

**IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 1819 DE 2016 EN LAS
ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO
(ESAL)**

**DEISY ALEJANDRA JIMÉNEZ PÉREZ
MARCELA CARDONA CONTRERAS**

**INSTITUCION UNIVERSITARIA DE ENVIGADO
FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES
PROGRAMA CONTADURIA PÚBLICA
ENVIGADO**

2017

**IMPACTO DE LA REFORMA TRIBUTARIA LEY 1819 DE 2016 EN LAS
ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO
(ESAL)**

Presentado por:

DEISY ALEJANDRA JIMENEZ PEREZ

MARCELA CARDONA CONTRERAS

**Trabajo de grado presentado como requisito para optar al título de
CONTADOR PÚBLICO**

Asesor

JORGE ALBERTO ESTRADA LONDOÑO

INSTITUCION UNIVERSITARIA DE ENVIGADO

FACULTAD DE CIENCIAS EMPRESARIALES

PROGRAMA CONTADURIA PÚBLICA

ENVIGADO

2017

Tabla de contenido

Resumen.....	6
Introducción	7
Planteamiento del problema.....	8
Objetivos.....	8
Objetivo general.....	8
Objetivos específicos	8
Palabras claves.....	9
Diseño metodológico	10
Método de investigación	10
Tiempo	10
Origen de la información	11
Fuente de Información	11
Marco de referencia	11
Antecedentes	11
Marco legal	12
Normatividad de las asociaciones o corporaciones y fundaciones	15
Marco teórico	19
Constitución de las ESAL	19
Organización interna de las ESAL	22

Fundaciones.....	22
Asociaciones o corporaciones	22
Entidades del sector solidario.....	22
Manejo contable en las ESAL.....	23
Beneficio neto o excedente	24
Ganancia ocasional.....	26
Responsabilidades.....	27
Obligaciones.....	27
Inspección, control y vigilancia	28
Reforma tributaria Ley 1819 de 2016.....	29
Conclusiones.....	72
Referencias.....	74

Lista de tablas

Tabla 1. Artículos modificados por la reforma tributaria ley 1819 de 2016.....29

Tabla 2. Artículos adicionados por la reforma tributaria ley 1819 de 2016.....50

Resumen

A través de un comparativo entre las normas anteriores y la actual reforma Ley 1819 de 2016, se esclarecen los cambios a los cuales se enfrentan las entidades sin ánimo de lucro, tomando como objeto de estudio los artículos que fueron modificados y adicionados.

Para contextualizar un poco a lo que se enfrentan dichas entidades, ya que se fortalecieron los mecanismos de control, en torno a requisitos, solicitud de información, registro ante el aplicativo web de la Dian son tan solo algunos puntos que deben de cumplir para pertenecer al régimen especial y continuar con los beneficios tributarios que le son propios a estas entidades, y quienes no seas avaladas y por lo tanto excluidas del régimen tributarán como una sociedad comercial.

En particular la norma hace alusión a la implementación de elementos que permitan tomar acciones en contra de la evasión y elusión fiscal específicamente en estas entidades que por su trato preferencial han sido objeto de acciones indebidas, como fraudes, distribución de excedentes de forma indirecta y no procedente y simulación de operaciones, por tal razón la Dian tiene mayores facultades para fiscalizarlas.

Así mismo la reforma también hace énfasis en que el objeto social se desarrolle entorno a las actividades meritorias, que sean de interés general y de fácil acceso a la comunidad, como entes que contribuyen con el estado en lo que respecta a las acciones de desarrollo social y bien común

Introducción

Los constantes cambios en la situación política, social y económica del país dados por diferentes factores como la caída del precio del petróleo que provoco una reducción en los ingresos del gobierno nacional, fluctuaciones en el precio del dólar y demás impactos sociales que obligaron a diseñar una reforma tributaria estructural creada mediante la ley 1819 de 2016, la cual genera para el estado otra fuente importante de ingresos, modificando las condiciones impositivas de diferentes sectores económicos entre estas las entidades sin ánimo de lucro ESAL, las cuales serán objeto de estudio en este proyecto investigativo.

El propósito de este proyecto es conocer los cambios normativos que se han presentado tanto en materia contable como tributaria para estas entidades, para ello es necesario sintetizar todo lo relacionado con la constitución y funcionamiento de las ESAL, y demás normativas y procedimientos legales que tiene lugar en estas.

Esta investigación se desarrollará por medio de la recopilación y análisis de información de fuente directa como la Constitución política de 1991, Ley 1819 de 2016, Estatuto tributario y demás normativas aplicables a las ESAL. Dicha compilación permite elaborar un comparativo cronológico de las transiciones que han impactado a entidades pertenecientes al régimen especial

Planteamiento del problema

La ley 1819 con todas sus reformas y derogaciones con el objetivo de regular la economía del país, ha impactado significativamente las organizaciones sin ánimo de lucro tales como asociaciones, fundaciones, corporaciones, y las cooperativas que aun siendo consideradas ESAL se rigen bajo la ley 79 de 1988, ley 454 de 1988, entre otras leyes y decretos que rigen al sector cooperativo en Colombia. Se han incrementado los impuestos y se ha logrado que aun la población menos favorecida se vea afectada en sus finanzas.

Es importante entonces dar a conocer las consecuencias y diferencias más relevantes con respecto al antes y al ahora de la reforma, ya que con esta las entidades objeto de estudio tendrán que cumplir con ciertos requisitos para conservar sus beneficios tributarios, y continuar en el régimen tributario especial y de no efectuarlos tributarán en el régimen ordinario.

Objetivos

Objetivo general

Analizar el cambio normativo en las entidades sin ánimo de lucro de acuerdo con la ley 1819 de 2016 y el manejo contable teniendo en cuenta su conformación y funcionamiento

Objetivos específicos

- Conocer la conformación, funcionamiento y manejo de los excedentes de las ESAL
- Mencionar cuáles son las responsabilidades frente a la DIAN.
- Detallar la normativa tributaria vigente.

- Indicar los tipos de informes que deben generar de acuerdo al manejo contable según las NIIF.
- Comparar el impacto de los cambios normativos en las ESAL con respecto a reforma y normas anteriores.

Palabras claves

Entidades sin ánimo de lucro

Son personas jurídicas pertenecientes al régimen especial capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones, nace con el derecho constitucional de asociación para fines netamente sociales sin acceso a una contraprestación por la labor ejercida.

Asociaciones o corporaciones

Son un tipo de entidad sin ánimo de lucro, que se constituyen mediante la unión de tres o más personas naturales o jurídicas para el desarrollo de actividades para interés general.

Fundaciones

Personas jurídicas que cuentan con fondos preexistentes es decir el patrimonio es aportado por el o los fundadores, con el fin de ejercer una de las 13 actividades establecidas por la DIAN como meritorias para otorgar la denominación de entidad sin ánimo de lucro.

Sector solidario

Se encuentra conformado por las cooperativas, preoperativas, asociaciones mutuales y fondos de empleados las cuales están vigiladas por la superintendencia de economía solidaria.

Ley 1819 de 2016 Reforma Tributaria Estructural

Conjunto de modificaciones de la estructura tributaria a través de la cual se busca aumentar o disminuir el ingreso percibido por el estado mediante impuestos, en el caso de Colombia la ley 1819 busca fortalecer mecanismos contra la evasión y elusión.

Derecho Constitucional de Asociación

“Artículo 38. Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad.” (Constitución política de Colombia de 1991)

Este derecho constitucional es la base fundamental de la conformación de las ESAL.

Régimen Tributario Especial

A este régimen pertenecen las entidades que por su naturaleza y las actividades que desarrollan en pro de la comunidad cuentan con exenciones o beneficios en materia impositiva.

Diseño metodológico

Para el logro de los objetivos propuestos se plantea desarrollar el trabajo de práctica bajo los siguientes lineamientos.

Método de investigación

Analítico porque se explica todo lo que compete a las entidades sin ánimo de lucro a partir de la investigación y el estudio de las mismas.

Tiempo

Sincrónica porque el diplomado de profundización como opción de trabajo de grado se desarrollará en un periodo de tiempo académico de febrero a junio de 2017.

Origen de la información

Bibliográfica, porque por medio de las fuentes documentales se podrán conocer los cambios normativos que rigen las entidades sin ánimo de lucro.

Fuente de Información

Primaria: Porque la información se obtiene directamente de la normatividad existente

Marco de referencia

Antecedentes

Las ESAL son entidades con personería jurídica, constituidas por la asociación de una o más personas ya sea naturales o jurídicas, para desarrollar actividades de bien común tanto para los asociados o la comunidad en general, sin esperar un lucro o utilidad por dicha labor.

Estas entidades están regidas y vigiladas por normativas y organismos diferentes puesto que su funcionamiento y manejo debe ser diferente debido a su finalidad carente de lucro, es decir que no realiza una distribución de excedentes y las ganancias que obtienen se reinvierten en la actividad que desarrollan.

Nacen principalmente por el derecho de asociación, consagrado en la constitución política de Colombia de 1991 en el artículo 38 el cual manifiesta la libertad de los colombianos de unirse o asociarse para el desarrollo de diferentes actividades que realiza la sociedad, dichas actividades deben estar relacionadas con educación, salud, deporte, cultura, investigación científica y tecnológica, ecología y protección ambiental, programas de desarrollo social, desarrollo empresarial, promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales, actividades de microcrédito, promoción y mejoramiento de la administración de justicia, promoción y apoyo a ESAL con actividades meritorias.

Entre las entidades sin ánimo de lucro se encuentran las fundaciones, corporaciones y asociaciones, estas están regidas por normas diferentes a las de las entidades del sector solidario como lo son las cooperativas puesto que estas al tener una relación con el sector financiero deben tener en cuenta aspectos y normativas diferentes.

Las ESAL han gozado de diferentes beneficios en materia tributaria durante años anteriores lo cual ha cambiado drásticamente con la actual reforma tributaria consagrada en la ley 1819 de 2016.

Se caracterizan especialmente con su principal fuente de ingresos proveniente de donaciones, las cuales hasta el año 2016 representaban un beneficio en materia impositiva, especialmente en el impuesto de renta de los donadores, que obtenían descuentos importantes en su declaración de renta lo que disminuía el valor a pagar, pero para este año cambian estos aspectos para los contribuyentes que realizan las donaciones ya que los beneficios disminuyen y como consecuencia de esto los ingresos de las ESAL tienden a disminuir ya que no va a ser tan atractivo para los donadores.

Marco legal

Dentro de la normatividad que rige a las ESAL existen algunas normas que le son aplicables de forma general a estas entidades, y también cuenta con otras bases legales que son aplicables dependiendo específicamente del tipo de sociedad, como es el caso de las entidades del sector solidario. A continuación, se citan las disposiciones legales aplicables de forma general.

Artículos 26, 38 y 39 constitución política de Colombia

Artículo 26. *Toda persona es libre de escoger profesión u oficio. La ley podrá exigir títulos de idoneidad. Las autoridades competentes inspeccionarán y vigilarán el ejercicio de las profesiones. Las ocupaciones, artes y oficios que no exijan formación académica son de libre ejercicio, salvo aquellas que impliquen un riesgo social.*

Las profesiones legalmente reconocidas pueden organizarse en colegios. La estructura interna y el funcionamiento de éstos deberán ser democráticos. La ley podrá asignarles funciones públicas y establecer los debidos controles.

El artículo 26 de la constitución política de Colombia de 1991 consagra el derecho de toda persona de escoger libremente su profesión u oficio y deberá certificar títulos para ejercer dicha profesión.

Artículo 38. *“Se garantiza el derecho de libre asociación para el desarrollo de las distintas actividades que las personas realizan en sociedad.”*

Este artículo manifiesta como derecho primordial el de asociarse de forma libre, y voluntaria para desarrollar actividades lícitas y en beneficio de la sociedad, de ahí parte la constitución de las entidades sin ánimo de lucro.

Artículo 39. *Los trabajadores y empleadores tienen derecho a constituir sindicatos o asociaciones, sin intervención del Estado. Su reconocimiento jurídico se producirá con la simple inscripción del acta de constitución.*

La estructura interna y el funcionamiento de los sindicatos y organizaciones sociales y gremiales se sujetarán al orden legal y a los principios democráticos.

La cancelación o la suspensión de la personería jurídica sólo proceden por vía judicial.

Se reconoce a los representantes sindicales el fuero y las demás garantías necesarias para el cumplimiento de su gestión.

No gozan del derecho de asociación sindical los miembros de la Fuerza Pública.

Este artículo profiere acerca del derecho de los trabajadores a constituir sindicatos de forma libre con personería jurídica y sin intervención del estado.

Artículos 19, 19-2, 19-3, 22, 23, 23-1 del estatuto tributario

En materia tributaria la normativa referente a las ESAL, se encuentra contenida en los mencionados artículos, aunque es necesario aclarar que estos fueron modificados por la ley 1819 de 2016, pero serán base para establecer aquellos cambios que trajo consigo la nueva reforma. A grandes rasgos estos artículos revelan cuales son las entidades pertenecientes al régimen tributario especial es decir que gozan de unos beneficios en el tema impositivo; además indica las entidades que no son contribuyentes y las entidades no contribuyentes declarantes.

Artículos 356-1, 356-2, 356-3 y 359 del estatuto tributario

Los artículos que se indican a continuación hacen referencia a condiciones que le corresponden a estas entidades para ser consideradas sin ánimo de lucro y pertenecer al régimen tributario especial, artículo 359 objeto social en donde se indican las actividades meritorias,

Manejo de los excedentes según el artículo 356-1, obtengan la calificación de la DIAN que las avale como pertenecientes al régimen tributario especial según el artículo 356-2 del estatuto tributario y actualicen el Rut según el artículo 356-3.

Normatividad de las asociaciones o corporaciones y fundaciones

Artículos 633 a 652 del código civil colombiano

Estos artículos hacen referencia a las personas jurídicas, reglamentos, estatutos y patrimonio de las asociaciones o corporaciones y fundaciones. Algunos de los más relevantes para el tema de estudio son:

Artículo 633. *“Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente.”*

Las entidades sin ánimo de lucro se constituyen como personas jurídicas capaces de ejercer derechos y contraer obligaciones como resultado deben de cumplir con algunos atributos como entes autónomos e independientes de sus asociados, algunos de ellos son poseer: Nombre, nacionalidad, domicilio, objeto, patrimonio, capacidad y representación legal.

Artículo 637. Patrimonio de la corporación. *Lo que pertenece a una corporación, no pertenece ni en todo ni en parte a ninguno de los individuos que la componen; y recíprocamente, las deudas de una corporación no dan a nadie derecho para demandarlas en todo o parte, a ninguno de los individuos que componen la corporación, ni dan acción sobre los bienes propios de ellos, sino sobre los bienes de la corporación.*

El patrimonio de las corporaciones o asociaciones como lo expresa el artículo no pertenece a los asociados ya que los aportes que estos realicen no serán reintegrados, en ningún momento es decir que no procede con el retiro del individuo, ni con la liquidación de la entidad.

Artículo 639. Representación legal. *“Las corporaciones son representadas por las personas autorizadas por las leyes o las ordenanzas respectivas, y a falta de una y otras, por un acuerdo de la corporación que confiera este carácter”.*

Estas entidades nombraran un representante legal que actué por ellas frente a terceros

Artículo 641. Fuerza obligatoria de los estatutos *“Los estatutos de una corporación tienen fuerza obligatoria sobre ella, y sus miembros están obligados a obedecerlos bajo las penas que los mismos estatutos impongan.”*

El artículo 639 y 641 establecen la necesidad de que estas entidades nombren un representante legal que actué frente a terceros y el cumplimiento de los estatutos al cual deben de acogerse los miembros de la entidad con carácter obligatorio.

Decreto 1529 de 1990.

Reglamenta el reconocimiento y cancelación de personerías jurídicas de las asociaciones o corporación y de las fundaciones, aclara los requisitos que deben reunir para que sea otorgada la personería jurídica, cuál debe ser el contenido de los estatutos y como deben ser reformados, estos puntos serán aclarados más adelante cuando se describa la constitución y funcionamiento de las ESAL.

Decreto 2150 de 1995.

Con este decreto se simplificaron los trámites para el reconocimiento como persona jurídica de las organizaciones civiles, corporaciones y demás entidades sin ánimo de lucro, taxativamente

en el artículo 40 donde se centraliza el registro para dichas entidades ante las cámaras de comercio y los requisitos necesarios para llevarlo a cabo. El artículo 42 regula la inscripción de los estatutos, reformas, libros, liquidación también ante la cámara de comercio en la cual este el domicilio principal y El artículo 45 nombra aquellas entidades que se exceptúan del registro en cámara como lo son las instituciones de educación formal y no formal a que se refiere la Ley 115 de 1994; las personas jurídicas que prestan servicios de vigilancia privada; las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones, y asociaciones de ministros; las reguladas por la Ley 100 de Seguridad Social, los sindicatos y las asociaciones de trabajadores y empleadores; partidos y movimientos políticos; Cámaras de Comercio.

Decreto 0427 de 1996.

En el año 1996 con el decreto 0427 se reglamenta Capítulo II del Título I y el Capítulo XV del Título II del decreto 2150 de 1995, este decreto manifiesta la obligación de las personas jurídicas de las ESAL de inscribirse en las cámaras de comercio correspondientes bajo las mismas condiciones y tarifas de las demás sociedades.

Decreto 4400 de 2004

Por medio de este decreto se reglamenta el artículo 19, y el título VI del libro I del estatuto tributario en lo referente al régimen tributario especial, este decreto menciona los contribuyentes sobre el impuesto de renta y complementarios pertenecientes al régimen tributario especial, también menciona diferentes disposiciones con respecto a los ingresos, egresos, compensación de pérdidas fiscales, beneficios tributarios, procedimientos y sanciones, y algunas otras

disposiciones que se entraran en más detalle más adelante cuando se analice el impacto de la ley 1819 de 2016 en el régimen especial.

En el año 2005 este decreto fue modificado por el decreto 640.

Normas adicionales

- Código de Comercio: Régimen de Sociedades, requisitos formales para la elaboración de actas. Concordancia con el artículo 42, Decreto 2150/95.
- Circular Externa 4 del 3 de septiembre de 2007. SIC

Normatividad del sector solidario

Estas entidades tienen normas que las reglamentan diferentes a las fundaciones, asociaciones o corporaciones. A continuación, se listan algunas leyes y decretos que regulan estas entidades. No se entrará en profundización en las cooperativas puesto que, aunque estas entidades también son sin ánimo de lucro tienen un funcionamiento diferente y también en materia tributaria tienen condiciones diferentes a las demás ESAL.

- Ley 79 de 1988. Cooperativas.
- Decreto 1333 de 1989. Pre cooperativas.
- Decreto 1480 de 1989. Asociaciones mutuales.
- Decreto 1481 de 1989 – Modo. Ley 1391 de 2010 Fondos de empleados.
- Decreto 1482 de 1989. F.A. P. Cooperativas.
- Ley 454 de 1998.
- Circular 8 del 11 de octubre de 2011.
- Decreto 2150/95. Artículos 143 a 148.
- Decreto 0427 de 1996.

Marco teórico

Constitución de las ESAL

Las entidades sin ánimo de lucro se constituyen legalmente como personas jurídicas, soportado en el código civil colombiano en su art 633 el cual define *“Se llama persona jurídica, una persona ficticia, capaz de ejercer derechos y contraer obligaciones civiles, y de ser representada judicial y extrajudicialmente. Las personas jurídicas son de dos especies: corporaciones y fundaciones de beneficencia pública. Hay personas jurídicas que participan de uno y otro carácter”* y surgen a partir de la manifestación voluntaria de asociarse para la realización de fines sociales.

Estas entidades se crean principalmente bajo la particularidad de asociación o corporación y fundación, también se encuentran consagradas en la constitución política de Colombia ya que son entidades que apoyan al estado en lo relacionado con actividades que satisfacen las necesidades de diferentes sectores como salud, educación, cultura, entre otras, De Las cuales ya se ha hecho mención. Para dar inicio como persona jurídica se debe llevar a cabo una reunión o asamblea de constitución en la cual se tendrá en cuenta:

- Ciudad, fecha y hora de la reunión.
- Nombres de los asistentes, y que tengan la calidad de fundadores o constituyentes.
- Nombrar un presidente y un secretario el cual se encargará de tomar nota de los temas tratados, para la elaboración del acta.
- Seleccionar el tipo de entidad que quiere conformar bien sea una corporación o asociación, fundación o entidad del sector solidario.

- Elaborar los estatutos conforme a las normas que regulen la entidad, para conforme a esto aprobarlos, mediante votación de los asistentes.
- Realizar nombramiento de representante legal, directivos y órganos de control y fiscalización.

Con la elaboración del acta se da a conocer a los asistentes, para que la avalen y se debe de dejar constancia de ello y ser firmada por el presidente y el secretario para autenticarla anexando los estatutos para realizar el respectivo reconocimiento como persona jurídica ante la cámara de comercio de jurisdicción de la entidad conforme al Decreto 2150 de 1995 en su artículo 40 que expresa para la obtención de su personería jurídica, dichas entidades se constituirán por escritura pública o documento privado, suscrito por todos los asociados fundadores reconocido en la cámara de comercio en el cual se encuentre su lugar de domicilio el cual contiene:

- El nombre, identificación y domicilio de las personas que intervengan como otorgantes
- El nombre.
- La clase de persona jurídica.
- El objeto.
- El patrimonio y la forma de hacer los aportes.
- La forma de administración con indicación de las atribuciones y facultades de quien tenga a su cargo la administración y representación legal.
- La periodicidad de las reuniones ordinarias y los casos en los cuales habrá de convocarse a reuniones extraordinarias.
- La duración precisa de la entidad y las causales de disolución.

- La forma de hacer la liquidación una vez disuelta la Corporación o Fundación.
- Las facultades y obligaciones del Revisor Fiscal, si es del caso.
- Nombre e identificación de los administradores y representantes legales.

Y solicitar RUT (Registro único tributario) ante la DIAN. En el artículo 45 del mismo decreto se exceptúa del registro en cámara entidades como instituciones de educación superior; las instituciones de educación formal y no formal a que se refiere la Ley 115 de 1994; las personas jurídicas que prestan servicios de vigilancia privada; las iglesias, confesiones y denominaciones religiosas, sus federaciones, confederaciones, asociaciones de ministros; las reguladas por la Ley 100 de 1993 de seguridad social, los sindicatos y asociaciones de trabajadores y empleadores; partidos y movimientos políticos; cámaras de comercio entre otras, e igualmente en el Decreto 0427 de 1997 en su artículo 3 también menciona otro tipo de entidades que se encuentran exceptuadas algunas de ellas son : Las asociaciones de gestión colectiva de derechos de autor y derechos conexos de que trata la Ley 44 de 1993, Las personas jurídicas extranjeras de derecho privado sin ánimo de lucro, con domicilio en el exterior y que establezcan negocios permanentes en Colombia, cajas de compensación familiar reguladas por la ley 21 de 1982 , Las propiedades regidas por las leyes de propiedad horizontal, reguladas por las Leyes 182 de 1948 y 16 de 1985.

Dichas entidades enviarán los mismos documentos solo que serán presentados ante la entidad gubernamental competente que realice las funciones de inspección, control y vigilancia.

El artículo 2 del decreto 0427 de 1997 hace alusión a las entidades que requieren del registro en cámara entre las que encontramos fondos de empleados, entidades ambientalistas, Corporaciones, asociaciones y fundaciones creadas para adelantar actividades en comunidades indígenas, Promotoras de bienestar social entre otras.

Organización interna de las ESAL

Fundaciones

Las fundaciones pueden tener uno o varios fundadores, y estos deben aportar un patrimonio ya sea en dinero o en especie para el funcionamiento de la fundación y esta se liquida con la extinción de su patrimonio. El objetivo de las fundaciones es que su objeto social sea de beneficio para la comunidad en general.

Los fundadores mediante los estatutos pueden asignarse las funciones administrativas de la entidad, la fundación debe tener consejo o asamblea de fundadores, junta directiva y revisor fiscal.

Asociaciones o corporaciones

No pueden darse con una sola persona, debe ser una pluralidad, este tipo de organización se da por el aporte en dinero, especie o la realización de una actividad, el objeto social de esta busca beneficiar a un gremio o un grupo social específico.

Estas entidades deben tener asamblea de asociados, junta directiva y de forma opcional revisor fiscal.

Entidades del sector solidario

El sector solidario trata principalmente de las cooperativas, estas deben estar conformadas por mínimo 20 asociados, su patrimonio está compuesto por los aportes de cada asociado los cuales serán devueltos cuando este decida retirarse de la entidad, los excedentes obtenidos por la cooperativa deben reinvertirse en la misma.

Dentro de la estructura interna de las cooperativas debe existir la asamblea de asociados, consejo de administración, junta de vigilancia y revisor fiscal.

Manejo contable en las ESAL

Las entidades sin ánimo de lucro al ser organizaciones con personería jurídica están obligadas a llevar contabilidad de la forma indicada por el gobierno nacional, según lo consagrado en el artículo 364 del estatuto tributario.

Según la ley 1314 del 2009 todos los obligados a llevar contabilidad en Colombia deben hacerlo bajo la normatividad internacional, por ende, las entidades sin ánimo de lucro también deben hacerlo bajo las NIIF.

Estas entidades al igual que las sociedades de fines lucrativos deberán aplicar las normas internacionales de información financiera, según las condiciones que determinen el grupo al cual pertenecen, que pueden ser grupo 1 NIIF plenas, Grupo 2 NIIF para pymes y grupo 3 NIIF para microempresas.

Las ESAL manejarían los mismos estados financieros que las demás entidades, aunque según los usuarios de la información y los objetivos de la entidad deberán adaptar algunas características.

El consejo técnico de contaduría pública establece lo que según al grupo al que pertenezca deberá presentar los estados financieros pertinentes a dicho grupo.

Grupo 1

- Estado de situación financiera
- Estado de actividades
- Estado de cambios en el activo neto

- Estado de flujos de efectivo

Grupo 2

- Estado de situación financiera
- Estado de actividades
- Estado de cambios en el activo neto
- Estado de flujos de efectivo

Grupo 3

- Estado de situación financiera
- Estado de actividades

Las entidades sin ánimo de lucro también estarán obligadas a presentar dentro de sus estados financieros el ORI (Otro resultado integral), este es usado para mostrar ingresos y gastos que no están directamente relacionados con el objeto social de la entidad.

En caso de que la entidad no tenga movimientos en el ORI, podría omitir el estado de cambios en el activo neto y mostrar un estado de actividades y excedentes acumulados.

El detalle y transparencia en el manejo y preparación de la información en este tipo de entidades es de vital importancia para los aportantes y donante puesto que deben estar al tanto del manejo correcto de los recursos y que se utilicen bajo la norma.

Beneficio neto o excedente

El beneficio neto o excedente es la ganancia que resulta de tomar los ingresos y deducirle los costos y gastos que sean procedentes e imputables a dichos ingresos.

El beneficio neto o excedente según lo establecido en el artículo 357 del estatuto tributario se establece así:

Ingresos, se deben tener en cuenta todos los ingresos ordinarios y extraordinarios que se hayan realizado durante el periodo gravable y estos puedan incrementar el patrimonio de la entidad

Menos: Egresos que guarden relación de causalidad con los ingresos, en el cual también debe incluir las inversiones realizadas en el periodo gravable

Igual: Beneficio neto o excedente.

Las entidades sin ánimo de lucro específicamente haciendo referencia a las corporaciones o asociaciones y las fundaciones, podemos decir que tienen similitud con respecto a las demás entidades comerciales, en cuanto a la concepción de beneficio neto o excedente que para las últimas se denomina renta líquida gravable o utilidad. Pero el elemento diferenciador de estos conceptos es la forma en que se distribuyen, las utilidades son susceptibles de distribución entre los socios o accionistas, mientras que los excedentes no son objeto de repartición en ningún caso, es decir ni al final del periodo contable, ni cuando se retira un miembro, ni cuando se liquida la entidad ya que en este último caso de ser así y si existe un remanente este debe ser trasladado a una entidad que persiga fines similares y que por supuesto sea de intereses general y acceso a las comunidad.

Adicional a lo antes mencionado el beneficio neto debe ser reinvertido en su totalidad en la actividad de su objeto social para poder ser exento del impuesto, de lo contrario estaría gravado a la tarifa del 20%, según lo establecido en el artículo 356 del estatuto tributario, asimismo será exento cuando los excedentes se destinen para formar una asignación permanente la cual consiste en ejecutar inversiones en activos negociables con la finalidad de que los rendimientos obtenidos se reinviertan en el desarrollo de su objeto social; la asignación debe estar aprobada por el máximo órgano directivo mediante acta en la cual se especifique el valor, la inversión que se va a realizar y el periodo al que corresponde y “que se registre la reserva como parte del

patrimonio de la entidad, en una cuenta especial denominada asignación permanente”.(DIAN, 2017).

Igualmente, los ingresos de las entidades admitidas en el régimen tributario especial obtenidos de contratos de obra pública e interventoría estarán gravados a la tarifa general del impuesto de renta.

Los gastos que no sean procedentes pagan impuesto del 20%. Entre los egresos no procedentes tenemos el gravamen al movimiento financiero, y Tampoco constituye egreso o inversión el valor correspondiente a la ejecución de beneficios netos o excedentes de años anteriores y en general los gastos que no tengan relación de causalidad en el desarrollo del objeto social.

Las inversiones que se efectúen en cumplimiento con el objeto social y la adquisición de activos fijos se consideran egresos procedentes, para efectos fiscales la depreciación y la amortización no será un egreso procedente las que hayan sido solicitadas como egreso en el año de adquisición.

Ganancia ocasional

Las entidades pertenecientes al régimen tributario no liquidan el impuesto de ganancia ocasional, debido a que dichas entidades efectúan una depuración diferente a la aplicable en el régimen ordinario, ya que al momento de establecer el beneficio neto o excedente se incluye la totalidad de los ingresos tanto ordinarios como extraordinarios cualquiera sea su naturaleza. Los ingresos extraordinarios serían los que se tendrían en cuenta para la ganancia ocasional del régimen ordinario

Responsabilidades

- De acuerdo con lo establecido en el párrafo del artículo 14 del Decreto 4400 de 2004 todos los contribuyentes del régimen tributario especial son agentes de retención por concepto de:
 - Impuesto de timbre nacional
 - Impuesto sobre las ventas cuando realicen las actividades o hechos generadores de dicho impuesto
 - Están sometidas a retención en la fuente Únicamente los pagos o abonos en cuenta a favor de los contribuyentes con régimen tributario especial, por concepto de ventas provenientes de actividades industriales y de mercadeo y de rendimientos financieros, de conformidad con los artículos 395 y 401 del Estatuto Tributario y sus reglamentarios.
- Los contribuyentes del sector solidario solo estarán sujetas a la retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros.

Obligaciones

- Están obligados a llevar libros de contabilidad, los cuales deben estar registrados en debida forma ante la cámara de comercio o entidad que tenga facultad para reconocer su personería jurídica, según artículo 15 del Decreto 4400 de 2004 y artículo 364 del Estatuto tributario.
- Conforme con las normas vigentes, debe registrar en conjunto con los demás libros de contabilidad, el libro de actas del máximo órgano social, el cual constituye el soporte y prueba de las decisiones tomadas. Según el artículo 16 del Decreto 4440 de 2004

- Debe de conservar informaciones y pruebas según lo señalado en el artículo 17 del decreto 4400 de 2004 y de conformidad con el artículo 632 del Estatuto tributario, deberán conservar por un periodo mínimo de cinco años, las actas de asamblea u órgano directivo, los libros de contabilidad junto con los comprobantes de orden interno y externo que dieron origen a los registros contables.
- Para las fundaciones y cooperativas existe la obligación de tener revisor fiscal cuando su patrimonio supere los 500 salarios mínimos mensuales legales vigentes.

Inspección, control y vigilancia

De conformidad con el Decreto 1529 de 1990 en su artículo 24, la inspección, control y vigilancia de estas entidades se encuentra a cargo de la entidad gubernamental competente, aunque para las entidades del sector solidario está a cargo de la Superintendencia de la Economía Solidaria.

Artículo 24°.- Inspección y vigilancia. Además de lo previsto en los Decretos 1318 de 1988 y 1093 de 1989, para ejercer la inspección y vigilancia sobre las instituciones de utilidad común, el Gobernador podrá ordenar visitas a las dependencias de la entidad y pedir la información y documentos que considere necesarios. Así mismo podrá asistir, directamente o a través de un delegado, a las sesiones que realicen las Asambleas de dichas entidades, con domicilio principal en el Departamento, en las cuales se elijan representantes legales o demás dignatarios

Reforma tributaria Ley 1819 de 2016

La reciente reforma trajo novedades y cambios importantes para las entidades sin ánimo de lucro, basándose en establecer un mayor control para combatir la evasión de los impuestos. “Con las normas anteriores cualquier entidad sin ánimo de lucro tenía derecho a beneficios tributarios desde el momento de su constitución” (DIAN, 2017), una de las formas en que se ejercerá el control sobre estas entidades es desde la aprobación por parte de la Dian para que pertenezcan al régimen tributario especial y poder conservar los beneficios tributarios, para ello deben de cumplir con ciertos requisitos en el que su objeto social gire en torno a las 13 actividades meritorias establecidas por la Dian, y de manera que estas actividades sean de acceso a la comunidad, y que sus excedentes se reinviertan en su totalidad en la mejora y desarrollo de su éste.

Igualmente introdujo otros cambios que se mencionan posteriormente en la Tabla 1 y Tabla 2, en las que se establecen los artículos modificados y adicionados por la reforma, los cuales se toman directamente de la ley 1819 de 2016. Al mismo tiempo se realizaron comentarios y apreciaciones propias.

Tabla 1. Artículos modificados por la reforma tributaria ley 1819 de 2016.

<i>Artículos Ley 1819 de 2016</i>	<i>Artículos E.T modificados</i>
Artículo 140	Artículo 19 Contribuyentes del régimen tributario especial.
Artículo 141	Artículo 19-2 Tratamiento tributario de las cajas de compensación.
Artículo 144	Artículo 22 Entidades no contribuyentes y no declarantes.
Artículo 145	Artículo 23 Entidades no contribuyentes declarantes.
Artículo 146	Artículo 356 Tratamiento especial para algunos contribuyentes.
Artículo 147	Artículo 356-1 Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial.
Artículo 150	Artículo 358 Exención sobre el beneficio neto o excedente.
Artículo 152	Artículo 359 Objeto social.
Artículo 153	Artículo 360 Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir.
Artículo 154	Artículo 369 Cuando no se efectúa la retención.
Artículo 155	Artículo 125-1 Requisitos de los beneficiarios de las donaciones.
Artículo 164	Artículo 598 Entidades no obligadas a presentar declaración.

Fuente: elaboración propia

Artículo 19. Contribuyentes del régimen tributario especial., modificado por el artículo 140 de la ley 1819 de 2016

** -Modificado- Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.*

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

- 1. Que estén legalmente constituidas.*
- 2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del presente Estatuto, a las cuales debe tener acceso la comunidad.*
- 3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1.*

Parágrafo 1. *La calificación de la que trata el presente artículo no aplica para las entidades enunciadas y determinadas como no contribuyentes, en el artículo 22 y 23 del presente Estatuto, ni a las señaladas en el artículo 19-4 de este Estatuto.*

Parágrafo 2. *Para la verificación de la destinación de los excedentes, las entidades que superen las 160.000 UVT de ingresos anuales, deberán presentar ante la Dirección de*

Gestión de Fiscalización una memoria económica, en los términos del artículo 356-3 del presente Estatuto.

Parágrafo 3. *Para gozar de la exención del impuesto sobre la renta de que trata el artículo 358, los contribuyentes contemplados en el presente artículo, deberán cumplir además de las condiciones aquí señaladas, las previstas en el Título VI del presente Libro.*

Parágrafo transitorio primero. *Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial continuarán en este régimen, y para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el artículo 356-2 del presente Estatuto y en el decreto reglamentario que para tal efecto expida el Gobierno Nacional.*

Parágrafo transitorio segundo. *Las entidades que a 31 de diciembre de 2016 se encuentren legalmente constituidas y determinadas como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y que a partir del 1 de enero de 2017 son determinadas como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios que pueden solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial, se entenderán automáticamente admitidas y calificadas dentro del mismo. Para su permanencia deberán cumplir con el procedimiento establecido en el presente Estatuto y en el decreto reglamentario que para tal efecto expida el Gobierno Nacional.*

El artículo 140 de la ley 1819 modifico el artículo 19 del estatuto tributario, uno de los principales cambios en cuanto a las ESAL, son las condiciones que estas entidades deben cumplir para pertenecer al régimen tributario especial, ahora deben tener el aval de la DIAN que

las califique como entidades pertenecientes a dicho régimen, adicionalmente su objeto social debe estar directamente relacionado con las actividades meritorias establecidas por la DIAN y que este abierta para la comunidad en general.

Las entidades sin ánimo de lucro existentes que venían perteneciendo al régimen tributario especial, a partir del año gravable 2017 deberán solicitar a la DIAN el aval para continuar perteneciendo a dicho régimen y continuar con los beneficios referentes al impuesto de renta y complementarios.

Además, para garantizar la transparencia en el manejo de sus excedentes y en las condiciones que las califiquen como entidades pertenecientes al régimen tributario especial, cuando estas entidades obtengan ingresos superiores a 160.000 UVT deberán manejar una memoria económica, junto con una manifestación por parte del representante legal y el revisor fiscal indicando el cumplimiento de los requisitos necesarios para pertenecer al régimen.

Artículo 19-2. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta, modificado por el artículo 141 de la ley 1819 de 2016

** -Modificado- Las cajas de compensación serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios respecto a los ingresos generados en actividades industriales, comerciales y en actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, diferentes a las relacionadas con las actividades meritorias previstas en el artículo 359 del presente Estatuto.*

Las entidades de que trata el presente artículo no están sometidas a renta presuntiva.

El artículo 141 de la ley 1819 modifica el artículo 19-2 excluyendo de este los fondos de empleados y las asociaciones gremiales, este artículo a partir del 1 de enero de 2017 únicamente

hace referencia a las cajas de compensación, entidades que están obligadas a contribuir al impuesto de renta y complementarios por los ingresos que obtenga con actividades diferentes a las actividades meritorias establecidas por la DIAN.

Artículo 22. Entidades que no son contribuyentes, modificado por el artículo 144 de la ley 1819 de 2016

** -Modificado- No son contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios y no deberán cumplir el deber formal de presentar declaración de ingresos y patrimonio, de acuerdo con el artículo 598 del presente Estatuto, la Nación, las entidades territoriales, las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, las áreas Metropolitanas, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, las Superintendencias y las Unidades Administrativas Especiales, siempre y cuando no se señalen en la ley como contribuyentes.*

Así mismo, serán no contribuyentes no declarantes las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Tampoco serán contribuyentes ni declarantes los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la ley 70 de 1993.

En el artículo 22 ahora están consagradas otras entidades que anteriormente se encontraban en el artículo 23 del estatuto tributario.

Ahora hace referencia a las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar. Las cuales ahora son no contribuyentes y no declarantes.

Artículo 23. Otras entidades no contribuyentes declarantes, modificado por el artículo 145 de la ley 1819 de 2016

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

Las entidades de que trata el presente artículo deberán garantizar la transparencia en la gestión de sus recursos: y en el desarrollo de su actividad. La DIAN podrá ejercer

fiscalización sobre estas entidades y solicitar la información que considere pertinente para esos efectos.

Según la reforma tributaria, en este artículo ahora se encuentran consagradas las entidades del estado y demás entes territoriales encargados de la administración de recursos estatales, estas entidades no serán contribuyentes de renta, pero deberán presentar la declaración de ingresos y patrimonio.

Estas entidades ahora tendrán un poco más de control puesto que también la DIAN podrá fiscalizar y solicitar la información cuando sea pertinente, y así evitar la malversación de fondos que tiende a ser un problema que afecta a todo el país.

Artículo 356. Tratamiento especial para algunos contribuyentes, modificado por el artículo 146 de la ley 1819 de 2016

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

El artículo fue modificado en cuanto a que las entidades que tienen el beneficio de la tarifa del 20% en el impuesto de renta son las del artículo 19 siempre y cuando cuenten con el aval de la DIAN como pertenecientes al régimen tributario especial.

Artículo 356-1. Distribución indirecta de excedentes y remuneración de los cargos directivos de contribuyentes pertenecientes al régimen tributario especial, modificado por el artículo 147 de la ley 1819 de 2016

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

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

Únicamente se admitirán pagos laborales a los administradores y al representante legal, siempre y cuando la entidad demuestre el pago de los aportes a la seguridad social y

parafiscales. Para ello, el representante legal deberá tener vínculo laboral. Lo dispuesto en este inciso no le será aplicable a los miembros de junta directiva.

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

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

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

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

del contexto de la donación en la misma, so pena de ser considerada una distribución indirecta de excedentes.

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

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

La norma anterior hacía referencia a que las erogaciones y/o pagos destinados a cubrir honorarios, servicios, comisiones y salarios del personal directivo y gerencial no podían exceder el 30% del gasto total anual de la entidad. Dicho artículo fue modificado en la parte que trata que dichos pagos deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con su naturaleza. De no ser así la administración tributaria los considerará como una distribución indirecta de excedentes y procederá según lo establecido en el artículo 364-3.

Las entidades que pertenezcan al régimen tributario especial tienen que registrar ante la dirección de impuestos los contratos o actos jurídicos celebrados ya sea con sus fundadores, aportantes, donantes, representante legal y administradores, quienes posean más del 30% en la entidad, con dicho registro la DIAN determinará si es acto constituye distribución indirecta de excedentes y de ser así procederá con la exclusión del régimen tributario especial.

Los pagos laborales que se realicen deberán ser respaldados con los respectivos aportes a la seguridad social.

Artículo 358. Exención sobre el beneficio neto o excedente. Modificado por el artículo 150 de la Ley 1819 de 2016

El beneficio neto o excedente determinado de conformidad con el artículo 357, tendrá el carácter de exento cuando se destine directa o indirectamente, en el año siguiente a aquél en el cual se obtuvo, a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad.

La parte del beneficio neto o excedente que no se invierta en los programas que desarrollen su objeto social, tendrá el carácter de gravable en el año en que esto ocurra.

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

Los excedentes descritos en el presente artículo serán exentos siempre y cuando la entidad sin ánimo de lucro se encuentre calificada dentro del RUT como entidad del Régimen Tributario Especial y cumpla con lo dispuesto en los artículos 19 a 23 y lo dispuesto en el Título 1, Capítulo VI del Libro I del presente Estatuto.

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

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

En este artículo se reitera que luego de determinar el beneficio neto tal y como lo establece el artículo 357 del E.T es decir tomar la totalidad de ingresos ordinarios o extraordinarios menos los egresos siempre y cuando guarden relación de causalidad y esté excedente se reinvierta en el desarrollo del objeto social, en el año siguiente de su adquisición , gozará del beneficio de ser exento, pero para ello debe de cumplir con otros requisitos adicionales los cuales son: estar calificados en el RUT como entidad perteneciente al régimen tributario especial, y las estipuladas en los artículos del 19 a al 23 del estatuto tributario. La certificación del cumplimiento de estos requerimientos está a cargo del revisor fiscal, contador, representante legal y órgano de administración.

Los excedentes que no se inviertan en el objeto social y actividades meritorias estarán gravados con la tarifa ordinaria del impuesto de renta pues será de carácter gravable al igual que los ingresos provenientes de contratos de obra pública e interventoría.

Artículo 359. Objeto social. Modificado por el artículo 152 de la Ley 1819 de 2016.

El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial de que trata el presente Capítulo y el artículo 19 del

presente Estatuto, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

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

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

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

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

d) Educación para el trabajo y desarrollo humano.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Parágrafo 2. *Se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando cualquier persona natural o jurídica puede acceder a las actividades que realiza la entidad sin ningún tipo de restricción, excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad. Así mismo, se considera que la entidad sin ánimo de lucro permite el acceso a la comunidad, cuando hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad, o sus familiares.*

En comparación con el artículo antes de la reforma tributaria, en esta modificación se hace énfasis en que el objeto social debe estar enmarcado dentro de las actividades meritorias, las cuales se encuentran explícitas y detalladas; dichas actividades son las que deben de llevar a cabo este tipo de entidades para poder pertenecer al régimen tributario especial y como se mencionaba anteriormente es uno de los requisitos necesarios para calificar a él. Además de cumplir con el desarrollo de estas actividades, deben ser de interés general entendiendo este término de acuerdo al parágrafo 1 que beneficie a un grupo poblacional y de acceso a la comunidad cuando sea de oferta pública, permitiendo que cualquier persona natural o jurídica pueda acceder a ella excepto aquellas que la ley contempla y las referidas a la capacidad misma de la entidad según el parágrafo 2.

Artículo 360. Autorización para utilizar plazos adicionales para invertir. Modificado por el artículo 153 de la Ley 1819 de 2016.

Cuando se trate de programas cuya ejecución requiera plazos adicionales al contemplado en el artículo 358, o se trate de asignaciones permanentes, la entidad

deberá contar con la aprobación de su Asamblea General o del órgano de dirección que haga sus veces.

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

La reunión del órgano de dirección debe celebrarse con anterioridad al 31 de marzo de cada año.

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

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

Confrontando el artículo anterior con la modificación realizada por la reforma, como similitud tienen que el plazo adicional para las asignaciones permanentes está sujeto al aval a cargo del

órgano de dirección o asamblea general. En cuanto a los cambios introducidos por la ley 1819 de 2016 los excedentes deben de ser notificados antes del 31 de marzo al órgano de dirección quien a su vez es el encargado de dejar constancia en el acta la distribución de los excedentes, los plazos.

Adicionalmente se estipula que el plazo máximo para las asignaciones permanentes es de cinco años y de necesitar un plazo a un mayor se debe de realizar una solicitud al director de la Dian.

La Asignación permanente es el excedente que la entidad reserva para invertir en bienes o derechos que le generen rendimientos dichas inversiones y rendimientos deben destinarse para que contribuyan al desarrollo de las actividades meritorias.

Artículo 369. Cuando no se efectúa la retención. Modificado por el artículo 154 de la Ley 1819 de 2016.

No están sujetos a retención en la fuente:

1. Los pagos o abonos en cuenta que se efectúen a:

a. Los no contribuyentes no declarantes, a que se refiere el artículo 22.

b. Las entidades no contribuyentes declarantes, a que hace referencia el artículo 23.

2. Los pagos o abonos en cuenta que por disposiciones especiales sean exentos en cabeza del beneficiario.

3. Los pagos o abonos en cuenta respecto de los cuales deba hacerse retención en la fuente, en virtud de disposiciones especiales, por otros conceptos.

Parágrafo. Las transacciones realizadas a través de la Bolsa de Energía en ningún caso están sometidas a retención en la fuente.

No se deberá efectuar retención en la fuente a las entidades de que trata el artículo 22 del estatuto tributario, la modificación que se hace al artículo es que adiciona las siguientes entidades: las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

Artículo 125-1. Requisitos de los beneficiarios de las donaciones. Modificado por el artículo 155 de la Ley 1819 de 2016.

Cuando la entidad beneficiaria de la donación que da derecho al descuento de que trata el artículo 257 se trate de una entidad calificada en el Régimen Tributario Especial, deberá reunir las siguientes condiciones:

- 1. Estar legalmente constituida y estar sometida a inspección, control y vigilancia de una entidad estatal.*
- 2. Si se trata de una de las entidades a las que se refiere el artículo 19 de este Estatuto, haber sido calificada en el Régimen Tributario Especial antes de haber sido efectuada la donación.*

3. Haber cumplido con la obligación de presentar la declaración de ingresos y patrimonio o de renta, según el caso, por el año inmediatamente anterior al de la donación, salvo cuando se haya constituido en el mismo año gravable.

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

Este punto representa un cambio significativo en cuanto al tema de las donaciones, refiriéndose específicamente al artículo 257 del E.T que se refiere a las donaciones que se realizan a entidades sin ánimo de lucro pertenecientes al régimen tributario especial, estas donaciones ya no serán llevadas como deducción si no que se llevara como un descuento tributario equivalente a un 25% del valor donado y deben de cumplir con otros requisitos señalados en los numerales del 1 al 4 del presente artículo.

Artículo 598. Entidades no obligadas a presentar declaración. Modificado por el artículo 164 de la Ley 1819 de 2016.

Están obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio, todas las entidades no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, con excepción de las siguientes:

1. La Nación, los Departamentos, los Municipios y el resto de entidades territoriales.

2. La propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

3. Las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible,

4. Las Áreas Metropolitanas,

5. Las Superintendencias,

6. Las Unidades Administrativas Especiales,

7. La Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado

8. Los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993.

9. Las sociedades de mejoras públicas, las asociaciones de padres de familia; las juntas de acción comunal; las juntas de defensa civil; las juntas de copropietarios administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales; las asociaciones de exalumnos; las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar o autorizados por éste y las asociaciones de adultos mayores autorizados por el Instituto Colombiano de Bienestar Familiar.

La modificación radica en la adición de las siguientes entidades:

Las Corporaciones Autónomas Regionales y de Desarrollo Sostenible, Las Áreas Metropolitanas, Las Superintendencias, Las Unidades Administrativas Especiales, La Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y su sistema federado, Los Resguardos y Cabildos Indígenas, ni la propiedad colectiva de las comunidades negras conforme a la Ley 70 de 1993, Las sociedades de mejoras públicas, las juntas de defensa civil y las asociaciones de exalumnos

Tabla 2. Artículos adicionados por la reforma tributaria ley 1819 de 2016.

<i>Artículos Ley 1819 de 2016</i>	<i>Artículos E.T adicionados</i>
Artículo 142	Artículo 19-4 Tratamiento tributario de las cajas de compensación.
Artículo 143	Artículo 19-5 Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios.
Artículo 148	Artículo 356-2 Calificación al régimen tributario especial.
Artículo 149	Artículo 356-3 Actualización del Rut para los contribuyentes del régimen tributario especial.
Artículo 151	Artículo 358-1 Renta por corporación patrimonial.
Artículo 156	Parágrafo 1 y 2 del artículo 125-2
Artículo 157	Artículo 125-5 Donaciones a entidades no pertenecientes al régimen tributario especial.
Artículo 158	Artículo 364-1 Clausula general para evitar la elusión fiscal.
Artículo 159	Artículo 364-2 Actos y circunstancias que constituyen abuso al régimen tributario especial.
Artículo 160	Artículo 364-3 Exclusión del régimen tributario especial.
Artículo 161	Artículo 364-4 Registro ante la agencia presidencial de cooperación internacional de Colombia.
Artículo 162	Artículo 364-5 Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil.
Artículo 163	Artículo 364-6 Fiscalización en cabeza de la Dian.

Fuente: Elaboración propia

Artículo 19-4. Tributación sobre la renta de las cooperativas, Adicionado por el artículo 142 de la ley 1819 de 2016

** -Adicionado- Las cooperativas, sus asociaciones, uniones, ligas centrales, organismos de grado superior de carácter financiero, las asociaciones mutualistas, instituciones auxiliares del cooperativismo, confederaciones cooperativas, previstas en la legislación cooperativa, vigilados por alguna superintendencia u organismo de control; pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes a la tarifa única especial del veinte por ciento (20%). El impuesto será tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988.*

Las cooperativas realizarán el cálculo de este beneficio neto o excedente de acuerdo con la ley y la normativa cooperativa vigente. Las reservas legales a las cuales se encuentran obligadas estas entidades no podrán ser registradas como un gasto para la determinación del beneficio neto o excedente.

Parágrafo 1. *Las entidades cooperativas a las que se refiere el presente artículo, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros, en los términos que señale el reglamento, sin perjuicio de las obligaciones que les correspondan como agentes retenedores, cuando el Gobierno Nacional así lo disponga. Igualmente, estarán excluidas de renta presuntiva, comparación patrimonial y liquidación de anticipo del impuesto sobre la renta.*

Parágrafo 2. *El recaudo de la tributación sobre la renta de que trata este artículo se destinará a la financiación de la educación superior pública.*

Parágrafo 3. *A las entidades de que trata el presente artículo, solamente les será aplicable lo establecido en los artículos 364-1 y 364-5 del Estatuto en los términos del parágrafo 7, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas en las normas especiales.*

Parágrafo 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 cargos directivos y gerenciales de las entidades de que trata el presente artículo, no podrá exceder del treinta por ciento (30%) del gasto total anual de la respectiva entidad. Lo dispuesto en este parágrafo no le será aplicable a las entidades, de que trata el presente artículo, que tengan ingresos brutos anuales inferiores a 3.500 UVT.*

Parágrafo 5. *Las entidades de que trata el presente artículo podrán ser excluidas del Régimen Tributario Especial en los términos del artículo 364-3.*

Parágrafo transitorio primero. *En el año 2017 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del diez por ciento (10%). Además, el diez por ciento (10%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.*

Parágrafo transitorio segundo. *En el año 2018 la tarifa a la que se refiere el inciso 1 de este artículo será del quince por ciento (15%). Además, el cinco por ciento (5%) del excedente, tomado en su totalidad del Fondo de Educación y Solidaridad de que trata el artículo 54 de la Ley 79 de 1988, deberá ser destinado de manera autónoma por las*

propias cooperativas a financiar cupos y programas en instituciones de educación superior públicas autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.

Con la reforma se creó un artículo donde se regula la tributación de renta de las cooperativas, hasta el año 2016 la normativa referente a renta de las cooperativas se encontraba en el artículo 19 del estatuto tributario, este decía en el numeral 4 que las cooperativas estarían exentas del impuesto de renta siempre y cuando el 20% del excedente, tomado del fondo de educación y solidaridad se dedique a la financiación de cupos para la educación superior.

Artículo 19-5. Otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, adicionado por el artículo 143 de la ley 1819 de 2017

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

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

La reforma tributaria anexo un nuevo artículo al estatuto tributario, esta hace referencia a las propiedades horizontales donde se realicen actividades comerciales o industriales, diferentes a las propiedades para uso residencial.

Artículo 356-2. Calificación al régimen tributario especial, adicionado por el artículo 148 de la ley 1819 de 2016

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

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

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

Parágrafo transitorio. *Las entidades a las que se refieren los parágrafos transitorios 1 y 2 del artículo 19 de este Estatuto deberán presentar ante la administración tributaria los documentos que para el efecto establezca el reglamento, a través de los sistemas informáticos que para estos fines adopte la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN. Estos documentos serán objeto de verificación, y se someterán al procedimiento previsto en el artículo 364-5 de este Estatuto. Estas entidades*

pertenecerán al Régimen Tributario Especial sin necesidad de pronunciamiento expreso por parte de la DIAN, excepto en aquellos casos en que se decida modificar dicha calidad, para lo cual se expedirá el acto administrativo correspondiente a más tardar el 31 de octubre de 2018. Contra dicho acto administrativo procederá recurso de reposición

A partir del primero de enero de 2017 las entidades mencionadas en el artículo 19 del estatuto tributario deberán solicitar a la DIAN la calificación que le permita pertenecer al régimen tributario especial, para ello deben registrarse en el aplicativo web para que el proceso de calificación sea público y la comunidad pueda dar sus apreciaciones sobre la entidad solicitante con relación a los requisitos que esta debe cumplir.

En caso de que la dirección de impuestos compruebe que la entidad no cumple con sus requisitos esta continuara perteneciendo al régimen ordinario.

Artículo 356-3. Actualización del RUT para los contribuyentes del régimen tributario especial, adicionado por el artículo 149 de la ley 1819 de 2016

**** -Adicionado-*** *Los contribuyentes pertenecientes al Régimen Tributario Especial actualizarán anualmente su calificación de contribuyentes del Régimen Tributario Especial contenido en el RUT, por regla general, con la simple presentación de la declaración de renta.*

Las entidades que hayan obtenido ingresos superiores a 160.000 UVT en el año inmediatamente anterior, deberán enviar a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, en los términos que establezca el Gobierno Nacional, una memoria económica sobre su gestión, incluyendo una manifestación del representante legal y el

revisor fiscal en la cual se acompañe la declaración de renta en que haga constar que durante el año al cual se refiere la declaración han cumplido con todos los requisitos exigidos por la ley, como reiteración de la solicitud de las exenciones solicitadas en la declaración, con la actualización de la información de la plataforma de transparencia.

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

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

Las entidades aceptadas y por ende pertenecientes al régimen tributario especial deberán actualizar cada año el RUT

Si estos contribuyentes superan en el año 160.000 UVT deberán presentar la memoria económica según lo establezca el gobierno nacional, cabe mencionar que la fecha no se han reglamentado los lineamientos para presentar la memoria económica anteriormente mencionada; además de esto deberán incluir la manifestación del representante legal y el revisor fiscal.

Artículo 358-1. Renta por comparación patrimonial, adicionado por el artículo 151 de la ley 1819 de 2016

**** -Adicionado-*** *Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial.*

Cuando el beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 de este Estatuto resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del

último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

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

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

Con la entrada en vigencia de esta ley, las entidades sin ánimo de lucro quedaron obligadas a someterse al procedimiento de renta por comparación patrimonial.

Estas entidades no están sometidas al cálculo de la renta presuntiva, pero si quedaron obligadas a realizar la renta por comparación patrimonial según como lo indica el artículo anteriormente citado.

Cuando el excedente exento determinado según el artículo 357 del estatuto tributario sea inferior que el cálculo de la diferencia patrimonial, dado de restar el patrimonio líquido gravable del periodo anterior y el patrimonio líquido grabable del periodo que se va a declarar, esa diferencia se considerara renta gravable a menos que la entidad tenga justas causas que justifiquen ese aumento en el patrimonio.

La renta por comparación patrimonial se establece así:

Beneficio neto o excedente

Más: Beneficio neto o excedente exento

Menos: Impuesto de renta pagado durante el año gravable.

Art. 125-2. Modalidades de las donaciones. Adicionados párrafo 1 y 2 por el artículo 156 de la ley 1819 de 2016

Las donaciones que dan derecho a deducción deben revestir las siguientes modalidades:

1. Cuando se done dinero, el pago debe haberse realizado por medio de cheque, tarjeta de crédito o a través de un intermediario financiero.

*2. Cuando se donen *** -títulos valores-, se estimarán a precios de mercado de acuerdo con el procedimiento establecido por la Superintendencia de Valores (Hoy superintendencia Financiera). Cuando se donen otros activos, su valor se estimará por el costo de adquisición más los ** -ajustes por inflación- efectuados hasta la fecha de la donación, menos las depreciaciones acumuladas hasta esa misma fecha.*

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

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

...El artículo 156 de la ley 1819 de 2016, adiciono los párrafos 1 y 2 del artículo 125-2 del estatuto tributario, este artículo hace referencia a las condiciones que deben cumplir las donaciones para que estas se consideren como deducción.

Para que la donación en dinero sea válida esta debe ser por medio del sistema bancario o algún producto relacionado con este, cuando se donen títulos valores su valor será determinado según el procedimiento establecido por la superintendencia financiera y cuando la donación se de en activos fijos el valor de estos será el costo de adquisición más los ajustes por inflación menos las depreciaciones hasta la fecha de la donación.

Lo nuevo que trae la reforma a este artículo es que el valor de los activos será el menor entre el valor comercial y el costo fiscal; también menciona que si el donante no condiciona la donación, esta debe llevarse como ingreso por rentas exentas, mientras que si el donante condiciona la donación esta debe llevarse como patrimonio, en cualquiera de los casos la donación debe destinarse para el objeto social de la entidad que debe estar directamente relacionado con alguna de las actividades meritorias establecidas por la dirección de impuestos.

Artículo 364-1. Cláusula general para evitar la elusión fiscal. Adicionado por el artículo 158 de la Ley 1819 de 2016.

En ningún caso se reconocerá la aplicación del Régimen Tributario Especial a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica defrauden la norma tributaria que sería aplicable, o que mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico.

Le corresponde a la autoridad tributaria regularizar mediante liquidación oficial, siguiendo el procedimiento establecido en el Estatuto Tributario, los supuestos de abuso del derecho, fraude a la ley o simulación en los que incurran las entidades beneficiarias del régimen tributario especial. La declaración de abuso, fraude o simulación proferida

por la DIAN produce efectos exclusivamente tributarios y no está sometida a prejudicialidad alguna ni a procedimiento distinto al previsto para proferir la liquidación oficial de revisión en los artículos 702 a 714 del Estatuto Tributario. En ese acto oficial, además del impuesto eludido, se exigirán los intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.

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

Al respecto conviene decir que la DIAN mediante el procedimiento establecido por el Estatuto Tributario en sus artículos del 702 al 714 puede aplicarlo a las entidades sin ánimo de lucro que cometan fraude, y realicen actos o actividades contrarias a las cuales deben de realizar para pertenecer al régimen tributario especial.

Sobre estos actos de fraude y de elusión de impuesto producen efectos tributarios para lo cual se exigirán intereses de mora y sanción por inexactitud.

Como se puede apreciar este es uno de los mecanismos que trajo la reforma para ejercer controles al régimen tributario especial que ha sido objeto de evasión y elusión fiscal.

Artículo 364-2. Actos y circunstancias que constituyen abuso del régimen tributario.

Adicionado por el artículo 159 de la Ley 1819 de 2016.

Sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, de manera particular se considera que la utilización del Régimen Tributario Especial obedece a una estructura negocial abusiva, fraudulenta o simulada, según la calificación que efectúe la autoridad en la liquidación oficial de revisión, cuando se aprecie alguna de las siguientes circunstancias:

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

participar en los resultados económicos de la entidad directamente o a través de persona o entidad interpuesta.

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

Con respecto a este artículo se hace claridad de cuales se consideran actos de abuso al Régimen especial, puesto como se ha mencionado con anterioridad este ha sido blanco para cometer fraudes y evasiones, se considera abuso al régimen los siguientes:

- Que la entidad desarrolle actividades que no sean las establecidas como meritorias y que por el contrario ejerzan actividades con fines de distribución.
- Conceder beneficios a sus vinculados económicos, parientes, fundadores para acceder a los servicios que ofrecen puesto que debe ser de acceso a la comunidad y sea en pro de generar un bien común y no particular.
- Adquirir de forma directa o indirecta bienes o servicios a los miembros, fundadores, parientes o vinculados económicos.
- Otorgar a quienes posean alguna relación laboral el derecho de participar en los resultados económicos de la entidad.
- Los valores que se reciban como concepto de donación partiendo bajo un supuesto y que no cumplan con las condiciones para ser recibidos como tal, serán un ingreso gravado para quien lo recibe y no será procedente el descuento para el donante.

Artículo 364-3. Exclusión del régimen tributario especial. Adicionado por el artículo 160 de la Ley 1819 de 2016.

Serán excluidas del Régimen Tributario Especial las entidades que:

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

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

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

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

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

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

1. No cumplan con las obligaciones establecidas en la legislación cooperativa vigente y aquellas establecidas en el artículo 19-4.

2. Destinen el excedente o beneficio neto, en todo o en parte, en forma diferente a lo establecido en la legislación cooperativa vigente.

3. No presenten o presenten de manera extemporánea su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por tres (3) periodos gravables en un periodo de diez (10) años, contados a partir de la primera presentación extemporánea u omisión de declaración. Las declaraciones que, debiendo liquidar y pagar impuesto a cargo, sean presentadas sin el pago total del impuesto o de la respectiva cuota, serán tenidas como no presentadas, únicamente para los efectos de este artículo.

De ser excluidas del Régimen Tributario Especial, las entidades de que trata el presente parágrafo podrán solicitar su admisión pasados tres (3) años desde su exclusión, para lo

cual deberán dar cumplimiento al procedimiento previsto en el artículo 356-2 de este Estatuto,

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

En este artículo quedan definidas cuales son las entidades que se excluyen del régimen tributario especial, de forma general serán las que no se constituyan legalmente, que el beneficio neto no sea reinvertido totalmente en desarrollo de su actividad y que el objeto social no se ampare bajo las actividades meritorias, y que estas no sean de interés general y de fácil acceso a la comunidad.

Como uno de los principales objetivos de la reforma con estas entidades es la controlar la evasión, y fraudes también se encuentran excluidas las entidades cuyos miembros tengan historial de delitos contra la administración pública y que hayan utilizado la entidad para cometer dicho acto.

Las entidades que se excluyan del régimen especial tributarán con la tarifa ordinaria puesto serán consideradas sociedades comerciales.

Artículo 364-4. Registro ante la agencia presidencial de cooperación internacional de Colombia. Adicionado por el artículo 161 de la Ley 1819 de 2016.

Las fundaciones, asociaciones, corporaciones y las demás entidades nacionales sin ánimo de lucro, así como todas las entidades admitidas al Régimen Tributario Especial,

deberán registrar ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, APC-Colombia, los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten en Colombia de personas extranjeras de derecho público o privado, gobiernos extranjeros, organismos de derecho internacional, organismos de cooperación, asistencia o ayudas internacionales. APC-Colombia determinará el procedimiento de registro.

Todas las entidades que sean calificadas dentro de régimen tributario especial deberán de realizar un registro ante la Agencia Presidencial de Cooperación Internacional de Colombia, los recursos de cooperación internacional, a qué tipo de recursos se refiere

Comprende los flujos de recursos, ya sean humanos, técnicos, tecnológicos, financieros, que las entidades privadas y oficiales, incluidos los gobiernos estatales y locales, sus entidades o sus agencias ejecutivas, destinan a los países en desarrollo y a las agencias multilaterales, con el fin de promover el desarrollo económico y social. (Codazzi, 2017)

¿Para aclarar bien este punto también es importante definir qué es APC?

Es la organización que guía la cooperación internacional de Colombia. La propuesta de valor de la Agencia es aumentar el beneficio que obtiene la sociedad colombiana e internacional de la cooperación en función del desarrollo de acuerdo a las prioridades del país. (APC, 2017)

Es decir que los recursos que reciban dichas entidades APC determinara el proceso para dicho registro.

Artículo 364-5. Registro web y remisión de comentarios de la sociedad civil. Adicionado por el artículo 162 de la Ley 1819 de 2016.

Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. El registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. El Gobierno Nacional reglamentará los plazos y condiciones a los que se refiere este artículo.

La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.

Las entidades calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán actualizar anualmente, en los primeros 3 meses de cada año, la información a la que se refiere este registro.

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

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

- 1. La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.*
- 2. La descripción de la actividad meritoria.*

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

13. *El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda;*
14. *Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.*

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

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

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

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

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

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

Ciertamente a lo que hace alusión este artículo es que para las entidades que opten por ser calificadas en el régimen especial la DIAN diseñara un aplicativo web para el registro de la información y que esta sea de acceso al público, es decir que cualquier persona podrá comentar o pronunciarse con respecto a la información consignada, sin embargo, el Gobierno nacional establecerá los plazos y condiciones para este registro. Además, en la solicitud de calificación se debe de incluir la autorización para publicar los datos.

Cada año y durante los 3 primeros meses las entidades que se encuentren calificadas en el régimen especial deberán presentar ante la DIAN dicha calificación. En el parágrafo 2 se encuentran especificados cada uno de los datos que debe de contener el registro.

Artículo 364-6. Fiscalización en cabeza de la Dian. Adicionado por el artículo 163 de la Ley 1819 de 2016.

La Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN) ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial, de acuerdo con el artículo 19.

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

Parágrafo 2. La DIAN 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.

Como ya se ha enfatizado antes la reforma estableció mayores controles para las entidades sin ánimo de lucro, y del régimen tributario especial por tal motivo la DIAN será la encargada de realizar la fiscalización, y de incluir dentro de su programación y estructura inspección y verificación de los requisitos de estas entidades.

Conclusiones

Teniendo en cuenta la información analizada mediante el desarrollo del presente trabajo, podemos concluir que la reforma estableció mayores controles para estas entidades que deben de cumplir con requisitos especiales para pertenecer al régimen especial y poder seguir contando con beneficios tributarios, y de no cumplir con dichos requisitos tributarán como sociedad del régimen ordinario.

Cabe señalar además que se hace mucho énfasis en que el objeto social debe estar enmarcado al desarrollo de las 13 actividades meritorias como salud, educación, deporte y cultura entre otras y que estas actividades sean de intereses general permitiendo el acceso a la comunidad, puesto que principalmente el desarrollo de estas actividades son las que las avalan en primera instancia como pertenecientes al régimen especial.

Es de notar que las erogaciones que no sean procedentes pagarán impuesto del 20%, e igualmente los ingresos que se deriven de contratos que se celebren de obra pública e interventoría también estarán sujetos al impuesto de renta a la tarifa general. También quedaron obligados a presentar renta por comparación patrimonial, y en caso de se presente un aumento en el patrimonio, la entidad deberá justificar dicho aumento.

Incrementa el control en las entidades sin ánimo de lucro puesto que no solo están obligados a registrar los libros contables y tener revisor fiscal, sino que también la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales DIAN, podrá ejercer fiscalización cuando lo requiera, además estas entidades deberán entregar una memoria económica donde se lleva control y registro de las actividades, estas medidas se crearon por el estado con el objetivo de endurecer un poco el régimen tributario espacial, puesto que hasta el año anterior este modelo de entidad se prestaba como fachada para evadir impuestos.

Estos cambios no solo impactaron en la constitución y funcionamiento de las entidades sin ánimo de lucro, sino también en sus fuentes de ingresos, puesto que las donaciones también fueron modificadas, según la ley 1819 algunas donaciones ya no se considerarán deducción sino descuento el cual también estará limitado, esto ya no vuelve tan atractivo para los contribuyentes las donaciones por ende los ingresos de las ESAL disminuirán significativamente.

Referencias

- Codazzi, I. g. (2017). *igac*.
- Colombia, A. p. (2017). *APC*.
- DIAN. (2017). *Abece de la reforma tributaria*.