la entidad tendrá que ser benéfica para un grupo poblacional (sector, barrio, o comunidad determinada). Dicha actividad exige la calificación certificada por los Ministerios o entidades públicas, las cuales deberán ser de salud, educación formal, cultura, deporte aficionado, investigación científica o tecnológica, ecología y protección ambiental, o a programas de desarrollo social.
<b>Especificación de Objeto Social en Acta de constitución.</b>	El Objeto Social debe figurar en el acta de constitución de la entidad.
<b>Aprobación de la Destinación de los Recursos.</b>	La destinación de los recursos deben ser aprobados por la asamblea general o el máximo órgano de gobierno, y su verificación será posteriormente por parte de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN.

---

**REQUISITOS DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO PARA  
CONSTITUIRSE EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

REQUISITO	DESCRIPCIÓN
<b>Acceso a la Comunidad.</b>	La entidad realizará oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social para ser considerada entonces con acceso a la comunidad.

---

Tabla elaborada con base en el Decreto Reglamentario 4400 de 2004, por el cual se reglamenta el artículo 19 y el Título VI, Libro I del Estatuto Tributario referente al Régimen Tributario Especial y se dictan otras disposiciones.

Fuente: Autora del Proyecto, 2017.

Finalmente, cabe acotar que en cuanto a la jurisprudencia Colombiana en el tema tratado, y en especial la Sección Cuarta del Consejo de Estado, ésta ha sido reiterativa en el establecimiento de las condiciones establecidas por la norma jurídica -Estatuto Tributario y Decreto Reglamentario 4400 de 2004- para que las ESAL sean cobijadas por el RTE, condiciones tales, que fueron comentadas con antelación.

Esto como punto álgido en comparación al elemento conceptual de tales entidades en dichos pronunciamientos judiciales; quiere ello decir, que así como en la reglamentación legal, en la jurisprudencia colombiana no se producen definiciones conceptuales exactas y precisas sobre lo que se considera una Entidad sin Ánimo de Lucro, como si ocurre en el campo doctrinal.

### **2.1.2 Régimen Tributario Especial**

Mediante un estudio doctrinal y normativo – jurídico, efectuado sobre el RTE, existe un punto claro, y este es que, al referirse a la temática desde las diferentes aristas citadas, el concepto normativo -RTE- no es definido como tal, *contrario sensu* de una diáfana caracterización en cuanto a (i) a quiénes se aplica el régimen, (ii) cuáles son los beneficios otorgados y (iii) qué

requisitos son necesarios cumplir para tener acceso a ellos, éste último tratado en el aparte inmediatamente previo. Es así como el Régimen Tributario Especial establece que son contribuyentes los siguientes:

1. Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro, con excepción de las contempladas en el artículo 23 del Estatuto Tributario.
2. Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros y se encuentren sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Bancaria.
3. Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales que en desarrollo de su objeto social perciban ingresos por actividades industriales y/o de mercadeo, respecto a estos ingresos. En el evento en que las asociaciones gremiales y los fondos mutuos de inversión no realicen actividades industriales o comerciales, se considera como no contribuyentes del impuesto sobre la renta, de conformidad con lo establecido en el inciso segundo del artículo 23 del Estatuto Tributario.
4. Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas e instituciones auxiliares el cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa vigente, vigilados por alguna Superintendencia u organismo de control (Decreto 4400, 2004).

Frente al segundo punto aludido, cabe acotar que el doctrinante Juan Carlos Jaramillo Díaz examina claramente los beneficios otorgados a quienes califican para tal fin; dentro de estos privilegios tributarios encontramos **seis**.

El primero de ellos es la exención de impuesto de renta, el cual se genera en la medida en que el beneficio neto o excedente fiscal calculado por la entidad, se destine efectivamente a las actividades estimuladas fiscalmente por la ley en cuanto a su forma y finalidad; en segundo lugar, los contribuyentes a los que se refiere el artículo 19 del ET, reglamentados por el artículo 1° del Decreto 4400 de 2004, en caso de incurrir en el impuesto de renta, estarán sometidos a éste, sobre el beneficio neto o excedente fiscal a una tarifa única del 20%.

Quiere ello decir, que cuando estos contribuyentes no destinen su actividad conforme al objeto social establecido, y por consiguiente, sean comerciales y/o industriales, la tarifa de tributación sobre dicho gravamen será la mencionada, por ser del tratamiento especial que brinda el RTE, diferente al que se impone en el Régimen Ordinario, que es de cinco (5) puntos porcentuales más.

El tercer y cuarto punto beneficioso que se concede a estos contribuyentes, son los de la exclusión de la renta presuntiva y los ajustes integrales por inflación para efectos fiscales, respectivamente. Como quinto elemento importante, se encuentra el que se refiere al régimen preferencial que en materia de retención en la fuente tienen aquellos contribuyentes del RTE, pues los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a favor de las ESAL no estarán sometidos a dicho impuesto anticipado, excepto, cuando se trate de ingresos tributarios por ventas o rendimientos financieros.

El sexto punto hace referencia a que sólo las personas jurídicas mencionadas en numeral 1° del artículo 19 del ET, tienen un régimen preferencial en materia de impuesto al patrimonio, en el sentido en que no están obligados a pagarlo.

Para terminar este fragmento, y agregando a lo especificado en la *Tabla 1* sobre los requisitos necesarios para tener acceso a los beneficios otorgados por el RTE, es de gran

importancia resaltar que tanto el artículo 356-2 como el 364-5 del ET, adicionan que para ser calificados como contribuyentes en este régimen, las entidades de que tratan el artículo 19 del mismo estatuto, deberán presentar, previa inscripción y registro Web que señala la DIAN la solicitud de calificación junto con los documentos requeridos, para proceder su calificación en el Registro Único Tributario, y una vez se haya surtido tal trámite, la entidad proceda mediante acto administrativo a la determinación o no para del contribuyente para el RTE.

Los datos ingresados al aplicativo Web, los cuales son una descripción meritoria de la entidad, denominación, identificación, domicilio, monto y destino de la reinversión del beneficio neto o excedente cuando corresponda, salarios de los miembros de los cuerpos directivos, entre otros, deberán ser públicos y a su vez deben ser actualizados anualmente en los primeros tres meses de cada año.

Con base en la caracterización presentada, se puede definir el concepto de RTE como un conglomerado normativo que nace tácitamente en Colombia por medio de la Ley 75 de 1986, en donde tuvo su creación formal con la Ley 84 de 1988 y que ulteriormente ha tenido ciertas modificaciones, mediante el cual el Estado le otorga ciertos beneficios tributarios a quienes son calificados para la aplicación del mismo.

### **2.1.3 Beneficio Neto o Excedente Fiscal.**

El beneficio neto o excedente fiscal está estipulado en el artículo 357 del ET y en los artículos 2° y 3° del Decreto 640 de 2005. Según esto, los sujetos del régimen tributario especial están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%). Este beneficio se determina, conforme al E.T.:



Se toma la totalidad de los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, y se resta 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 estas normas, incluyendo en los egresos las inversiones que hagan en cumplimiento del mismo. El beneficio neto o excedente, así determinado, es exento si se destina directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen dicho objeto social. El beneficio neto o excedente generado en la no procedencia de los egresos, no será objeto de exención según lo dispone el artículo 358 del E.T (art. 357).

De la misma forma la jurisprudencia nacional se ha pronunciado de la siguiente forma sobre el tema:

En el régimen aplicable a las cooperativas, conforme con el artículo 19 del Estatuto Tributario, el beneficio neto o excedente estará sujeto a impuesto cuando lo destinen, en todo o en parte, en forma diferente a lo que establece la legislación cooperativa vigente. Para el cálculo del beneficio neto, el artículo 6° de la Ley 633 de 2000 dispone que se realice de acuerdo con lo establecido en la normatividad cooperativa (Consejo de Estado, Sección Cuarta, 680012331000200601865-01, 2012)

Un punto preponderante para profundizar es el de el Gravamen a los Movimientos Financieros (en adelante GMF) dentro del Beneficio Neto o Excedente Fiscal, y si es válido tomarlo como deducible dentro del mismo, o por el contrario debería descartarse.

Esta discusión se genera debido a que a través de ciertos casos fácticos en el tema tratado, en algunas ciudades y diferentes niveles de la administración tributaria se han conocido procesos de fiscalización en donde, para Cooperativas contribuyentes del RTE, no procede el egreso por

este concepto; pues bien, siendo el GMF “un impuesto indirecto del orden nacional que se aplica a las transacciones financieras realizadas por los usuarios del sistema, para que cumpla con el desarrollo de labores de investigación, control, determinación, discusión, cobro, devolución del impuesto, entre otras” (Varela, 2007, pág. 9), y tomando éste concepto como punto de partida, la sección Cuarta del Consejo de Estado, ha sentado una posición clara sobre tal dicotomía, y de acuerdo a esto ha mencionado:

Ahora bien, tratándose concretamente de los egresos de las cooperativas, procederán aquellos que constituyan costo o gasto y tengan relación de causalidad con los ingresos, y los que no tengan relación de causalidad con los ingresos, o que no sean necesarios y proporcionados de acuerdo con las demás actividades comerciales de la cooperativa, serán procedentes los que sean realizados de conformidad con lo previsto en la legislación cooperativa.

Respecto al artículo 872 del Estatuto Tributario no permite deducir de la renta bruta de los contribuyentes el GMF. Sin embargo, la Sala considera que tal norma no se aplica a las cooperativas, porque, como se vio, éstas tienen una forma, especial y diferente a la de los demás contribuyentes del régimen especial, de establecer el beneficio neto, que es la base gravable del impuesto, con una procedencia de egresos, igualmente, especial para las cooperativas. De manera que si para otros contribuyentes el gasto por concepto de GMF no es procedente, para las cooperativas sí lo será si es realizado conforme con la normativa cooperativa.

Si bien la norma que prohíbe la deducción del GMF y la que establece una especialidad en la determinación del beneficio neto de las cooperativas tienen el mismo rango, para la Sala prima la legislación especial de las cooperativas, porque, en materia de egresos,

constituye una regulación completa y excluyente de las demás disposiciones, aún de las que regulan a las entidades del régimen especial (Consejo de Estado, Sección Cuarta, 76001-23-31-000-2007-01244-01(18990), 2012).

Queda claro entonces que para el sector Cooperativo, el GMF es un egreso que procede a deducirse en su totalidad y sin límite alguno por su especial rigor legal.

## **2.2 Entidades sin Ánimo de Lucro en el marco jurisprudencial colombiano**

Anteriormente se realizó un estudio sucinto sobre las Entidades sin Ánimo de Lucro, el Régimen Tributario Especial y el Beneficio Neto o Excedente Fiscal, teniendo en cuenta que el primer objetivo de esta investigación es analizar la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado de los años 2012-2016, que encontraron problemas en las ESAL por actividades no comprendidas en su objeto social y la liquidación privada del impuesto de renta, y para ello es fundamental comprender la dimensión conceptual de estos términos tributarios.

Se procederá entonces a exponer el análisis realizado sobre las dieciséis (16) sentencias de segunda instancia proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado entre los años 2012 a 2016, las cuales fueron obtenidas de la Relatoría de dicha Corporación y que el criterio de selección empleado para su escogencia fue netamente temático, es decir que se eligieron sentencias por tema decidido por el Tribunal.

A continuación se presentarán una serie de figuras en las cuales se plasman aspectos comunes y relevantes que se encontraron en las sentencias analizadas (ver apéndice), no sin antes precisar que de las 16 situaciones que se estudiaron mediante la jurisprudencia, en su totalidad, la acción utilizada para desarrollar un litigio de las diferentes ESAL contra el Estado colombiano, fue la de Nulidad y Restablecimiento del Derecho.

### 2.2.1 Análisis de Resultados.

Con el propósito de estudiar jurisprudencia exclusivamente relacionada con las ESAL del RTE, en la presente investigación se analizaron dieciséis (16) sentencias en total, todas ellas son fallos judiciales proferidos por la Sección Cuarta del Consejo de Estado entre los años 2012 – 2016, y sus respectivas referencias yacen en el apéndice del presente trabajo.

Por ello, tal como se anunció anteriormente, en este segmento se presentan una serie de figuras que buscan facilitar la comprensión de las sentencias de segunda instancia, las cuales son comentadas con el fin de reflejar la información obtenida de dichas providencias del modo más objetivo posible.



*Figura 1.* Conductas Sancionadas que fueron evaluadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, entre 2012 y 2016

Ante este ítem, primero es indispensable mencionar cuáles son todas las posibles conductas sancionables que establece el ET, en las que los contribuyentes deben presentar la declaración

tributaria, ya sean personas naturales o jurídicas. Es así como se dispusieron siete (7) sanciones, las cuales son: “(i) extemporaneidad en la presentación, (ii) extemporaneidad en la presentación de las declaraciones con posterioridad al emplazamiento, (iii) sanción por no declarar, (iv) sanción por corrección de las declaraciones, (v) sanción relativa la declaración de ingresos y patrimonio, (vi) sanción por corrección aritmética, e (vii) inexactitud en las declaraciones tributarias”, las cuales están establecidas en los artículos 641 a 647 del mismo estatuto.

Como se observa en la *Figural*, del total de las dieciséis (16) sentencias, tan solo en una (1) de ellas no se abordó alguna conducta sancionada de los artículos mencionados, pues allí el litigio versaba sobre la clasificación o no de la persona jurídica como ESAL, por lo que la conducta sancionada fue la de la improcedencia de la persona jurídica para aplicar al RTE, que mediante la Ley 488 de 1998, estaba a cargo de la figura de los Comités de Calificación.

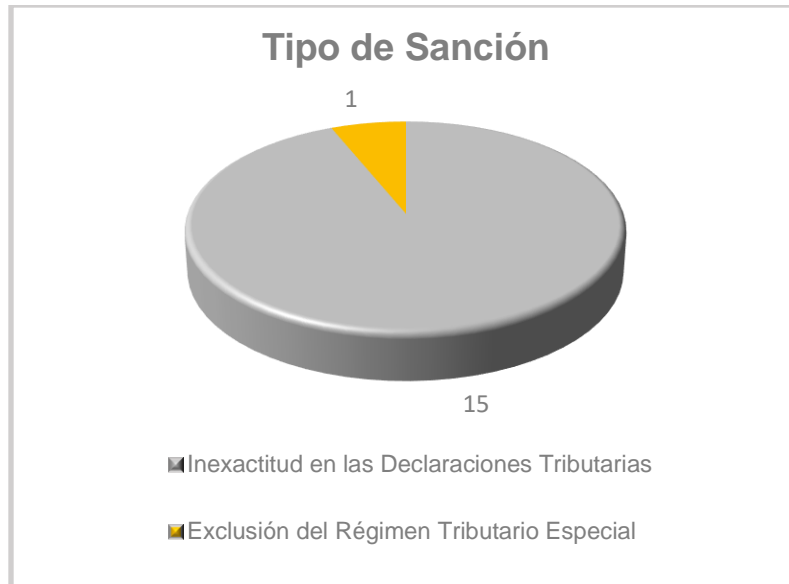
Resulta interesante anotar que, respecto a las quince (15) sentencias restantes tratadas, se evidenciaron sólo conductas tipificadas en el artículo 647 del ET -inexactitud en las declaraciones tributarias-, y que respecto a ésta, es preciso clarificar que “inexactitud” se produce siempre que, por diferentes motivos del contribuyente, se derive un menor impuesto o saldo a pagar, o un mayor saldo a favor para el contribuyente, agente retenedor o responsable; por lo tanto, de esta conducta se diferencian seis (6), de las cuales, cualquiera de éstas puede ajustarse perfectamente en el norma tributaria para dicha sanción.

Para el caso en concreto, de las quince (15) sentencias restantes, una (1) de ellas trató la conducta del numeral 2, artículo 647 - No incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior-, una (1) más la conducta del numeral 6, artículo 647 - Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores,

aunque no exista impuesto a paga-, y curiosamente trece (13) constituyen la actuación que describe el numeral 3 del mismo artículo -La inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos, inexistentes o inexactos-. Lo cual quiere decir que, independientemente de si se efectuó o no la sanción en la decisión de segunda instancia, las ESAL en su gran mayoría tienden a efectuar esta conducta para conseguir un menor impuesto a pagar.

Es indispensable aclarar que la descripción de las conductas sancionadas dada anteriormente, hace referencia al ET con inclusión de la Ley 1819 de 2016 , en la que una de sus modificaciones con respecto a las ESAL y al RTE estuvo presente en el artículo 647, pues antes de la entrada en vigencia de esta ley, tal artículo estaba escrito de modo general tratando las sanciones en un mismo texto, sin especificaciones, separación o aclaración en la redacción de la diferenciación de ellas; Igualmente se mencionaba en el mismo artículo, la sanción monetaria aplicable en los casos citados, tema que en la actualidad cambió, pues esta demarcado en el artículo 648 del mismo estatuto.

Si bien es cierto que la jurisprudencia que fue analizada estaba dentro del intervalo de los años 2012 – 2016 - antes de la Ley 1819 de 2016- , la graficación y explicación de las mismas se hizo con base en el ET actualizado para lograr una mayor comprensión por parte del lector, sin que ello afectara los hechos o conductas sancionadas, y por tanto, los resultados obtenidos.



*Figura 2.* Clases de Sanción evaluadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado

Es evidente que frente a las sanciones objeto de imposición en las sentencias estudiadas, de las dieciséis (16) totales, en quince (15) de ellas se analizó el caso fáctico para la sanción de inexactitud, mientras que en la restante se examinó la sanción de no procedencia por calificación al RTE, independientemente de si finalmente se impuso o no la sanción al contribuyente.

Respecto a la primera sanción vale acotar que lo estipulado en el artículo 648 del ET, establece la imposición de una sanción de tipo monetario, que más adelante será estudiada, mientras que en la segunda sanción anteriormente mencionada, se trata tan solo la exclusión de la persona jurídica del RTE y los beneficios tributarios que ello acarrea, es decir una sanción para inaplicar la clasificación como beneficiario de dicho régimen.



*Figura 3.* Sentencias Confirmadas, Revocadas y Modificadas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado

Como ya se ha dicho, las sentencias de segunda instancia proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado, durante los años 2012-2016 y cuyo tema tratado tiene relevancia para la presente investigación, fueron dieciséis (16), de las cuales seis (6) fueron confirmadas, dos (2) modificadas y cinco (8) revocadas, respecto a las decisiones tomadas en los diferentes Tribunales Administrativos del país en primera instancia, lo cual conllevó a estipular si sancionaría o no al contribuyente, análisis que se demuestra a continuación.





*Figura 4.* Número de Contribuyentes efectivamente sancionados por la Sección Cuarta del Consejo de Estado

Siguiendo la misma línea de análisis, se estableció que finalmente fueron sancionados, con respecto a las quince (15) sentencias de la conducta que se estipula en el artículo 647 del ET, seis (6) contribuyentes, mientras que ocho (8) no lo estuvieron, y tan sólo uno (1) fue sancionado parcialmente, lo cual quiere decir, que en más del cincuenta por ciento (50%) de los casos estudiados se obtuvo un fallo a favor de éstos. Pues bien, una vez expuesta qué conducta se sancionó, es propicio describir cuál es la sanción impuesta. En tal sentido, la reforma tributaria - Ley 1819 de 2016-, como ya se dijo, reformó el artículo 647 del ET en el que se establecía que la sanción monetaria sería equivalente a un ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o declarada, y del veinte por ciento (20%) cuando se trate de declaraciones por concepto de patrimonio.

Teniendo una norma con mayor detalle del hecho sancionable, también se obtuvo una con mayor diversidad en el monto de la sanción a imponer en el nuevo y transformado artículo

648. De esta forma, ya no existe uniformidad en la gran mayoría de los casos en cuanto a una sanción monetaria del ciento sesenta por ciento (160%), sino que se crean diversas tarifas de un quince (15%), veinte (20%), cincuenta (50%), cien (100%) y hasta un doscientos por ciento (200%), dependiendo de cada conducta.

Cabe precisar que en cuanto el porcentaje de la sanción impuesta en los casos analizados, se impuso la descrita previa a la elaboración de la ley estudiada, pues el periodo de los años 2012 – 2016 se encontraba regulado por la legislación actual al momento de ocurrencia de los hechos, es decir del ciento sesenta por ciento (160%) del valor de la retención no efectuada o declarada.

Teniendo en cuenta que el primer objetivo de este trabajo es analizar las sentencias de segunda instancia proferidas por la Sección Cuarta del Consejo de Estado en el periodo 2012-2016, se escogieron dieciséis (15) sentencias que conocieron sobre los temas más comunes y relevantes de las ESAL del RTE, a las cuales se les realizó el análisis jurisprudencial, para posteriormente efectuar una revisión sobre las mismas que permitiera obtener criterios de comparación objetivos y comunes en todas las providencias estudiadas, y que a manera de ilustración quedaron para su observación en las cuatro (4) figuras que anteceden y descritas posteriormente.

De dichas figuras se puede vislumbrar aspectos muy interesantes como por ejemplo: (i) patrones de repetición respecto a la conducta sancionada y establecida en el artículo 647 numeral 3, (ii) reiteración respecto a la clase de sanción de inexactitud en las declaraciones tributarias, (iii) la semejanza en los resultados de paridad respecto a sentencias confirmadas y revocadas y (iv) la exacta paridad entre el número de contribuyentes sancionados y no sancionados - teniendo en cuenta el único caso de sanción parcial-.

### **3. Impacto de la jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016**

Establecidos y analizados contexto y marco jurisprudencial de referencia de las RTE y ESAL en Colombia, resulta procedente entrar en el estudio concreto de la determinación del Impacto de la jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016, efectuando previamente consideraciones frente a los fundamentos conceptuales de las fuentes del Derecho en Colombia, para determinar y consolidar el segundo objetivo del presente trabajo investigativo.

#### **3.1 Alcance Conceptual de las Fuentes del Derecho en el Marco Jurídico Colombiano**

Las normas, principios, valores, y aplicaciones jurídicas, provienen de las fuentes del derecho, y para el desarrollo del segundo objetivo específico de la investigación, es propio establecer cuál es la diferencia que radica entre las fuentes formales y materiales del derecho, indicando *prima facie*, que de las primeras se predica obligatoriedad en la implementación al derecho, mientras que en las segundas, no es una característica distinguible (Bohorquez, 2004).

En el proceso de profundización de este asunto en el derecho de Colombia, se encontró que, el académico Antonio Bohórquez Orduz, esclarece con suma precisión y simplicidad el tema, definiendo a la ley como la fuente formal por excelencia.

Desde la teoría de las fuentes del derecho de Bohórquez (2004), el legislador -como creador de la ley- no abarca la totalidad de los escenarios posibles, y bajo tal acepción, son necesarias las fuentes formales del derecho secundarias o delegadas, que mantienen la fuerza

vinculante respaldada por la ley, pero de ninguna manera se hacen equiparables o equivalentes a la fuente formal por excelencia: ley.

A partir de la conceptualización del académico mencionado, existen tres fuentes formales delegadas de alcance general, a saber: la costumbre, las sentencias de constitucionalidad y los actos administrativos generales, y de otra parte están tres de alcance particular, siendo estas: la sentencia judicial, el negocio jurídico, y los actos administrativos particulares, para un total de seis fuentes formales delegadas en el derecho colombiano.

De otro lado se encuentran las fuentes materiales, establecidas en el artículo 230 de la Constitución Política como “criterios auxiliares de la actividad judicial”, dentro de los cuales se encuentran la doctrina, la equidad, los principios generales del derecho y la jurisprudencia.

Estas fuentes contribuyen a la orientación del interprete, y a la creación de la norma jurídica, pero carecen, como ya se dijo, de la obligatoriedad que por el contrario si poseen las fuentes formales del derecho (Bohórquez, 2004, págs. 4-6).

### **3.2 La jurisprudencia contencioso administrativa como fuente material en la aprobación de la Ley 1819 de 2016**

Definidas las características propias de las fuentes materiales del derecho en el ámbito jurídico colombiano, a continuación se procederá a describir crítica y objetivamente, qué tan uniforme resultó ser la jurisprudencia del Consejo de Estado de cara, al sustento argumentativo de la reforma tributaria y qué aspectos fueron demostrados con los pronunciamientos judiciales, más allá de la tabulación de resultados que se efectuó en el segmento anterior.

Seguidamente, se ahondará en los debates surgidos de la presentación del proyecto de la Ley 1819 de 2016, con la intención de verificar en qué se basó el gobierno nacional para la el

informe expuesto al Congreso de la Republica y de qué forma justificó una futura reforma tributaria. Con ello, se podrá concluir las fuentes utilizadas para la elaboración de la ley.

### **3.2.1 Uniformidad de resultados en la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en los años 2012 - 2016.**

Una vez analizada la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, tabulados los resultados según indicadores elegidos para hacer idóneo la lectura de los mismos, y presentados en la sección anterior, es propio y relevante indicar la uniformidad concluida en los patrones de escogencia.

De este modo, la Real Academia Española define “uniforme” como el adjetivo que denota lo igual, conforme o semejante; siendo esto así, fue posible evidenciar en la tabulación de resultados de los pronunciamientos judiciales estudiados, que existió uniformidad de los dos primeros criterios de clasificación, mientras que esta característica estuvo ausente en los dos segundos patrones de análisis.

En este sentido, frente a las conductas sancionadas y a la clase de sanción, si bien no fue total la uniformidad de los criterios, si lo fue en un gran porcentaje. En contraposición, de cara a las sentencias confirmadas, revocadas y modificadas por un lado, y al número de contribuyentes efectivamente sancionados por el otro, el panorama reveló el escenario opuesto, es decir, paridad entre los sub criterios, como se muestra en la siguiente tabla.

Tabla 3

*Uniformidad en los criterios analizados de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado*

<b>UNIFORMIDAD EN LOS CRITERIOS ANALIZADOS DE LA JURISPRUDENCIA DE LA SECCIÓN CUARTA DEL CONSEJO DE ESTADO</b>			
<b>CRITERIO</b>			
<b>ANALIZADO</b>	<b>RESULTADOS</b>	<b>CONCLUSIÓN</b>	
	<b>1.1</b> Artículo 363	1	
<b>1. Conducta Sancionada</b>	<b>1.2</b> Artículo 647, numeral 6	1	Existencia De
	<b>1.3</b> Artículo 647, numeral 2	1	Uniformidad
	<b>1.4</b> Artículo 647, numeral 3	13	Parcial
<b>2. Clase de Sanción</b>	<b>2.1</b> Inexactitud en las Declaraciones Tributarias.	15	Existencia De
	<b>2.2</b> Exclusión del Régimen Tributario Especial.	1	Uniformidad Parcial
	<b>3.1</b> Sentencias Confirmadas.	6	
<b>3.Sentencias Confirmadas, Revocadas y Modificadas</b>	<b>3.2</b> Sentencias Revocadas.	8	Inexistencia De
	<b>3.3</b> Sentencias Modificadas.	2	Uniformidad
	<b>4.1</b> Contribuyente Sancionado.	7	
<b>4. Número de Contribuyentes efectivamente Sancionados</b>	<b>4.2</b> Contribuyente No Sancionado.	8	Inexistencia De
	<b>4.3</b> Contribuyente Sancionado Parcialmente.	1	Uniformidad

Esta situación indica que, frente al primero de los cuatro (4) criterios elegidas para el análisis propio de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado, esto es, la conducta sancionada, existe uniformidad parcial en la medida en que en trece (13) casos analizados la conducta sancionada fue la del artículo 647 numeral 3, mientras que las conductas de los Artículos 363, 647 numeral 6 y 647 numeral 2, se desarrollaron tan sólo una vez cada una, para el total de las dieciséis (16) sentencias analizadas.

Ahora bien, con la segunda pauta, esta es, la clase de sanción, ocurrió algo similar con la descrita inmediatamente anterior, pues no existió un resultado contundente y uniforme de los resultados, arrojando existencia de uniformidad parcial, pues en quince (15) casos la sanción fue la de Inexactitud en las Declaraciones Tributarias, mientras que en uno (1) restante lo fue la de Exclusión del RTE, para un total de las dieciséis (16) fallos judiciales estudiados.

Por otro lado, es evidente que al tercer criterio, a saber, Sentencias Confirmadas, Revocadas y Modificadas, los resultados arrojaron la inexistencia de uniformidad, ya que seis (6) sentencias fueron confirmadas, ocho (8) revocadas, y dos (2) restantes modificadas, para un total de las dieciséis (16) casos.

Por último, de cara a la cuarta pauta, es decir, al Número de Contribuyentes efectivamente Sancionados, se obtuvieron siete (7) contribuyentes sancionados, ocho (8) contribuyentes no sancionados, y un (1) contribuyente sancionado parcialmente, lo cual refleja inexistencia de uniformidad en la totalidad de las dieciséis (16) sentencias abordadas.

Ante esta situación, se constata que la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado analizada, se constituyó como un elemento impreciso para tomar como fundamento en la sustentación argumentativa de un proyecto de ley, de suma importancia como la que significaba ser la Reforma Tributaria.

### **3.2.2 Análisis del Proyecto de la Ley 1819 de 2016.**

Como fue anotado anteriormente, con el objetivo de establecer el impacto de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado en la creación de la RT, primero se estudió la uniformidad en los resultados de los criterios de análisis de los pronunciamientos judiciales entre los años 2012 – 2016, para proceder con el proyecto de Ley de la RT.

En tal sentido, el 19 de Octubre de 2016 el Gobierno Nacional presentó ante el Congreso de la República, la ponencia de la Ley 1819 del mismo año, de la mano de la Comisión de Expertos para la Equidad y la Competitividad Tributaria - equipo de profesionales encargado de elaborar el articulado-.

El Proyecto de Ley 178 de 2016, especialmente de naturaleza informativa y legalmente propositiva, reflejaba un sucinto y claro panorama nacional de temáticas relevantes como Impuestos Directos, Impuestos Indirectos, Impuestos Territoriales, Administración Tributaria, y por supuesto, Régimen Tributario Especial.

Frente al RTE se introdujo el tema con un diagnóstico, procedido de la explicación del origen, marco normativo, problemas relevantes, justificación de cambios normativos necesarios, y propuestas específicas encaminadas a cumplir la teleología normativa buscada.

Siendo esto así, de la reconstrucción del proyecto y por ende de la fuente principal que tuvo, esto es, el Informe de la Comisión de Expertos, fue evidenciado que por una parte, se trataba de un escrito minucioso en el que se demuestran los inconvenientes ya descritos en la introducción de este trabajo investigativo, y por otra, que los datos, cifras, diagramas y estadísticas presentadas, provienen del estudio efectuado por parte del Ministerio de Hacienda, o en ocasiones por la DIAN.



Ello quiere decir que la información que fue suministrada en dicho texto, tiene un rigor académico importante; sin embargo, es relevante efectuar especial hincapié en que en ningún momento y bajo ninguna circunstancia es mencionada o citada la jurisprudencia o algún tipo de pronunciamiento judicial en el Informe realizado por los profesionales del área, y por ende, tampoco lo fue en el proyecto de Ley expuesto al órgano legislativo.

El mismo texto elaborado por el grupo de expertos, donde además la presidencia radicaba en cabeza del Director a nivel Nacional de la DIAN, Santiago Rojas, más allá de exponer una problemática nacional en materia tributaria, proponía recomendaciones y propuestas para lograr un sistema tributario más estructurado y consolidado, y mitigar la elusión y evasión fiscal, fin máxime de la Reforma en todas las situaciones abordadas.

Tales propuestas eran las que lideraba el proyecto de Ley 178 de 2016, influenciado por las sugerencias de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en adelante OCDE, junto con las recomendaciones expresas de la Comisión de Expertos, y que posteriormente sería debatido en el Congreso de la República.

Considerando la efectiva inconsistencia entre la actividad económica y el objeto social de las Entidades Sin Ánimo de Lucro revelado en el proyecto de ley, es claro que el uso de la información proviene de interpretaciones elaboradas a partir del estudio académico de teóricos expertos y no de la jurisprudencia de la Sección Cuarta del Consejo de Estado.

Dicho esto, se tiene que, no es dable afirmar o predicar uniformidad total de parte de los fallos judiciales analizados previamente y que, menos aún, fueron tomados como fuente primaria para la elaboración del proyecto de ley, que entre otras cosas, fue aprobado en un tiempo veloz y a muy pocos días de terminar el año en que se presentó.

Aclarado lo anterior, y dado que jurídica y técnicamente no existe un método conciso para establecer el impacto de la jurisprudencia en la creación de un compendio normativo, se debe entender impacto como huella, señal, o efecto producido sobre algo o alguien, para determinar que ciertamente los fallos judiciales objeto de análisis en la presente investigación, no obtuvieron valor bibliográfico, en la medida en que no fue tomada como base informativa y jurídica para la elaboración de la Ley 1819 de 2016. Esto se concluye derivado de la ausencia de fuentes jurisprudenciales, o citación del mismo tipo en el Informe de la Comisión de Expertos para la Equidad y Competitividad Tributaria, y a *posteriori*, en el Proyecto de la Ley 1819 de 2016.

#### **4. Descripción de los cambios que introdujo la Ley 1819 de 2016 en el Régimen Tributario Especial y las Entidades Sin Ánimo de Lucro**

Establecidos conceptos primordiales del Régimen Tributario Especial y las Entidades Sin Ánimo de Lucro, analizada la jurisprudencia seleccionada, y una vez determinado el impacto de ésta sobre la creación de la Ley 1819 de 2016, resulta oportuno describir concretamente cuáles fueron los cambios que introdujo la mencionada Ley con el fin de dar cumplimiento al tercer objetivo específico y posteriormente responder la pregunta de investigación formulada, a saber: ¿Cobija la Ley 1819 de 2016 los problemas derivados de la inconsistencia entre la actividad económica y el objeto social de las Entidades sin ánimo de lucro encontrados en jurisprudencia contencioso administrativa entre los años 2012- 2016?

En ese sentido, se aborda una descripción comparativa entre la norma jurídica antes de la creación y vigencia de la Reforma Tributaria, en contraposición con la que rige el ordenamiento jurídico colombiano en la actualidad.

Para ello se implementó y organizó la información comparativa mediante el uso de tablas elaboradas por la autora del proyecto, en las que se encuentran análisis de cada una de las variaciones legales que empezaron a regir en Colombia en materia de RTE y ESAL, bajo la categoría del escenario previo y posterior a la promulgación de la Ley en el año 2016, y por supuesto, teniendo en cuenta el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, que rige con mayor grado de clarificación y especificidad este reformado compilado normativo. Adicionalmente, en cada una de estas herramientas se expondrá, a modo de conclusión, las acotaciones pertinentes.

Finalmente, se culminará el desarrollo de la sección enfatizando en cuatro (4) momentos claves y preponderantes a tener en cuenta, los cuales fueron mencionados en el Decreto

Reglamentario 2150 de 2017, para efectos de mayor énfasis en lo que concierne el año 2018 para la fiscalización tributaria en materia de las ESAL del RTE en Colombia.

#### **4.1 Cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016 respecto al Régimen Tributario Especial y Entidades Sin Ánimo de Lucro**

Las ESAL del RTE constituyeron uno de los puntos evaluados en el año 2016 con el objetivo de mitigar la elusión y evasión fiscal en Colombia, y para ello, la Reforma Tributaria primeramente introdujo variación significativa en la configuración de la clasificación de este régimen especial, la cual se describe a continuación.

Tabla 4

##### *Clasificación De Contribuyentes al Régimen Tributario Especial*

<b>CLASIFICACIÓN DE CONTRIBUYENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL</b>	
	El artículo 19 del Estatuto Tributario establecía, en principio, cuatro clases de contribuyentes conforme al RTE, esto es:
<b>Escenario Previo</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. (i) Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones que cumplieran con los requisitos de objeto social y actividades de interés general, y excedentes reinvertidos totalmente en su objeto social, (ii) Personas Jurídicas sin ánimo de lucro sometidas a la vigilancia de la Superintendencia Financiera, (iii) los Fondos Mutuos de Inversión y Asociaciones Gremiales, y (iv) las Cooperativas.</li> <li>2. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta con tratamiento de RTE lo eran las Cajas de Compensación Familiar y los Fondos de empleados, con respecto a los ingresos generados en actividades industriales y financieras, distintas a la inversión de su patrimonio y diferentes a las relacionadas con salud, educación, recreación y</li> </ol>

---

**CLASIFICACIÓN DE CONTRIBUYENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

desarrollo social, establecido en el artículo 19-2 del ET.

---

La Ley 1819 de 2016 y el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, modificaron esta clasificación y estableció en los artículos 19 y 19-4 respectivamente:

1. Podrán ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementario del Régimen Tributario Especial las siguientes entidades del artículo 19 del Estatuto Tributario, siempre que desarrollen las actividades meritorias enumeradas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, que sean de interés general y a ella tenga acceso

**Escenario**

la comunidad, y que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes sean distribuidos bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación:

**Posterior**

- Las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro.
  - Las instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación - ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro.
  - Los hospitales constituidos como personas jurídicas, sin ánimo de lucro.
  - Las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social, o por las autoridades competentes.
  - Las ligas de consumidores.
2. Las Cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, y demás previstas en la legislación cooperativa, pertenecen al RTE.
-

---

**CLASIFICACIÓN DE CONTRIBUYENTES AL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**


---

Actualmente, la clasificación del RTE se modifica en el sentido de aplicarse por excepción y no por regla general. Así las cosas solo las Cooperativas son pertenecientes

**Conclusión** al RTE, mientras que las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones, pertenecerán a tal régimen si cumplen con los requisitos establecidos, y deberán solicitar su calificación ante la administración tributaria.

---

Tabla elaborada teniendo en cuenta únicamente los Contribuyentes al Régimen Tributario Especial. A efectos de un mejor entendimiento para el lector, este trabajo investigativo no aborda las Entidades No Contribuyentes Declarantes, ni las Entidades No Contribuyentes No Declarantes.

Una vez reflejadas las transformaciones en la estructura de clasificación de las ESAL del RTE, es pertinente mostrar cómo es el nuevo proceso de calificación de dicho régimen, el cual debe ser aplicado por estas entidades, y que fue incluido en la reciente reglamentación tributaria incorporada con la Ley 1819 de 2016. El procedimiento mencionado es presentado en la *Tabla 5*.

Tabla 5

*Proceso de Calificación aplicado a las Entidades Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial*

---

**PROCESO DE CALIFICACIÓN APLICADO A LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO  
DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**


---

El Estatuto Tributario no contaba con un procedimiento a seguir para acceder a la posibilidad de aplicar al Régimen Tributario Especial, toda vez que, en principio, las

**Escenario** Personas Jurídicas indicadas en la *Tabla 3*, clasificaban en dicho régimen por el simple

**Previo** hecho de constituirse y cumplir con los requisitos determinados en el artículo 19 de este estatuto.

---

---

**PROCESO DE CALIFICACIÓN APLICADO A LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO  
DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

La Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 356-2 y 364-5 del ET, y en éstos se estableció que aquellas entidades que pretendan ser calificadas en el RTE, es decir, Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones, deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN, solicitando su calificación. Una vez surtido éste trámite, la DIAN procederá a autorizar su calificación en el Registro Único Tributario – RUT. Paralelamente, las entidades clasificadas dentro del RTE al 31 de diciembre de 2016 - Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones – deberán presentar una serie de documentos ante el sistema informático que la administración tributaria defina, para continuar calificados como tal, sin necesidad de pronunciamiento expreso por la DIAN.

---

**Conclusión** Actualmente es necesario, por parte de las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones, surtir un nuevo proceso de calificación para acceder a la calificación de Entidad Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial.

---

Como bien se explicó, las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones, podrán excepcionalmente solicitar ante la administración tributaria su calificación como contribuyentes dentro del RTE, si sólo si, cumplen con tres requisitos fundamentales, estos son, (i) que estén legalmente constituidas, (ii) que su objeto social sea de interés general con acceso de la comunidad, y (iii) que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos. A continuación se procede a explicar los cambios introducidos por la RT frente al segundo requisito mencionado, pues fue el único modificado.

Tabla 6

*Objeto Social de las Entidades Sin Ánimo de Lucro del Régimen Tributario Especial*

<b>OBJETO SOCIAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL</b>	
<b>Escenario</b>	El Estatuto Tributario establecía en el artículo 359 que el objeto social que hace
<b>Previo</b>	procedente la deducción y exención, deberá corresponder a actividades de salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad.
	La Ley 1819 de 2016 modificó el artículo 359 del ET y estableció que para que las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones, sean calificadas en el RTE, el objeto social de estas entidades debe estar enmarcado dentro de trece (13) expresas actividades meritorias, siempre y cuando sean de interés general y a ellas tenga acceso la comunidad. Estas actividades son:
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Educación.</li> <li>2. Salud.</li> <li>3. Cultura.</li> <li>4. Ciencia, Tecnología e Innovación.</li> <li>5. Actividades de Desarrollo Social.</li> <li>6. Actividades de Protección al Medio Ambiente.</li> </ol>
<b>Escenario</b>	7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención
<b>Posterior</b>	y tratamiento a las personas consumidoras.
	8. Promoción y apoyo a las actividades deportivas.
	9. Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y emprendimiento.



---

**OBJETO SOCIAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO DEL RÉGIMEN**

**TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

10. Promoción y apoyo a los derechos humanos.
11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo.
13. Actividades de microcrédito.

La modificación también contempla la especificación de conceptos como interés general y acceso a la comunidad. Frente al primero, se entenderá que la actividad es de interés general cuando beneficia a un grupo poblacional (sector, barrio o comunidad determinada), y respecto al segundo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad.

---

**Conclusión** La Ley 1819 de 2016, implementó expresamente trece (13) actividades meritorias por las cuales se debe establecer el objeto social de una entidad que solicite ser calificado dentro del RTE, y amplía y especifica los conceptos de interés general y acceso a la comunidad.

---

Las Cooperativas del Régimen Tributario Especial merecen especial hincapié, ya que por medio del RT se enfatizó en ellas y se adicionaron aspectos importantes para el estudio de la materia; pues bien, en la siguiente tabla se abordará las diferentes modificaciones legales que rigen a estas entidades a partir de la promulgación de la Ley 1819 de 2016.

Tabla 7

*Cooperativas en el Régimen Tributario Especial*

<b>COOPERATIVAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL</b>	
<b>Escenario Previo</b>	El artículo 19, numeral 4 del ET, establecía simple y llanamente a las Cooperativas e instituciones previstas en la legislación cooperativa, como contribuyentes del RTE.
	La Ley 1819 de 2016 adicionó el artículo 19-4 en el Estatuto Tributario, el cual trata todo lo concerniente a estas personas Jurídicas. Los principales aspectos agregados son:
	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las Cooperativas y todas las instituciones previstas en la legislación cooperativa, pertenecen, en principio, al Régimen Tributario Especial y no requieren de solicitud a la administración tributaria para su calificación como contribuyentes a éste régimen.</li> </ol>
<b>Escenario Posterior</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>2. Las Cooperativas tributan sus Beneficios Netos o Excedentes Fiscales a una tarifa del veinte por ciento (20%), y estarán en un Régimen Transitorio en donde lo efectuarán en un diez por ciento (10%) en el año 2017, quince por ciento (15%) en el año 2018, y veinte por ciento (20%) a partir del año 2019.</li> <li>3. El recaudo de la tributación sobre la renta se destinará a la financiación de la educación superior pública.</li> <li>4. El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen</li> </ol>

---

**COOPERATIVAS EN EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad.

---

**Conclusión** La Ley 1819 de 2016 incorpora al Estatuto Tributario un artículo completo y exclusivo para las Cooperativas, con el propósito de permitir la correcta aplicación de los del Régimen Tributario Especial a estas instituciones y en el que los recursos provenientes de ellas, serán destinados a la financiación de la educación superior.

---

El Beneficio Neto o Excedente Fiscal, como bien se esclareció anteriormente, constituye uno de los mayores provechos tributarios a los cuales pueden acceder las ESAL del RTE. En la *Tabla 8* se esclarece en qué aspectos fue modificado este beneficio a partir de la promulgación de Reforma Tributaria.

Tabla 8

*Tratamiento Especial: Beneficio Neto o Excedente Fiscal*

---

**TRATAMIENTO ESPECIAL: BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL**

---

**Escenario Previo** El artículo 356 del ET, establecía que los contribuyentes del RTE, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%).

---

**Escenario Posterior** La Ley 1819 de 2016 establece que los contribuyentes del RTE, están sometidos al impuesto de renta y complementarios sobre el beneficio neto o excedente a la tarifa única del veinte por ciento (20%). Sin embargo, para que estos accedan a este tratamiento tributario especial, es necesario estar calificado como ESAL del RTE en el RUT, para el caso concreto de las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones.

---

El porcentaje de impuesto de renta y complementarios bajo el cual se rigen las ESAL del

---

---

**TRATAMIENTO ESPECIAL: BENEFICIO NETO O EXCEDENTE FISCAL**


---

**Conclusión** RTE se mantiene en igual medida y se agrega requisito para acceder al tratamiento especial en el caso de las Corporaciones, Fundaciones y Asociaciones.

---

Bajo el firme propósito de crear una estructura tributaria más robusta y mitigar la elusión y evasión fiscal, fue elaborada la Ley 1819 de 2016. Con este precepto, la Reforma Tributaria incorporó ciertas limitaciones y acciones a realizar por parte de las ESAL del RTE, las cuales se proceden delimitar a continuación en las *Tablas 9 y 10*.

Tabla 9

*Limitaciones de las Entidades Sin Ánimo de Lucro en el Régimen Tributario Especial*

---

**LIMITACIONES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN EL RÉGIMEN  
TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

**Escenario** El artículo 356-1 del ET, establecía un porcentaje máximo del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la entidad, destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas

**Previo** que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades contribuyentes.

---

La ley 1819 de 2016 modifica el artículo 356-1 del ET y establece una serie de limitaciones aplicables a las ESAL del RTE, las cuales son:

1. Los pagos por prestación de servicios, arrendamientos, honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales y cualquier otro tipo de pagos, cuando sean realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto
-

---

**LIMITACIONES DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO EN EL RÉGIMEN**

**TRIBUTARIO ESPECIAL**

---

grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad, deberán corresponder a precios comerciales promedio.

**Escenario**

**Posterior**

2. Las entidades pertenecientes al RTE deberán registrar ante la DIAN los contratos o actos jurídicos, onerosos o gratuitos, celebrados con los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad.
3. El presupuesto destinado a remunerar, retribuir o financiar cualquier erogación, en dinero o en especie, por nómina, contratación o comisión, a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales, de las entidades que tengan ingresos brutos anuales superiores a 3.500 UVT, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad.
4. Los aportes iniciales que hacen los fundadores al momento de la constitución de la ESAL y los aportes a futuro que hacen personas naturales o jurídicas diferentes a los fundadores, no serán reembolsables.

---

**Conclusión** Actualmente las ESAL del RTE se rigen bajo limitaciones establecidas por la Ley 1819 de 2016 en cuanto a (i) contratos y actos jurídicos comerciales, y (ii) relaciones contractuales laborales. Simultáneamente, mantiene el mismo porcentaje en el presupuesto que debe ser destinado por estas entidades, a la remuneración de aquellas personas que ejercen cargos directivos y gerenciales dentro de las mismas.

---

Tabla 10

*Informe Anual de Gestión*

<b>INFORME ANUAL DE GESTIÓN</b>	
<b>Escenario</b>	El ET no establecía procedimiento alguno para las ESAL del RTE, frente a informes de
<b>Previo</b>	la gestión realizada.
La Ley 1819 de 2016 adiciona el artículo 356-3 en el que establece que los contribuyentes pertenecientes al RTE, actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes en el	
<b>Escenario</b>	RUT, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta. A su vez,
<b>Posterior</b>	las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior, deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno Nacional, una memoria económica sobre su gestión.
<b>Conclusión</b>	Se determina un nuevo procedimiento en el que las ESAL del RTE, deberán actualizar la información de la gestión realizada.

La disposición normativa que enmarcaba a las ESAL del RTE, contaba con mandatos en los que se describían a modo generalizado su régimen legal. Pues bien, con la Reforma Tributaria del año 2016, se adhieren nuevas reglas en cuanto al ente supervisor de las ESAL y actos que constituyen abuso del Régimen Tributario Especial. Estos son indicados en las *Tablas 11 y 12*, respectivamente.

Tabla 11

*La Dian como Agente Fiscalizador de las ESAL del RTE*

<b>LA DIAN COMO AGENTE FISCALIZADOR DE LAS ESAL DEL RTE</b>	
<b>Escenario Previo</b>	El ET no establecía expresamente a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales como agente fiscalizador de las ESAL del RTE. La función fiscalizadora de esta entidad, abarcaba a las ESAL de modo general.
<b>Escenario Posterior</b>	La Reforma Tributaria adicionó el artículo 364-6 al Estatuto Tributario en donde estableció que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial. De igual forma, con la promulgación de la Ley 1819 de 2016, la DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las entidades sin ánimo de lucro y a las pertenecientes al Régimen Tributario Especial y reorganizará, mediante acto administrativo, su estructura, para garantizar que exista al interior de la misma una dependencia, seccional o departamento que se encargue de la fiscalización y verificación de los requisitos de las entidades sin ánimo de lucro y de las pertenecientes al Régimen Tributario Especial.
<b>Conclusión</b>	Por medio de la Reforma Tributaria se faculta expresamente a las DIAN como agente fiscalizador de las ESAL del RTE, para supervisar su actuación una vez constituidas estas entidades, y otorgar la calificación a las que lo solicitan. Así mismo, deberá crearse un grupo especial para la consecución de tal fin.

Tabla 12

*Actos y Circunstancias que Constituyen Abuso del Régimen Tributario Especial*

<b>ACTOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE CONSTITUYEN ABUSO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECIAL</b>	
<b>Escenario</b>	El ET no establecía causales que determinaban concretamente cuáles circunstancias
<b>Previo</b>	constituían abuso del Régimen Tributario Especial.
La Ley 1819 de 2016 adiciona el artículo 364-2 al ET, en el que se delimitan las siguientes circunstancias que determinan abuso al RTE, a saber:	
<b>Escenario</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. El fin principal de la entidad no obedezca al interés general.</li> <li>2. Los fundadores, asociados, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el 4º. Grado inclusive se beneficien de condiciones especiales para acceder a los bienes o servicios ofrecidos por la entidad.</li> <li>3. Se adquieran a cualquier título, bienes o servicios a los fundadores, asociados, miembros del órgano de gobierno, cónyuges o parientes hasta 4º. grado de consanguinidad o a cualquier entidad en la que las personas mencionadas tengan a calidad de vinculado económico.</li> <li>4. La remuneración de cargos otorgue derecho a participar en los resultados económicos de la entidad.</li> <li>5. Las donaciones en dinero, bienes o servicios, que recibe la ESAL se retribuyen directa o indirectamente al donante del dinero.</li> </ol>
<b>Posterior</b>	
<b>Conclusión</b>	Con la promulgación de la Ley 1819 de 2016 reformando el ET, específicamente en los artículos 364-2 y 364-3 numeral 2º del estatuto, se establecen causales que constituyen abuso del RTE y cuya consecuencia es la de la exclusión de la entidad al tratamiento



---

**ACTOS Y CIRCUNSTANCIAS QUE CONSTITUYEN ABUSO DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO  
ESPECIAL**

---

tributario especial, sometiéndose a ser asimiladas a sociedades comerciales nacionales en el tratamiento tributario y por ende a un término de tres (3) años para acceder nuevamente a la posibilidad de la solicitud de calificación como ESAL del RTE.

---

Un punto álgido en el Régimen Tributario Especial son las donaciones que eran deducibles a aquellos sujetos que donan a las ESAL, para lo cual, la Reforma Tributaria constituyó cambios que se esbozan en la *Tabla 13*.

Del mismo modo, el Decreto Reglamentario 2150 de 2017 clarificó aún más este asunto, determinando cómo proceden las donaciones, a quiénes se les efectúa el beneficio tributario al realizarlas, y bajo qué requisitos opera la figura.

Para ello, se debe tener en cuenta la diferenciación de dos conceptos claves, a saber: deducción y descuento tributario. En cuanto al primero, es decir deducción, vale la pena mencionar que son aquellas inversiones que hace una empresa a otra en donde su actividad gira en torno a un sector de especial interés estatal, generando así una disminución en el valor de la renta bruta. En contraposición, el descuento tributario no disminuye el monto de la renta gravable, sino que reduce el impuesto básico a gravar en un porcentaje determinado, produciendo efectos desiguales a los de la deducción tributaria.

Tabla 13

*Donaciones*

<b>DONACIONES</b>	
<b>Escenario</b>	El ET en los artículos 125-1, 125-2, establecía que las donaciones efectuadas por el RTE
<b>Previo</b>	de las ESAL, consagraban una deducción tributaria.
Mediante la Ley 1819 de 2016 y el Decreto Reglamentario 2150 de 2017 se estipuló que:	
<b>Escenario Posterior</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Las Donaciones proceden como Descuento del Impuesto sobre la Renta y Complementarios, equivalente al 25% del valor donado en el año o período gravable.</li> <li>2. Son Beneficiarios del Descuento Tributario los contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta y complementario que efectúen donaciones a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial de que tratan los artículos 19, y a las entidades no contribuyentes de que tratan los artículos 22 y 23 del Estatuto Tributario -Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones, Instituciones de educación superior aprobadas por el Instituto Colombiano para la Evaluación de la Educación - ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales constituidos como personas jurídicas, sin ánimo de lucro, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud y Protección Social, o por las autoridades competentes y las ligas de consumidores. Las Cooperativas y entidades que no son Contribuyentes, respectivamente-. (Artículos 19, 22 y 23 del ET)</li> <li>3. Para que proceda el reconocimiento del descuento equivalente al 25% del valor donado en el impuesto sobre la renta y complementario por concepto de donaciones, se requiere que (i) la entidad beneficiaria efectivamente este</li> </ol>

---

### DONACIONES

---

constituida y calificada como ESAL del RTE al momento de haberse realizado la donación, (ii) una certificación de la ESAL del RTE dirigida al donante, en donde conste la fecha de la donación, tipo de entidad, clase de bien donado, valor, la manera en que se efectuó la donación y la destinación de la misma, la cual deberá ser expedida como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación.

---

**Conclusión** Actualmente las donaciones producen en las ESAL del RTE un descuento tributario del Impuesto sobre la Renta y Complementarios equivalente a un 25%, y no una deducción tributaria.

---

Ahora bien, al analizar los resultados de la jurisprudencia estudiada, se señaló en la segunda sección del trabajo investigativo, la sanción por inexactitud en las declaraciones tributarias que le es aplicable a las ESAL del RTE, y ciertas modificaciones que sufrió en cuanto a su redacción y clarificación en el tipo normativo por medio de la Ley 1819 de 2016. En la tabla que se expone en seguida, el lector encontrará los aspectos relevantes que fueron cambiados en los artículos 647 y 648 del ET, a fin de lograr una mayor orientación para el lector en esta materia.

Tabla 14

*Sanción Por Inexactitud*

---

### SANCION POR INEXACTITUD

---

El ET establecía en su normativa tributaria:

1. **Artículo 647.** Las causales que constituían inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias dentro las cuales se encontraban: (i) la omisión de
-

---

**SANCION POR INEXACTITUD**

---

**Escenario** ingresos, (ii) la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, y (iii) en general la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos. Todas ellas, descritas en el mismo texto normativo.

**Previo**

Adicionalmente, se encontraba definida la cuantía de la sanción, la cual era equivalente al ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor de la declaración del contribuyente

2. **Artículo 648.** La aplicación de la sanción tributaria, sin perjuicio de sanciones penales que resulten procedentes de acuerdo con el Código Penal, cuando la inexactitud en que se incurra en las declaraciones constituya delito.

---

**Escenario** La Ley 1819 de 2016 modificó su normativa tributaria estableciendo lo siguiente:

**Posterior** 1. **Artículo 647.** Las causales que constituyen inexactitud sancionable en las declaraciones tributarias, son: (i) la omisión de los ingresos, (ii) no incluir en la declaración de retención la totalidad de retenciones que han debido efectuarse o el efectuarlas y no declararlas, o efectuarlas por un valor inferior, (iii) la inclusión de costos, deducciones, descuentos, exenciones, pasivos, impuestos descontables, retenciones o anticipos inexistentes, (iv) la utilización en las declaraciones tributarias de datos o factores falsos, equivocados o incompletos. Todas ellas, descritas en el mismo texto normativo, (v) Las compras o gastos efectuados a quienes la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales hubiere declarado como proveedores ficticios o insolventes, y (vi) Para efectos de la declaración de ingresos y patrimonio, constituye inexactitud las causales enunciadas en los incisos anteriores, aunque no exista impuesto a pagar.

2. **Artículo 648.** La sanción por inexactitud será equivalente al ciento por ciento
-

---

**SANCION POR INEXACTITUD**

---

(100%) de la diferencia entre el saldo a pagar o saldo a favor, según el caso, determinado en la liquidación oficial y el declarado por el contribuyente, o al quince por ciento (15%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y Patrimonio. En los siguientes casos, la cuantía de la sanción de que trata este artículo será:

1. Del doscientos por ciento (200%) del mayor valor del impuesto a cargo determinado cuando se omitan activos o incluyan pasivos inexistentes.
2. Del ciento sesenta por ciento (160%) de la diferencia de que trata el inciso 1° de este artículo cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria.
3. Del veinte por ciento (20%) de los valores inexactos en el caso de las declaraciones de ingresos y patrimonio, cuando la inexactitud se origine de las conductas contempladas en el numeral 5° del artículo 647 del Estatuto Tributario o de la comisión de un abuso en materia tributaria.
4. Del cincuenta por ciento (50%) de la diferencia entre el saldo a pagar determinado por la Administración Tributaria y el declarado por el contribuyente, en el caso de las declaraciones de monotributo.

---

**Conclusión** Con la Ley 1819 de 2016 se obtuvo, por una parte, que la redacción de las causales que constituyen inexactitud fueran descritas de modo más claro y conciso, agregando tres (3) a las ya establecidas anteriormente, y por otra, la redacción de un artículo completo en donde se encuentran los diferentes montos de las sanciones, las cuales, fueron modificadas de acuerdo a la causal en que incurra la ESAL.

---

#### 4.2 Concurrencia de Escenarios Tributarios

Con el Decreto Reglamentario 2150 de 2017 -expedido un año después de haberse proferido la RT- se reguló todo lo concerniente a las ESAL del RTE en el marco de la Ley 1819 de 2016. De cara a ello, y en vista de adiciones sustanciales que surtieron claridad en lagunas normativas de la RT, se mencionan allí tres (3) momentos coyunturales para estas personas jurídicas, pues son elementales en la medida en que de ellos, depende su incorporación definitiva o no en el Régimen Tributario Especial.

Las tres (3) situaciones expuestas taxativamente en el Decreto Reglamentario son (i) Permanencia, (ii) Calificación, y (iii) Actualización. Estas circunstancias son las que se muestran en la *Figura 5* y que serán debidamente ampliadas en el siguiente aparte, dada la dimensión práctica que implica.



*Figura 5.* Escenarios Coyunturales en que las ESAL del RTE requieren tener presente

#### **4.2.1 Escenario de Permanencia.**

El Decreto Reglamentario 2120 de 2017 estableció que este momento corresponde al proceso que deben adelantar, por una única vez, las entidades a las que se refieren los párrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 del Estatuto Tributario, reformados por la Ley 1819 de 2016.

Esto significa que las entidades a las que hace alusión el texto normativo son aquellas que a fecha de 31 de Diciembre de 2016 se encontrasen clasificadas dentro del RTE y que tengan el objetivo de seguir en él, tendrían hasta el 31 de abril de 2018 para solicitar su permanencia en los términos y condiciones del modificado artículo 356-2 del ET.

#### **4.2.2 Escenario de Calificación.**

Las personas jurídicas 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, les corresponderá adelantar un proceso de calificación para tal cometido.

El modificado artículo 19 en inciso primero hace referencia a este grupo de entidades, las cuales son Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones que aspiren a ser constituidas como entidades sin ánimo de lucro, y ser contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables al RTE.

#### **4.2.3 Escenario de Actualización.**

Este proceso, tal como lo estableció el Decreto Reglamentario, hace referencia al proceso obligatorio posterior a la calificación o permanencia, que deberán adelantar de forma anual

aquellos contribuyentes que ya han sido calificados en el Régimen Tributario Especial y que deciden mantenerse dentro él.

#### **4.2.4 Escenario Ausente.**

Descritos los tres escenarios contenidos en el Decreto Reglamentario, la autora del proyecto propone un escenario adicional, pues es elemental en que, al igual que los que se describen en la norma jurídica, de éste depende la incursión definitiva o no en el Régimen Tributario Especial.

Como bien fue mencionado, fueron tres (3) situaciones mencionadas taxativamente en el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, a saber: (i) Permanencia, (ii) Calificación, y (iii) Actualización; De la primera de ellas, es decir, la fase de Permanencia, se hace necesario distinguir una más, cosa que no ocurrió en la reglamentación implantada pues no fue citada textualmente y a esta se le ha denominado (iv) escenario de Continuidad. Ante ello, el Decreto Reglamentario presentó un vacío que podría claramente perjudicar a estas personas jurídicas y por lo cual se ha indispensable mencionar, adicionar y aclarar.

Tal situación opera para las Entidades Sin Ánimo de Lucro que fueron constituidas entre el primero (1) de enero y el 31 de diciembre de 2017, las cuales tendrán dos fechas importantes. La primera de ellas se trata del 31 de enero de 2018, pues estas ESAL deben actualizar el Registro Único Tributario – RUT, a más tardar a esta fecha para efectivamente pertenecer al RTE por el año gravable 2017. Esto se realizara a través del aplicativo Web de la DIAN.

La segunda fecha relevante es el 31 de abril de 2018, pues para continuar en el régimen durante el año gravable 2018 y obtener el beneficio fiscal en materia del Impuesto sobre la renta y complementario, las ESAL deberán presentar y radicar la información necesaria a través del aplicativo que para el efecto disponga la DIAN en su página web.



### **4.3 Procedimiento de Registro para los Escenarios de Permanencia, Continuidad, Calificación y Actualización de las ESAL del RTE**

Surtidos los trámites de los escenarios expuestos anteriormente y que son regulados por la RT y el Decreto Reglamentario por medio del artículo 364-5 del ET, es claro que en el mismo, deberá existir un registro web de datos como: “(i) la denominación, la identificación y el domicilio de la entidad; (ii) La descripción de la actividad meritoria; (iii) El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda; (iv) El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año; (v) Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control; (vi). El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos; (vii) Los nombres e identificación de los fundadores; (viii) El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior; (ix) 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; (x) 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; (xi) Los estados financieros de la entidad; (xii) 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; (xiii) Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten”.

Una vez realizado el registro en el aplicativo web de la DIAN y recibidos los datos en el servicio informático electrónico, ésta entidad tendrá cinco (5) días para proceder a realizar la publicación en la web, durante diez (10) días calendario, con el fin de que la ciudadanía observe

estos datos y realice comentarios de interés por el mismo medio electrónico. Adicional a ello, las entidades deberán publicar esta misma información en sus respectivos portales web.

De este modo la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales remitirá los comentarios las entidades que estén surtiendo los trámites, dentro de los tres (3) días siguientes a la publicación de la información.

Las personas jurídicas obligadas de proveer información por medio del registro web, deberán dar respuesta a los comentarios de la sociedad civil, en todos los casos, y a la DIAN, dentro de los treinta (30) días calendario siguientes al recibo de los comentarios, con los soportes que correspondan.

Esta etapa es fundamental pues en caso de no dar respuesta, no justificar o soportar los comentarios de la ciudadanía, dentro del término establecido, la DIAN procederá el rechazo de la solicitud de calificación, permanencia o actualización del Régimen Tributario Especial.

Brindada esta explicación, queda claro cuáles son los cambios sustanciales que fueron implementados en materia tributaria por la Ley 1819 de 2016, destacando visiblemente, que el cambio más radical y de mayor envergadura, se remite a que antes de la RT, para obtener el Beneficio Fiscal que otorga la clasificación en el RTE, solo bastaba con las inscripción de la ESAL en el RUT de la DIAN; Ahora, y con la entrada en vigencia de la Ley, resulta determinante que las personas jurídicas que aspiran a tales beneficios -Asociaciones, Fundaciones y Corporaciones-, deben realizar un proceso de calificación , exceptuando a las Cooperativas. Así pues, se ha dado cumplimiento al tercer objetivo de la investigación.

## 5. Conclusiones

Como consecuencia de la labor investigativa se logró dar cumplimiento a los tres (3) objetivos específicos de la investigación, de los cuales se extraen conclusiones importantes de cada uno de ellos, para posteriormente, corroborar o desvirtuar la hipótesis planteada desde un inicio. En tal sentido se presentan en seguida las acotaciones finales en el orden respectivo de los objetivos desarrollados y una conclusión final, así:

1. Puede afirmarse que frente al primer objetivo específico, esto es, el análisis de la jurisprudencia seleccionada, existen: (i) patrones de repetición respecto a la conducta sancionada y establecida en el artículo 647 numeral 3, (ii) reiteración respecto a la clase de sanción de inexactitud en las declaraciones tributarias, (iii) la semejanza en los resultados de paridad respecto a sentencias confirmadas y revocadas y (iv) la exacta paridad entre el número de contribuyentes sancionados y no sancionados - teniendo en cuenta el único caso de sanción parcial-.

2. Frente al hecho de establecer el impacto de la jurisprudencia de lo contencioso administrativo como fuente material de la Ley 1819 de 2016, es dable afirmar que de los resultados de los fallos judiciales que fueron analizados en el trabajo investigativo, junto con la determinación de lo que es una fuente material en el derecho colombiano y el estudio del proyecto de la Ley 1819 de 2016, estos pronunciamientos no fungieron como fuente material en la redacción de la RT.

3. Con respecto a los cambios introducidos por la Ley 1819 de 2016, se destacan dentro de los más trascendentales, el proceso de calificación nuevo de las personas jurídicas que desean

pertenecer al RTE, la diferente aplicación de las donaciones como descuento tributario y no como tributo deducible y las cuatro etapas indispensable que toda persona jurídica debe tener en cuenta para el adecuado funcionamiento en el sistema tributario especial.

4. Frente a la hipótesis planteada en un primer momento, fue corroborado después del desarrollo que cada uno de los objetivos, que la reforma tributaria no abarca de manera idónea, completa y clara la problemática planteada, ya que, existen situaciones que no están totalmente definidas en la norma lo cual genera incertidumbre y vacíos jurídicos al momento aplicar los cambios introducidos por la Ley.

De igual manera se presentó una situación sorprendente, y esta es que, increíblemente, hasta después de un año de la promulgación de la RT, fue expuesto por parte del Gobierno Nacional, el Decreto Reglamentario 2150 de 2017, cosa que proporcionó durante este periodo de tiempo, dudas jurídicas y procedimentales en materia tributaria por parte de los beneficiarios de este régimen y quien deseaban ser calificados en él.

## 6. Recomendaciones

A continuación se presentan tres recomendaciones a tener en cuenta, a saber:

1. Dado que una norma jurídica esta direccionada y dirigida a los individuos de una sociedad, es indispensable que de ellas se logre el mayor entendimiento posible en los grupos poblacionales, por lo cual se aconseja que en materia tributaria, y específicamente, en lo concerniente a la Ley 1819 de 2016 junto con el Decreto Reglamentario 2150 de 2017 y posibles conceptos de aclaración posterior, se redacte de una forma clara y de fácil acceso a los ciudadanos, de modo que no sea complejo su entendimiento.

2. Adicionalmente, se hace trascendental que si el Gobierno Nacional, de mano con la DIAN, desea lograr un trabajo mancomunado entre él y la sociedad para mitigar la elusión y evasión fiscal por parte de las ESAL, le dé mayor publicidad a los procedimientos que permitan la consecución de este objetivo, para que de él no se pregone tan sólo el simple propósito, sino también, un resultado verdadero y contundente, y frente a este nuevo método de cooperación entre la comunidad y el ente fiscalizador hace falta información.

3. Finalmente, se recomienda mayor celeridad en los procesos de redacción de regulación y posterior implementación, pues, no es posible que se deba esperar un año para que un tema regulado en una norma jurídica sea aclarada y sean surtidos los vacíos legales.

### Bibliografía

- (s.f.). (2015, abril, 30). Entidades sin ánimo de lucro o ¿Sinónimo de lucro?. *Dinero*. Recuperado de <http://www.dinero.com/edicion-impresa/informe-especial/articulo/entidades-sin-animo-de-lucro-seran-revisadas-por-el-gobierno/208049>
- Bohorquez, A. O. (2004). *De Los Negocios Juridicos En El Derecho Privado Colombiano*. Bogota D.C.: Ediciones Doctrina y Ley LTDA.
- Congreso de la República. (1989). *Decreto 624*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2004). *Decreto 4400*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2005). *Decreto 640*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2008). *Decreto 4048*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2016). *Ley 1819*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Congreso de la República. (2017). *Decreto Reglamentario 2150*. Bogotá D.C. : Diario Oficial.
- Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 680012331000200601865-01. (2012, noviembre, 29).
- Consejo Técnico de la Contaduría Pública. (2015). *Orientación Técnica sobre Entidades sin Ánimo de Lucro*. Recuperado de file:///E:/TESIS/Normatividad/Contabilidad%20esal.pdf
- Constitución Política de Colombia. (1991). *Artículo 333*. Bogotá D. C.: Legis.
- Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN. (2007). *Generalidades del Gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) en Colombia (Actualización)*. (020). Recuperado de [http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/GMF\\_WEB.pdf](http://www.dian.gov.co/descargas/servicios/OEE-Documentos/Cuadernos/GMF_WEB.pdf)
- Jaramillo, J.C. (2014). *Entidades sin ánimo de lucro. Régimen legal y tributario, características y aplicaciones prácticas*. Bogotá D.C.: Legis.

Rojas, S., Bonilla, R., Córdoba, R., Lewin, A., Morales, O. D., Montoya, S., . . . Villar, L. (2015). *Informe Final Presentado al Ministerio de Hacienda y Crédito Público*. Bogotá D.C.

### **Sentencias**

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 25000-23-27-000-2006-01071-01(18151). (2012, junio, 07).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 680012331000200601865-01. (2012, noviembre, 29).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 13001-23-31-000-2006-00613-01(18878). (2013, enero, 31).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 68001-23-15-000-2001-01675-02(18694). (2013, noviembre, 28).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 08001-23-31-000-2009-00505-01(19189). (2014, febrero, 26).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 44001-23-31-000-2008-00094-01(19251). (2014, julio, 17).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 25000-23-27-000-2007-00121-01(18424). (2014, septiembre, 10).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 76001-23-31-000-2007-01244-01(18990). (2014, septiembre, 17).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. 76001-23-31-000-2007-01182-01(19044). (2015, junio, 03).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *05001-23-31-000-2000-00786-01(20402)*.  
(2015, julio, 24).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *41001-23-31-000-2009-00476-01(19578)*.  
(2015, noviembre, 26).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *05001-23-31-000-2005-05537-01(19941)*.  
(2016, marzo, 02).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *13001-23-31-000-2011-00475-01(21324)*.  
(2016, abril, 14).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *05001-23-31-000-2010-01320-01*. (2016,  
junio, 23).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *19001-23-31-000-2012-00025-01(20514)*.  
(2016, julio, 14).

Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Rad. *76001-23-31-000-2010-01695-01(22165)*.  
(2016, octubre, 13).