

© Reserva de derechos de Autor
Guía de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro
Mayo 2015

Cámara de Comercio de Bogotá
Avenida El dorado nro. 68D-35. Apartado aéreo 29824
Teléfono: 5941000
Bogotá, D.C., Colombia

Diseño y diagramación:
Editorial Kimpres SAS
www.kimpres.com

La información de este documento está protegida por la Ley 23 de 1982 de la República de Colombia y está sujeta a modificaciones sin preaviso alguno. Podrán reproducirse extractos y citas sin autorización previa, indicando su fuente. Su reproducción extensa por cualquier medio masivo presente o futuro, en traducciones o transcripciones, podrá hacerse previa autorización de la Cámara de Comercio de Bogotá. La Cámara de Comercio de Bogotá no asume responsabilidad alguna por los criterios u opiniones expresados por los autores.

Contenido <<

Presentación	7
Introducción	9
1. Generalidades y definiciones de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL).....	11
1.1 Marco regulador para la tributación de las ESAL en los impuestos nacionales	11
1.2 Qué se entiende por ESAL en materia tributaria.....	12
1.3 Cuándo las corporaciones, asociaciones o fundaciones no son tratadas como ESAL en el régimen tributario	12
1.4 Cómo son tratadas en el régimen tributario las corporaciones, asociaciones o fundaciones que se entienden con ánimo de lucro o de interés privado	13
1.5 Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) frente al impuesto sobre la renta.....	13
1.6 Síntesis de obligaciones en el régimen ordinario	14
2. Del régimen tributario especial	17
2.1 Características	17
2.2 Componentes	19
2.3 Requisitos para corporaciones, asociaciones y fundaciones	20
2.3.1 Actividades del objeto social	21
a) Salud	21
b) Deporte	21
c) Educación formal	22
d) Cultural	23
e) Investigación científica o tecnológica.....	23
f) Ecológica y de protección ambiental	24
g) Programas de desarrollo social.....	25

2.3.2	Interés general	25
2.3.3	Reinversión de excedentes	25
2.4	Determinación del beneficio neto o excedente.....	27
2.4.1	Ingresos	28
2.4.2	Egresos	28
2.4.3	Egresos no deducibles	30
2.4.4	Donaciones.....	32
2.4.5	Casos especiales.....	37
2.4.6	Calificación del beneficio neto o excedente	38
2.5	Cómo obtener la exoneración del impuesto sobre la renta	39
2.5.1	Qué se debe reinvertir	40
2.5.2	Cómo se debe reinvertir	40
2.5.3	Cuándo se debe reinvertir.....	42
2.5.4	Por qué se debe reinvertir.....	42
2.5.5	Requisitos de forma en la reinversión.....	43
2.6	Cómo se grava el beneficio neto o excedente fiscal.....	45
2.7	Qué pasa con las pérdidas fiscales	46
2.8	Escenarios en la conciliación de resultados contable y fiscal.....	46
	a) Primer escenario - Se presenta beneficio neto o excedente contable y beneficio neto o excedente fiscal....	46
	b) Segundo escenario - Se presenta pérdida contable y pérdida fiscal	48
	c) Tercer escenario - Se presenta déficit contable y beneficio neto o excedente fiscal	49
	d) Cuarto escenario - Se presenta beneficio neto o excedente contable y pérdida fiscal	50
2.9	Actuaciones frente a la retención en la fuente del impuesto sobre la renta	52
2.9.1	Cuándo son agentes de retención	52
2.9.2	Obligaciones como agente de retención	53
	a) Retener	53
	b) Consignar	53
	c) Certificar	54
	d) Declarar	54
2.9.3	Cuándo son sujetos de retención	54
	a) Retención a las entidades del sector cooperativo	55
2.10	Actuaciones frente al impuesto sobre las ventas	55
2.10.1	Cuándo son responsables del IVA	56

2.10.2	Cuándo son agentes de retención de IVA	57
2.11	Otras obligaciones formales	58
a)	Facturación	58
b)	Facturación de cooperativas	58
c)	Obligación de atender requerimientos	59
d)	Régimen sancionatorio	59
3.	Del régimen de no contribuyentes	61
3.1	Definición y características	61
3.2	Quiénes pertenecen al régimen de no contribuyentes	62
3.2.1	No contribuyentes que son no declarantes	63
3.2.2	Casos especiales	64
a)	Salud	64
b)	Asociaciones gremiales	65
c)	Cajas de Compensación Familiar	66
d)	Fondos de Empleados	67
e)	Cuerpos de Bomberos	67
f)	Cruz Roja Colombiana	67
3.3	Relaciones con el IVA y la retención en la fuente del impuesto sobre la renta	68
3.4	Qué hacer con los excedentes contables	68
3.5	Operaciones con vinculados no contribuyentes	69
a)	No deducibilidad de costos y gastos	69
b)	Normas antiabuso	69
c)	Responsabilidad solidaria	69
3.6	Otras obligaciones formales	70
a)	Facturación	70
b)	Obligación de atender requerimientos	70
c)	Régimen sancionatorio	70
3.7	Sinopsis de obligaciones tributarias de las ESAL	70
4.	Las ESAL frente a los impuestos distritales	73
4.1	Frente al impuesto de industria y comercio (ICA)	73
a)	Actividades no sujetas al ICA	74
b)	Base gravable	74
c)	Retención en la fuente	74
d)	Periodo fiscal y declaración	75



4.2	Frente al impuesto de avisos y tableros	76
4.3	Frente al impuesto predial	76
5.	Consideraciones sobre la contabilidad de las ESAL	79
5.1	Respecto del marco normativo de la contabilidad en Colombia (Principios de Contabilidad de Aceptación General en Colombia, Colgaap)	79
5.2	Respecto de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	80
5.3	Contabilidad para efectos tributarios	81
5.3.1	Contabilización del beneficio neto o excedente contable y de su reinversión	83
5.3.2	Contabilización de las donaciones	85
	a) En las normas contables colombianas (Colgaap)	85
	b) Bajo NIIF	85
6.	Qué trajo para la tributación de las ESAL la Ley 1739 de 2014	87
6.1	Impuesto a la riqueza	87
6.2	Comisión de estudio del sistema tributario colombiano	88
6.3	Medios de pago para la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables	88
6.4	Conciliación contencioso administrativa tributaria, aduanera y cambiaria	89
6.5	Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios	89
6.6	Condición especial de pago	89
	Lecturas recomendadas	91
	Referencias	95

Presentación <<

La Cámara de Comercio de Bogotá consciente de la trascendencia económica y social que representan las Entidades Sin Ánimo de Lucro - ESAL para el país y para la sociedad colombiana en general, y en especial, de la importancia de que su existencia y fortalecimiento aportan en la consolidación de una Bogotá – Región más próspera, ha elaborado una herramienta útil, en relación con uno de los asuntos de innegable interés y relevancia, como es el régimen tributario que las rige, cuyo esfuerzo gratuitamente se plasma en la presente publicación.

Aunque son diversas las barreras de conocimiento que deben superar quienes desarrollan actividades altruistas, buscando formalizar iniciativas sociales y por ende, enfrentando la necesidad de constituir y legitimar las ESAL, en los últimos años esta Cámara de Comercio ha abierto espacios de discusión y generación de conocimiento sobre temas de diferente índole, relacionados con la formulación de proyectos de cooperación internacional, Normas Internacionales de Información Financiera - NIIF, *fundraising*, *marketing* y modelos de desarrollo económico, entre otros.

En esta oportunidad, el tema se centra en el aspecto tributario, no sólo por lo determinante que resulta en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales o en el debido aprovechamiento de los beneficios otorgados por la ley para la sostenibilidad de las entidades, sino por lo complejo que puede llegar a ser, dada la poca difusión del tema entre sus administradores, amén de la escasa reseña bibliográfica especializada disponible.

El estudio del régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro contenido en esta publicación, busca ser lo suficientemente íntegro, para ofrecer además de una aproximación conceptual del tema, el análisis útil y práctico sobre los contenidos fiscales que en la actualidad se consideran esenciales.



Por lo tanto, presento con agrado la Guía de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro, en ejercicio del propósito organizacional de brindar a estas organizaciones y a la comunidad en general, un instrumento de consulta sencilla y práctica, para forjar un claro entendimiento de la materia, no sin antes hacer un reconocimiento especial a quienes con su trabajo y conocimiento contribuyeron a la materialización de esta obra, para la adecuada aplicación de la normatividad impositiva nacional y distrital.

Mónica de Greiff
Presidenta Ejecutiva
Cámara de Comercio de Bogotá

Introducción <<

La literatura de índole tributaria se caracteriza por ser prolija en materia de estudiar los asuntos atinentes a la filosofía del tributo y a la tributación de las personas naturales y de las jurídicas de naturaleza mercantil, pero escasa en cuanto concierne al tema impositivo de las entidades sin ánimo de lucro. Similar situación ocurre con las normas que regulan esta materia. En tan solo diecisiete artículos del Estatuto Tributario de los impuestos nacionales y en veintidós de un decreto reglamentario con sus modificaciones, se concentra la línea gruesa de la tributación de estas entidades; poco articulado, pero de una densidad que escapa a la sencillez.

Esta guía básica de Aspectos Tributarios de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) nace para llenar un vacío en esta área de la tributación, al presentar la definición de los hechos clave en materia de impuestos nacionales y distritales. Así, temas como la identificación de criterios sustanciales en régimen tributario especial y en régimen de no contribuyentes, obligaciones en materia del impuesto sobre las ventas, comportamientos como agente de retención, relaciones con las autoridades tributarias nacional y distrital, mecanismos para acceder a la exoneración de impuestos, cumplimiento de deberes formales, tratamiento de las donaciones, entre otros, son tratados en esta guía básica con la precisión que requiere su aplicación y la claridad del lenguaje que esperan los estudiosos y las entidades de este importante sector de la economía y de la sociedad.

La parte final de este libro incluye dos capítulos sobre temas de reconocida actualidad. Uno, con consideraciones sobre tratamientos contables de aspectos particulares de las ESAL, reconociendo tanto la vigencia en un tiempo de las normas que componen el actual ordenamiento contable en Colombia, así como la adopción de normas



internacionales de contabilidad. Otro, en donde se esbozan las principales afectaciones que encontrarán las entidades sin ánimo de lucro en la reciente reforma tributaria de la Ley 1739 de 2014.

Generalidades y definiciones de las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) <<

Por Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) entendemos todas aquellas constituidas sobre la base de que ellas no ocasionarán enriquecimiento a sus constituyentes o fundadores. Una ESAL es una persona jurídica diferente a las personas que la constituyen, que tiene todos los atributos de la personalidad reconocidos en las normas legales a las personas jurídicas en general, es decir, cuenta con personería jurídica para contratar, para ejercer derechos y obligaciones, y para ser representada judicial y extrajudicialmente.

La ausencia de ánimo de lucro se materializa, en primera instancia, en la no distribución de sus excedentes, comúnmente llamados utilidades, entre sus constituyentes, fundadores o asociados o entre quienes integran los máximos órganos de dirección y administración del ente. Así, las ESAL no tienen socios, accionistas ni propietarios, y los bienes y recursos aportados para su fundación no hacen parte del patrimonio de sus fundadores. Surge aquí otro elemento que caracteriza la ausencia de ánimo de lucro: al no hacer parte de los patrimonios personales de sus constituyentes, el crecimiento económico de las ESAL no produce enriquecimiento en ellos.

1.1 Marco regulador para la tributación de las ESAL en los impuestos nacionales

En el Estatuto Tributario nacional (ET) el marco regulador de las ESAL, en esencia, se encuentra definido en los artículos 19 a 23 y 356 a 364.



La reglamentación básica de estas normas se encuentra en el Decreto Reglamentario 4400 de 2004, con las modificaciones introducidas por el Decreto Reglamentario 640 de 2005. Algunos otros decretos tocan aspectos tributarios de las ESAL y se irán citando en la medida de lo pertinente.

1.2 Qué se entiende por ESAL en materia tributaria

La norma tributaria observa el concepto fundamental del derecho de que prevalece el derecho sustancial o real sobre la pura forma, en desarrollo del principio consagrado en el artículo 228 de nuestra Constitución Política. Así, en la norma tributaria una ESAL es aquella que, adicional de cumplir con los elementos básicos para no generar enriquecimiento a sus constituyentes, fundadores o asociados, como la no distribución de excedentes y la no inclusión de los aportes en el patrimonio de ellos, también obedece a un límite en la remuneración, en dinero o en especie, que concede a quienes ejercen cargos directivos o gerenciales, remuneraciones que no pueden exceder el 30% del gasto total anual de la entidad (artículo 356-1 ET).

1.3 Cuándo las corporaciones, asociaciones o fundaciones no son tratadas como ESAL en el régimen tributario

No por el hecho de llamarse asociación, corporación o fundación una entidad se entenderá como sin ánimo de lucro para efectos tributarios. En esta materia encontramos las siguientes precisiones (artículo 8.º del Decreto Reglamentario 187 de 1975):

- a) Cuando una entidad constituida como corporación o asociación percibe rentas que son susceptibles de ser trasladadas a cualquier persona natural o jurídica, a cualquier título, durante la existencia de la ESAL o al momento de su liquidación, se entenderá que ella tiene fines de lucro.
- b) Cuando los bienes o rentas de una entidad constituida como fundación por iniciativa particular puedan destinarse en todo o en

parte a fines distintos de la utilidad común o el interés social, se entenderá que ella es de interés privado.¹

1.4 Cómo son tratadas en el régimen tributario las corporaciones, asociaciones o fundaciones que se entienden con ánimo de lucro o de interés privado

Las corporaciones o asociaciones que de acuerdo con el literal a) del punto anterior se entienden con ánimo de lucro para efectos fiscales, se tratan tributariamente como sociedades de responsabilidad limitada. Este mismo tratamiento se dará a las fundaciones que, según el literal b) del punto anterior, sean consideradas como de interés privado.

Asimilarlas a sociedades de responsabilidad limitada implica que las asociaciones, corporaciones y fundaciones del párrafo anterior se tratarán en el régimen ordinario del impuesto sobre la renta, recayendo sobre ellas todas las obligaciones sustanciales y formales de las sociedades con ánimo de lucro.

1.5 Las Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL) frente al impuesto sobre la renta

En el impuesto sobre la renta se reconocen tres regímenes para tratar a la totalidad de las personas naturales y jurídicas. Ellos son:

- (i) el régimen ordinario;
- (ii) el régimen tributario especial, y
- (iii) el régimen de no contribuyentes.

De acuerdo con la estructura del sistema impositivo colombiano, los regímenes especial y de no contribuyentes surgen como una excepción del régimen ordinario. Es decir, sobre la base del sistema desarrolla-

¹ El concepto de interés privado es opuesto al de interés público. En tanto este refiere al interés del Estado que se define en la norma en comento como “la utilidad común o el interés social”, aquel, por oposición, hace referencia al interés de la persona humana, al particular, al propio.

do, en primera instancia todas las personas naturales y jurídicas que tengan residencia fiscal en Colombia pertenecen al régimen ordinario del impuesto sobre la renta. Luego la pertenencia al régimen tributario especial y al de no contribuyentes se da por excepción y siempre y cuando la entidad respectiva cumpla con los requisitos y condiciones exigidos por cada uno de ellos.

En este orden de ideas, una entidad a partir de su inicio se considerará, por regla general, del régimen ordinario del impuesto de renta. Luego, si se ha constituido como sin ánimo de lucro, buscará su pertenencia al régimen tributario especial y al de no contribuyentes. Si no cumple con los requisitos allí establecidos para alguno de ellos, entonces dicha entidad pertenecerá definitivamente al régimen ordinario.

Así tenemos que, por excepción, algunas personas jurídicas son tratadas de una manera especial en la tributación sobre la renta, y de otras, predica el sistema que sus recursos no pertenecen al mundo de la tributación de la renta. Para las primeras se ha creado en la norma tributaria el régimen tributario especial, y para las otras el régimen de no contribuyentes. De ellos nos ocuparemos en esta guía.

1.6 Síntesis de obligaciones en el régimen ordinario

Para una mayor comprensión de los tratamientos otorgados por la norma tributaria a un amplio sector de las ESAL, es necesario presentar una síntesis de la forma como el Estatuto Tributario de los impuestos nacionales presenta el cumplimiento y pago de las obligaciones para los contribuyentes del régimen ordinario.

El régimen ordinario desarrolla la obligación tributaria sustancial a partir de considerar que todas las personas naturales y jurídicas están en la obligación de cumplir con el precepto constitucional de ayudar a sostener las cargas del Estado en la medida de sus capacidades. Así, todas las personas son contribuyentes y sobre ellas recae la carga fiscal del sistema. Esta sujeción al régimen ordinario implica, en términos generales, cumplir con las siguientes obligaciones:

- (i) La sustancial, de pagar el impuesto a la tarifa general del 25%, con las excepciones tarifarias contenidas en el mismo Estatuto Tributario.
- (ii) La de pagar el impuesto complementario de renta, denominado impuesto de renta para la equidad CREE, del cual solo se excluye a los contribuyentes personas naturales.
- (iii) La de liquidar y pagar en cada año un anticipo del impuesto sobre la renta, a una tarifa del 75% del impuesto a cargo de ese año, o del promedio de este impuesto en los dos últimos años.
- (iv) La de determinar una renta líquida gravable mínima establecida sobre la base de una presunción de rentabilidad fiscal de su patrimonio líquido del año anterior.
- (v) Adicionalmente, la de encontrarse sometido a un sistema especial de control a partir de la medición de sus incrementos patrimoniales, que se realiza para señalar la posible existencia de una renta líquida especial denominada renta por comparación patrimonial.

Capítulo II

Del régimen tributario especial <<

Este régimen se estructura en el artículo 19 ET y se desarrolla posteriormente en los artículos 356 a 364 del mismo ordenamiento jurídico. Su reglamentación básica la encontramos en el Decreto Reglamentario 4400 de 2004, con las modificaciones introducidas por el Decreto Reglamentario 640 de 2005. Se trata de un régimen exclusivo para ciertas entidades sin ánimo de lucro, que no para todas. A los fines de acceder al tratamiento especial en materia tributaria, las entidades deben cumplir con todo el marco establecido en el ET.

Inicialmente, la norma define como pertenecientes a este régimen especial a ciertas corporaciones, asociaciones y fundaciones, ocupándose luego de fondos mutuos de inversión, algunas asociaciones gremiales y las entidades del sector cooperativo.

2.1 Características

El régimen tributario especial se ha estructurado con base en unos elementos diferenciadores del régimen ordinario de renta, que van desde simples cambios formales hasta consideraciones de fondo en su definición. Estos elementos que lo distinguen, son:

- a) La base gravable del impuesto sobre la renta se denomina beneficio neto o excedente (fiscal), equivalente a la renta líquida gravable del régimen ordinario.
- b) La exención del impuesto sobre el beneficio neto o excedente fiscal opera siempre y cuando el contribuyente reinvierta sus excedentes

contables; caso contrario, tal beneficio será gravado. Ese beneficio neto o excedente se constituye en una renta exenta por destinación, mas no por definición. Por esta razón se entiende que la renta en este régimen especial es gravable en su origen y que el beneficio a ellas otorgado no constituye, en manera alguna, un tratamiento destinado a evitar que sobre la renta obtenida surja la obligación del impuesto.

- c) Las entidades del régimen especial están sometidas al cumplimiento de los atributos de fondo y de forma para la procedencia de los egresos. Por tal razón, será de su operación la presencia de erogaciones que finalmente resulten en egresos no deducibles. En esta circunstancia, la parte del beneficio neto o excedente fiscal proveniente de egresos no deducibles se encuentra gravada en el impuesto sobre la renta a una tarifa del 20%.

Para contribuir al entendimiento de los literales anteriores presentamos el siguiente ejemplo de las cifras de una entidad sin ánimo de lucro:

Concepto	Vr. Contable	Vr. Fiscal	
Ingresos	10.000	10.000	
Costos y gastos	(8.000)	(7.000)	La diferencia corresponde a gastos no deducibles, por ejemplo: no tienen relación de causalidad el 50% del GMF, impuestos diferentes a ICA, avisos y tableros y predial, soportes de terceros que no cumplen con requisitos del artículo 771-2 ET, otros.
Beneficio neto o excedente	2.000	3.000	
Renta exenta		(2.000)	
Beneficio neto o excedente gravado		1.000	
Impuesto de renta		200	

Del contenido del cuadro anterior se desprende:

- (i) En las ESAL del régimen tributario especial se da la presencia de erogaciones que se tienen como no deducibles en el impuesto sobre la renta.

- (ii) La renta exenta de las ESAL encuentra su límite en su utilidad contable, y ella será exenta en la medida en que cumpla con el criterio de su reinversión.
- (iii) El beneficio neto o excedente fiscal proveniente de los gastos no deducibles se encuentra gravado en el impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%.
- d) Las entidades del régimen tributario especial no se encuentran sometidas al sistema de determinación de la renta presuntiva, es decir, en ellas no opera la presunción legal de una rentabilidad anual mínima de su patrimonio líquido al fin del año anterior. Así, cuando una entidad del régimen especial determina una pérdida fiscal en su denuncia rentístico, su impuesto será de cero, pues no debe confrontarlo contra una renta presuntiva.
- e) Las entidades del régimen tributario especial no se encuentran obligadas a justificar su incremento patrimonial con las rentas obtenidas, pues ellas no se someten al sistema de control que, comparando el aumento de su patrimonio líquido frente al del año anterior, establece una renta líquida especial por comparación patrimonial.
- f) Las entidades del régimen especial no liquidan ni pagan el anticipo del impuesto sobre la renta para el año gravable siguiente.

2.2 Componentes

El régimen tributario especial se encuentra conformado por las siguientes entidades sin ánimo de lucro:

- a) Corporaciones, asociaciones y fundaciones.
- b) Las que realicen actividades de captación y colocación de recursos financieros siempre que se encuentren sometidas a vigilancia de la Superintendencia Financiera de Colombia.
- c) Los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales respecto de sus actividades industriales y de mercadeo. Para efectos fiscales, se define que:

- Se entiende por actividad industrial la extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual.
- Se entiende por actividad de mercadeo la adquisición habitual de bienes corporales muebles para enajenarlos a título oneroso.

Cuando los fondos mutuos de inversión y las asociaciones gremiales no realicen actividades industriales o de mercadeo se tendrán como pertenecientes al régimen de no contribuyentes.

- d) Las entidades del sector cooperativo, las asociaciones mutualistas, las instituciones auxiliares del cooperativismo y, en general, las previstas en la legislación cooperativa que se encuentren vigiladas por la Superintendencia u otro organismo de control del sector cooperativo, siempre que:
- El 20% de sus excedentes se destine a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional.
 - Que dicho factor de reinversión se tome en su totalidad de los fondos de educación y solidaridad.

2.3 Requisitos para corporaciones, asociaciones y fundaciones

El requisito general sustancial para que las corporaciones, asociaciones y fundaciones pertenezcan al régimen tributario especial es el de que, efectivamente, se encuentren constituidas como entidades sin ánimo de lucro, es decir, cumplan con lo siguiente:

- a) Que en las corporaciones o asociaciones sus rentas no sean susceptibles de distribuirse total o parcialmente, a cualquier título, durante su existencia o al momento de su liquidación.
- b) Que la fundación no se considere de interés privado, es decir, que sus bienes o rentas no puedan destinarse en todo o en parte a fines distintos de los de utilidad común o de interés social.

- c) Que no realicen transferencia de dinero, bienes o derechos a favor de sus asociados, miembros o administradores, sin que medie una contraprestación a favor de la entidad; estas transferencias sin contraprestación son consideradas por la norma legal como distribución de excedentes, lo cual configuraría, de presentarse, ánimo de lucro para la entidad que lo haga, impidiéndole su permanencia en el régimen tributario especial.

Una vez considerada la corporación, asociación o fundación como una entidad sin ánimo de lucro, ella debe cumplir totalmente con los requisitos que detallamos a continuación para clasificarse, y mantenerse dentro del régimen tributario especial.

2.3.1 Actividades del objeto social

Se puede pertenecer a este régimen especial siempre que el objeto social gire sobre la realización de actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social, las cuales definiremos en detalle a continuación.

a) Salud

Son actividades de salud las que están autorizadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por la Superintendencia Nacional de Salud. En general, se trata de actividades de las definidas en el Sistema General de Seguridad Social en Salud desarrollado en la Ley 100 de 1993 y que comprende como actividades de salud humana, entre otras, las de: protección integral a la familia, a la maternidad y a la enfermedad general; promoción y fomento de la salud; prevención, diagnóstico, tratamiento y rehabilitación en todas las patologías.

b) Deporte

Las actividades deportivas se encuentran definidas en la Ley 181 de 1995, que dicta disposiciones para el fomento del deporte, la recreación, el aprovechamiento del tiempo libre, y crea el Sistema Nacional del

Deporte. Esta ley define al deporte como “la específica conducta humana caracterizada por una actitud lúdica y de afán competitivo de comprobación o desafío expresada mediante el ejercicio corporal y mental, dentro de disciplinas y normas preestablecidas orientadas a generar valores morales, cívicos y sociales”.

La misma ley precisa las formas como se desarrolla el deporte y cuáles son las expresiones que comprenden las actividades a desarrollar dentro del objeto de una corporación, asociación o fundación para acceder al régimen tributario especial. Ellas son:

- **Deporte formativo:** tiene como finalidad el desarrollo integral del individuo.
- **Deporte social comunitario:** con fines de esparcimiento, recreación y desarrollo físico de la comunidad.
- **Deporte universitario:** complementa la formación en la educación superior.
- **Deporte asociado:** desarrollado por entidades de carácter privado que tengan como objeto el alto rendimiento de los deportistas.
- **Deporte competitivo:** conjunto de certámenes, eventos y torneos cuyo objetivo es lograr un nivel técnico calificado.
- **Deporte de alto rendimiento:** aprovechamiento de adelantos tecnológicos y científicos, orientado al perfeccionamiento de cualidades físico-técnicas de los deportistas.
- **Deporte aficionado:** no admite pago a deportistas distintos de los gastos ocasionados durante el ejercicio de la actividad deportiva.
- **Deporte profesional:** admite como competidores a personas bajo remuneración.

c) Educación formal

Definida en la Ley 115 de 1994, por educación formal se entiende “aquella que se imparte en establecimientos educativos aprobados, en una secuencia regular de ciclos lectivos, con sujeción a pautas cu-

riculares progresivas, y conducente a grados y títulos". La ley expresa que la educación formal se presta en los niveles de:

- educación preescolar, con mínimo un grado obligatorio;
- educación básica primaria, con cinco grados;
- educación básica secundaria, con cuatro grados, y
- educación media, con dos grados.

d) Cultural

Se entiende por actividades culturales las descritas en el artículo 18 de la Ley 397 de 1997, que dicta normas sobre patrimonio cultural y el fomento y estímulos a la cultura. Esta ley define como cultura el "conjunto de rasgos distintivos, espirituales, materiales, intelectuales y emocionales que caracterizan a los grupos humanos y que comprende, más allá de las artes y las letras, modos de vida, derechos humanos, sistemas de valores, tradiciones y creencias". Luego, el artículo 18 lista las siguientes expresiones culturales que son las que representan las actividades objeto del régimen especial:

- Artes plásticas, musicales, escénicas, audiovisuales, literarias;
- folclor, artesanías, narrativa popular y memoria cultural de comunidades y regiones;
- museos (museología y museografía);
- historia, antropología, filosofía, arqueología;
- patrimonio;
- dramaturgia;
- crítica, y
- otras que surjan de la evolución sociocultural, previo concepto del Ministerio de Cultura.

e) Investigación científica o tecnológica

El criterio para definir cuándo estamos en presencia de un programa de investigación científica o tecnológica con la finalidad de establecer si esa actividad corresponde a las incluidas dentro del régimen especial, se en-

cuenta hoy en día regulado por el Decreto 121 de 2014, que derogó los artículos 6.º, 7.º y 8.º del Decreto 2076 de 1992, citado como fuente por el Decreto 4400 de 2004 reglamentario del régimen tributario especial.

A su turno, la nueva reglamentación a partir de la cual se definen los programas que se consideran como de investigación científica o tecnológica se da en desarrollo de la Ley 1286 de 2009, que transforma a Colciencias en departamento administrativo, fortalece el Sistema Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación y crea el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación. El artículo 3.º de la ley en comento asigna como funciones de este Consejo las de calificar los proyectos como de carácter científico, tecnológico o de innovación, o como de investigación o desarrollo tecnológico.

En desarrollo de lo anterior, el Consejo citado ha hecho las siguientes definiciones:

- Proyecto de investigación científica es un conjunto articulado de actividades orientado a alcanzar uno o varios objetivos con la generación o adaptación de conocimiento, siguiendo una metodología definida, con un equipo de personas idóneas, con un presupuesto y con un cronograma de duración limitada, que prevé el logro de resultados.
- Proyecto de innovación tecnológica es el que tiene como propósito generar o adaptar, dominar y utilizar una tecnología nueva en una región, sector o aplicación específica, que debe generar un avance significativo frente a las tecnologías utilizadas.

f) Ecológica y de protección ambiental

Programas contemplados en el Código Nacional de Recursos Naturales de Protección del Medio Ambiente y los que definan los ministerios de Ambiente y Desarrollo Sostenible y de Vivienda, Ciudad y Territorio. Entre los definidos por el Código citado, tenemos programas orientados al manejo de productos químicos, sustancias tóxicas y radioactivas; ruido; residuos, basuras, desechos y desperdicios; efectos ambientales nocivos de recursos naturales no renovables; salud humana y animal.

g) Programas de desarrollo social

Son aquellos que benefician a la comunidad al fomentar el mejoramiento y desarrollo de las condiciones de vida del hombre en sociedad. Cabe incluir en esta definición las actividades tendientes a la preservación, protección y desarrollo de los derechos humanos, las de protección y acceso a la justicia, las de programas para resocialización con comunidades vulnerables y desplazados, y otras que conduzcan a la ejecución de programas dentro de la definición genérica adoptada por la norma reglamentaria (Decreto Reglamentario 4400 de 2004, artículo 2.º, inciso 7).

2.3.2 Interés general

A las corporaciones, asociaciones y fundaciones la norma tributaria les exige, como requisito de pertenencia al régimen especial, que sus actividades, además de enmarcarse dentro de las definidas en el numeral anterior, se ejecuten dentro del escenario del interés general. Por interés general se entiende cuando las actividades del objeto social benefician a un grupo poblacional, como un sector, barrio o comunidad.

2.3.3 Reinversión de excedentes

Para la inclusión y permanencia en el régimen tributario especial la norma exige que los excedentes sean reinvertidos totalmente en las actividades del objeto social, requisito aplicable a todas las entidades de que trata el artículo 19 ET, es decir, a más de las corporaciones, asociaciones y fundaciones, es extensible a todos los que componen ese régimen (ver sección 2.2).

No obstante lo anterior, para el caso particular de corporaciones, asociaciones y fundaciones la norma tributaria ha dispuesto que sus excedentes deban ser reinvertidos en las actividades de su objeto social y que este objeto deba ser actividades de "salud, educación, cultura, deporte aficionado, investigación científica y tecnológica o a programas de desarrollo social". Se aprecia que la misma norma tributaria genera una inconsistencia al definir las actividades del objeto social que dan

derecho para acceder a él (artículo 19 ET), con las actividades del objeto social que permiten la exención del impuesto vía reinversión de excedentes (artículo 359 ET), contradicción que se repite en la norma reglamentaria entre los artículos 1.º y 8.º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004. Al comparar las redacciones para el objeto social en uno y otro caso, tenemos:

Actividades del objeto social en régimen tributario especial (artículos 19 ET y 1.º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004)	Actividades del objeto social para que proceda la exoneración del impuesto por reinversión de excedentes (artículos 359 ET y 8.º Decreto Reglamentario 4400 de 2004)
Salud	Salud
Deporte	Deporte aficionado
Educación formal	Educación
Cultural	Cultura
Investigación científica o tecnológica	Investigación científica y tecnológica
Ecológica y protección ambiental	
Programas de desarrollo social	Programas de desarrollo social

En este orden de ideas, tenemos los siguientes casos especiales:

- a) Para pertenecer al régimen especial, las ESAL que sean corporaciones, asociaciones o fundaciones con actividad del deporte pueden acceder al régimen si se dedican a cualquiera de las expresiones deportivas que consagra la ley marco del deporte; pero, para que proceda la exención sobre el beneficio neto o excedente fiscal, debe reinvertir su excedente contable en actividades del deporte aficionado.
- b) Respecto del objeto de educación, las ESAL que sean corporaciones, asociaciones o fundaciones deben realizar actividades en progra-

mas de educación formal para acceder al régimen especial; pero, para que proceda la exención sobre el beneficio neto o excedente fiscal, puede reinvertir su excedente contable en programas de la misma educación formal, o en programas de educación no formal y educación informal o educación para el trabajo y el desarrollo humano.

- c) Respecto del objeto de ecología y protección ambiental, las ESAL que sean corporaciones, asociaciones o fundaciones no encuentran correspondencia a la hora de generar programas de reinversión que conduzcan a la exoneración del impuesto. Esta disposición normativa las limita en su reinversión a la constitución de asignaciones permanentes, y las pone en la contradicción de que el beneficio neto o excedente fiscal será gravado, en la medida en que la reinversión se haga en actividades del objeto social; ello, por decirlo así la norma legal.

2.4 Determinación del beneficio neto o excedente

El beneficio neto o excedente contable es el que resulta de restarle a los ingresos de la contabilidad los gastos y los costos en que se ha incurrido durante el periodo, entendiendo que cada uno de los conceptos mencionados deberá reconocerse de acuerdo con las estipulaciones de la norma contable colombiana que, para efectos fiscales, aún hace referencia a los preceptos contenidos en los decretos 2649 y 2650 de 1993. Los ingresos, en su acepción contable, incluyen lo recibido por donaciones cuando ellas se dirigen al fomento de actividades propias de la ESAL.

El beneficio neto o excedente fiscal será el que resulte de tomar la totalidad de los ingresos (ordinarios y extraordinarios de cualquier naturaleza o denominación) que no se encuentren expresamente exceptuados del impuesto, y restarle los egresos (costos y deducciones) que sean procedentes según la norma tributaria. Veamos la definición de estos componentes en la norma tributaria.

2.4.1 Ingresos

La norma tributaria define como ingresos de las ESAL en régimen especial todos los bienes, valores o derechos en dinero o en especie, sean ordinarios o extraordinarios, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, que se hayan realizado en el periodo gravable y que sean susceptibles de incrementar el patrimonio de la entidad. De esta definición se desprende que se consideran ingresos en materia tributaria:

- Los percibidos en la realización de actividades del objeto social.
- Lo recibido por donaciones, sea que ellas se destinen a la realización de actividades del objeto social, o que se perciban para el fortalecimiento patrimonial de la entidad.
- Lo recibido en la enajenación de activos fijos.
- En general, todos los recursos, valores o derechos ordinarios o extraordinarios.

Como quiera que todo lo percibido por las entidades del régimen tributario especial hace parte de sus ingresos, en ellas no se presenta (ni se diligencia en su declaración de renta) la figura de las ganancias ocasionales.

2.4.2 Egresos

De manera específica, la norma tributaria reconoce como deducibles del impuesto las inversiones que se efectúen en cumplimiento del objeto social y la adquisición de activos fijos en el mismo año gravable; en este caso, no se aceptan deducciones por amortización o depreciación de activos que fueron tratados como deducibles en el año de su adquisición. Esto pone de manifiesto que cuando los activos fijos adquiridos en el año se piden como deducción en el impuesto de renta, tales activos no hacen parte del patrimonio fiscal de la ESAL y, en consecuencia, en su venta posterior se generará un ingreso fiscal igual al total del valor de venta del mismo.

En cuanto a la deducibilidad del gravamen a los movimientos financieros, si bien la norma reglamentaria expresa que este impuesto no es deducible en el régimen especial, las ESAL pueden actuar de conformidad con lo expresado por el artículo 115 ET, inciso segundo, el cual prescribe que es deducible “el cincuenta por ciento (50%) del gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagado por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente de que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente”; esta deducibilidad la pueden pedir los contribuyentes del régimen especial, con fundamento en que la norma del Estatuto Tributario es una norma posterior y de mayor jerarquía que la reglamentaria.

En régimen especial la norma considera procedentes (deducibles) los realizados en el periodo fiscal, siempre que tengan relación de causalidad con los ingresos o con el objeto social, se cumpla con las limitaciones establecidas en el capítulo de deducciones (capítulo V, libro primero) del Estatuto Tributario y se encuentren debidamente soportadas en la contabilidad. Esta referencia, **más una mención específica a los requisitos que deben observar las deducciones, lleva a presentar** que, para que proceda la deducibilidad de los egresos en este régimen especial, se debe cumplir con las siguientes condiciones:

- a) Son deducibles los egresos realizados en el año gravable siempre que tengan relación de causalidad con los ingresos o la actividad y que sean necesarios y proporcionados.
- b) Los pagos laborales son deducibles siempre que hayan formado parte de la retención en la fuente laboral, que se hayan hecho los aportes al SENA, al Instituto Colombiano de Bienestar Familiar, a las Cajas de Compensación Familiar y al Sistema de Seguridad Social.
- c) Los pagos a trabajadores independientes son deducibles si el contratante verifica la afiliación y el pago de cotizaciones y aportes a la protección social que correspondan al contratista según la ley.
- d) Si se trata de egresos por operaciones gravadas con el impuesto sobre las ventas (IVA), no son deducibles las transacciones con

personas no inscritas en el régimen común cuando su valor individual o acumulado supere el equivalente a 3.300 UVT (unidades de valor tributario).

- e) Si se trata de operaciones con responsables del régimen simplificado, se debe conservar copia del RUT del beneficiario y debe emitir el documento equivalente por parte de la entidad.
- f) La factura de venta del proveedor debe cumplir con los requisitos de identificar al vendedor (preimpreso) y al adquirente, tener una numeración consecutiva (preimpresa), tener fecha de expedición, contener la descripción específica o genérica de los bienes o servicios vendidos y el valor total de la operación.
- g) En todos los casos, los documentos de soporte de las operaciones que constituyan costo o gasto para las entidades del régimen especial deben cumplir con las características exigidas en los artículos 617 y 618 ET.
- h) Si se adquieren productos introducidos al territorio nacional (importados), debe haberse cumplido con el pago de los tributos aduaneros.
- i) En general, cumplir con todas las previsiones de fondo y de forma para la procedencia de las deducciones.

2.4.3 Egresos no deducibles

Al margen de los casos específicos estudiados en el título anterior, a las ESAL pertenecientes al régimen especial les aplican todas las previsiones que, en materia de procedencia de las deducciones, desarrolla el Estatuto Tributario de los impuestos nacionales. De la misma forma, también aplican en este régimen las condiciones previstas para el rechazo de la deducibilidad de ciertas transacciones, las cuales se expresan a continuación:

- a) La norma no acepta como deducibles los egresos realizados para cumplir con la reinversión de excedentes de años anteriores. Dicho

rechazo opera cuando esta reinversión se ha aprobado en la realización de programas del objeto social.

- b) No son deducibles los costos y gastos imputables a ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional ni a las rentas exentas. Cuando se trata de rentas exentas por definición, y de ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, tales ingresos se depuran con los costos y deducciones asociados a dichas rentas, y el valor neto obtenido es la renta exenta que se resta de la renta líquida (Concepto DIAN 52966 de 2014).
- c) No es deducible el 50% del gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagado en el año (ver sección 2.4.2, párrafo 2).
- d) No son deducibles la depreciación y amortización de activos fijos e inversiones que hayan sido solicitadas como egreso en el año de su adquisición.
- e) El presupuesto destinado a la remuneración, retribución o financiación en dinero o en especie, sea por nómina, contratación o comisión, a favor de las personas que ejercen cargos directivos o gerenciales en las ESAL del régimen especial, no puede exceder el 30% del gasto total anual de la ESAL. Aunque esta norma (artículo 356-1 ET) aún no cuenta con reglamentación, pueden entenderse dos elementos en su interpretación:
 - El límite del 30% dentro del presupuesto de gastos señalaría que lo que exceda de allí no es deducible de impuestos.
 - Estos egresos son deducibles siempre que su monto sea igual o inferior al 30% del presupuesto de gastos, claro, observando los demás requisitos legales para ello.
- f) En general, no son deducibles en régimen especial los egresos que no tengan relación de causalidad con los ingresos o la actividad de la ESAL y que no cumplan con las obligaciones formales del capítulo V, del título I, del Estatuto Tributario, sobre deducciones.

2.4.4 Donaciones

Mención especial merece el asunto de la deducibilidad de las donaciones efectuadas. Inicialmente, se debe considerar que los egresos por donaciones no se ajustan a los criterios de fondo para su deducibilidad, pues ellos no tienen relación de causalidad con la actividad (no se constituye un ente con el objetivo de regalar los recursos), y no son necesarios ni proporcionales (para atraer recursos no es necesario regalarlos).

La donación es un acto libre mediante el cual una persona entrega a otra algo que es de su propiedad. Pese a carecer de los criterios de fondo para su deducibilidad en el impuesto sobre la renta, la norma tributaria ha dispuesto que ella será deducible en la medida en que se cumpla con una serie de requisitos allí establecidos, los cuales se desarrollan en los artículos 125, 125-1, 125-2, 125-3, 125-4, 126-2, 126-5 y 158-2 ET. Estos contienen el marco general de las donaciones, aplicable a los contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta.

Pero es diferente el caso de las ESAL del régimen especial en materia de donaciones, pues ellas deberán atender lo dispuesto en el artículo 4.º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004. Así, para estas entidades no son deducibles la totalidad de las donaciones que contempla la norma tributaria y deben sujetarse al tratamiento particular prevista en la norma señalada.

- a) *Cuándo son deducibles las donaciones efectuadas por las ESAL del régimen tributario especial:* son deducibles las donaciones efectuadas a otras entidades sin ánimo de lucro cuyo objeto social sea el desarrollo de actividades y programas de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social, mismas que se contemplan en el artículo 1.º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004 y en el numeral 1 del artículo 19 ET.

Vemos que, por expresa disposición de la norma reglamentaria, inicialmente se circunscribe la naturaleza y actividad de la entidad

beneficiaria de las donaciones para el caso específico de la procedencia de su deducibilidad en las ESAL del régimen especial. Así, otros casos contemplados en el Estatuto Tributario no aplican para ellas, tal como lo veremos más adelante.

A renglón seguido, la norma reglamentaria permite que la entidad donataria también pueda ser una de las contempladas en el numeral 2 del artículo 125 ET, siendo ellas las asociaciones, corporaciones y fundaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro cuyos objeto social y actividad correspondan al desarrollo de la salud, la educación, la cultura, la religión, el deporte, la investigación científica y tecnológica, la ecología y protección ambiental; la defensa, protección y promoción de los derechos humanos y el acceso a la justicia, o de programas de desarrollo social, siempre y cuando las mismas sean de interés general. Esta descripción abre la puerta a entidades del régimen de no contribuyentes.

En síntesis, reuniendo todo lo dicho por la norma reglamentaria, tenemos que son deducibles las donaciones efectuadas a las ESAL cuyos objetos sociales y actividades correspondan a:

- salud,
 - deporte,
 - educación,
 - cultura,
 - investigación científica o tecnológica,
 - ecológica,
 - protección ambiental,
 - programas de desarrollo social,
 - religión,
 - defensa, protección y promoción de los derechos humanos,
 - acceso a la justicia.
- b) *Cuáles son los requisitos para la deducibilidad de las donaciones en régimen especial:* la entidad donataria debe cumplir con los siguientes requisitos para que proceda la deducibilidad de la donación en la ESAL donante:
- Haber sido reconocida como persona jurídica sin ánimo de lucro.

- Estar sometida en su funcionamiento a vigilancia oficial.
 - Haber cumplido con la obligación de presentar declaración de renta o de ingresos y patrimonio, según el caso si la donataria pertenece al régimen de no contribuyentes, por el año gravable inmediatamente anterior al de la donación, excepto si la entidad donataria inició operaciones en el mismo año de la donación, caso en el cual procede la deducibilidad sin este requisito.
 - Manejar los recursos recibidos por donaciones en depósitos o inversiones en establecimientos financieros autorizados.
 - Destinar lo recibido en donación a una o varias de las actividades de salud, deporte, educación formal, cultura, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental o programas de desarrollo social, en el mismo año en que se recibe la donación o a más tardar en el periodo siguiente.
 - Cumplir con los requisitos establecidos en el Estatuto Tributario para la procedencia de las donaciones.
- c) *Cuál es límite de la deducción por donaciones de las ESAL:* las donaciones efectuadas por las ESAL del régimen especial a las entidades arriba señaladas serán deducibles hasta una suma que no exceda el 30% de la renta líquida (beneficio neto o excedente fiscal) antes de restar el valor de la donación.

Es decir, se toma la totalidad de los ingresos, se resta la totalidad de los egresos, incluyendo las inversiones que se efectúen en cumplimiento del objeto social y la adquisición de activos fijos en el mismo año gravable, sin incluir las donaciones, y sobre este subtotal se calcula el monto deducible de las donaciones, el cual no podrá superar el 30% de dicho subtotal. Esta limitación no aplicará cuando las donaciones se efectúen a:

- Los fondos mixtos de promoción de la cultura, el deporte y las artes que se creen en los niveles departamental, municipal y distrital.

- Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) para el cumplimiento de sus programas de servicio al menor y a la familia.
 - Instituciones de educación superior, centros de investigación y de altos estudios para financiar programas de investigación en innovaciones científicas, tecnológicas, de ciencias sociales y mejoramiento de la productividad, previa aprobación de estos programas por el Consejo Nacional de Beneficios Tributarios en Ciencia, Tecnología e Innovación (CNBT).
- d) *Cómo deben hacerse las donaciones para obtener su deducibilidad:* dice el Estatuto Tributario que, para que las donaciones sean deducibles, ellas deben hacerse:
- En dinero, la cual debe realizarse en cheque, tarjeta de crédito o a través de intermediario financiero, lo cual excluye las donaciones en efectivo por caja.
 - En bienes de activos, caso en el cual su monto se estimará de acuerdo con su valor en libros (costo menos depreciación).
- Precisa la norma tributaria que no serán deducibles las donaciones de acciones, cuotas partes o participaciones, títulos valores, derechos o acreencias, poseídos en entidades o sociedades.
- e) *Requisitos para que proceda la deducción por donaciones:* la norma exige un requisito formal para que se reconozca la deducción por donaciones y es que ella debe estar certificada por la entidad donataria, con el lleno de los siguientes requisitos:
- Por escrito, firmada por revisor fiscal o contador. Debe entenderse que será suscrita por revisor fiscal en todos los casos en que la entidad se encuentre obligada a tenerlo, o lo tenga por decisión voluntaria de ella.
 - En la certificación escrita debe constar la forma en que se hizo la donación, el monto de ella y su destinación. La forma indicará si la donación se recibió en dinero o en bienes, si fue a través del

sistema financiero, si fue en bienes los describirá. El monto refiere a expresar su valor en dinero y a revelar el valor en libros del donante de los bienes entregados. La destinación indica el uso dado a la donación recibida a partir de la voluntad del donante en cuanto manifieste si la hizo para promover la ejecución de programas del objeto social o para fortalecerla patrimonialmente.

- Debe expresar si ha sido reconocida como entidad sin ánimo de lucro, si está sometida a vigilancia oficial y qué entidad la realiza.
 - Expresión de si, por el año gravable inmediatamente anterior al de la donación, la entidad cumplió con la obligación de presentar su declaración de renta o de ingresos y patrimonio según sea del caso.
 - Expresión de si maneja sus recursos y los recibidos por donaciones en establecimientos financieros legalmente autorizados por el Gobierno nacional.
- f) *Otros límites en la deducibilidad de las donaciones:* reza el artículo 4.º del Decreto Reglamentario 4400, con las modificaciones introducidas por el artículo 3.º del Decreto 640 de 2005, que

“se consideran egresos procedentes, las donaciones efectuadas en favor de otras entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades y programas a los que se refiere el numeral 1 del artículo 1.º de este decreto. Cuando la entidad beneficiaria de la donación sea alguna de las consagradas en el numeral segundo del artículo 125 del Estatuto Tributario [...]” (2004)

La redacción de la norma acabada de citar reduce el ámbito de aplicación de la deducibilidad de las donaciones para las ESAL del régimen especial. En efecto, la precisión del decreto reglamentario deja en evidencia que para la norma fiscal no todas las donaciones efectuadas por estas entidades son deducibles, pues a ellas no las abraza el marco general regulatorio de la deducibilidad de las donaciones.

En este orden de ideas, no son deducibles para las ESAL del régimen especial las donaciones efectuadas a las entidades no contribuyentes del artículo 22 ET, así como tampoco las efectuadas a la Red Nacional

de Bibliotecas Públicas y Biblioteca Nacional, a proyectos cinematográficos, ni otras diferentes a las aquí mencionadas.

2.4.5 Casos especiales

En la determinación del beneficio neto o excedente fiscal la norma contempla los siguientes casos especiales.

a) Asociaciones gremiales y fondos mutuos de inversión

En su condición de pertenecer al régimen tributario especial, respecto de sus actividades industriales y de mercadeo, para el cálculo de su beneficio neto o excedente tomarán únicamente sus ingresos provenientes de estas actividades y los depurarán con los egresos imputables a esas operaciones, incluyendo la adquisición de activos e inversiones vinculados de manera directa y permanente a estas actividades. Cuando existan egresos comunes a estas actividades y a otras fuentes, que no puedan ser diferenciados, la deducción se pedirá con base en la proporción que tengan los ingresos por actividades industriales y de mercadeo dentro de los ingresos totales de la entidad.

Las asociaciones gremiales han resultado ser un híbrido para la norma tributaria, pues eventualmente pueden clasificarse en más de uno de los tres regímenes impositivos para la renta. Todo proviene de la contradicción en la redacción de las normas que las regulan en esta materia, en las que se aprecia lo siguiente:

- Cuando las asociaciones gremiales no realizan actividades industriales o de mercadeo pertenecen al régimen de no contribuyentes por expresa disposición del artículo 23 ET. La norma reglamentaria ha dicho que por actividad industrial se entiende la extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles en forma habitual, y que por actividad de mercadeo se define la adquisición habitual de bienes corporales muebles para enajenarlos a título oneroso.
- Cuando las asociaciones gremiales realizan actividades industriales o de mercadeo, la renta producida por ellas pertenece al régimen tributario especial, caso en el cual procede la depuración del

beneficio neto o excedente fiscal en la forma señalada al comienzo de este literal.

- Subsiste en el ordenamiento tributario el artículo 19-2 ET, a partir del cual se considera que las asociaciones gremiales pertenecen al régimen ordinario del impuesto sobre la renta por las rentas obtenidas en actividades financieras distintas de la inversión de su patrimonio, caso en el cual no están sujetas al sistema de la renta presuntiva. Al respecto dice el reglamento (Decreto 433 de 1999) que por actividad financiera se entiende "las actividades de captación y colocación de dineros del público en general, en forma habitual".

b) Entidades del sector cooperativo

Ellas determinarán su beneficio neto o excedente en la forma en que lo establece la normatividad cooperativa vigente, por expresa mención del inciso final del numeral 4 del artículo 19 ET. Esto quiere decir que para estas entidades del régimen especial, su excedente fiscal será igual a su excedente contable.

c) Remuneración a cargos directivos

Incorporada por la Ley 1607 de 2012 como artículo 356-1 ET, esta norma dispone que el presupuesto destinado a remunerar de cualquier manera en dinero o en especie, mediante vinculación por nómina, contratación o comisión a quienes ejercen cargos directivos y gerenciales en las entidades sin ánimo de lucro del régimen tributario especial, no puede exceder el 30% del gasto total anual de cada entidad. Si bien la norma no es clara en sus efectos, en cuanto a la pregunta ¿qué pasa si excede dicho factor?, todo puede apuntar a que en tal caso, ese exceso se convertiría en un egreso no deducible.

2.4.6 Calificación del beneficio neto o excedente

Calculado el beneficio neto o excedente fiscal de la forma antes señalada, vamos a encontrar que una parte de él proviene de la no de-

ducibilidad de ciertos egresos, que lo serán aquellos que no cumplan con las condiciones mencionadas de ajustarse en todo a los requisitos generales de las deducciones, tanto los de fondo como los de forma.

En estos eventos, la norma tributaria prescribe que el beneficio neto o excedente fiscal que proviene de los egresos que no son deducibles se encuentra gravado con el impuesto sobre la renta a la tarifa del 20%. Lo representamos de la siguiente manera:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal
Ingresos totales	1.000.000	1.000.000
Gastos totales	900.000	
Deducciones (gastos totales – gastos no deducibles)		850.000
Beneficio neto o excedente	100.000	150.000
Beneficio neto o excedente exento		100.000
Beneficio neto o excedente gravado		50.000
Impuesto sobre la renta	10.000	10.000

Una vez depurados los gastos, pidiendo la deducibilidad únicamente respecto de aquellos en que se cumple con los requisitos de la norma tributaria, determinamos tanto el beneficio fiscal exento, como el gravado, siendo este **último** sobre el cual se determina la carga fiscal del régimen especial. En cuanto se refiere al beneficio neto o excedente que es susceptible de tratarse como una renta exenta, lo estudiaremos a continuación.

2.5 Cómo obtener la exoneración del impuesto sobre la renta

Como ya lo vimos, la renta de las ESAL del régimen tributario especial es una renta gravada por definición y exenta por destinación. Así, la exención no se da desde antes de que surja la renta, pues en sus inicios se trata de una renta gravada, sino que ocurre al final del ciclo, cuando ya se ha materializado el beneficio neto o excedente; en este evento, la exoneración se encuentra por la vía de la simple manifestación del

contribuyente de que su voluntad es la de reinvertir ese excedente, hecho que la norma describe como obligación de reinvertir los excedentes para acceder a la exención del impuesto sobre la renta.

2.5.1 Qué se debe reinvertir

Para que proceda la exención del impuesto sobre la renta del beneficio neto o excedente fiscal susceptible de ello, se debe reinvertir la totalidad del beneficio neto o excedente contable.

Una condición especial para la exoneración del impuesto radica en exigir que las actividades del objeto social que desarrolle la ESAL se deben realizar de acuerdo con los criterios del interés general y el acceso a la comunidad. Para la norma fiscal hay interés general cuando se beneficia a un grupo poblacional como un sector, barrio o comunidad. Hay acceso a la comunidad cuando se hace oferta abierta de los servicios y actividades que realiza la ESAL en desarrollo de su objeto social, permitiendo que terceras personas se beneficien de ellas en las mismas condiciones en que lo hacen sus integrantes o sus familiares.

Entonces, el beneficio neto o excedente contable susceptible de producir la exoneración del impuesto sobre la renta debe provenir de actividades señaladas en el numeral 1 del artículo 19 ET y que hayan sido ejecutadas con criterios de interés general y acceso a la comunidad. Si la actividad del objeto social se realiza con interés general, base para pertenecer al régimen especial, pero sin dar acceso a la comunidad, el beneficio neto o excedente fiscal estará gravado a la tarifa del 20%, no obstante que la entidad gozará de todos los demás beneficios otorgados a los responsables de este régimen.

2.5.2 Cómo se debe reinvertir

La norma concede dos alternativas para la reinversión del excedente contable. Una, es la realización de actividades del objeto social de la entidad, y otra, la constitución de lo que se conoce como asignación permanente.

a) Actividades del objeto social

Tal como se expresó en el aparte 2.3.3, la reinversión del excedente debe hacerse en programas que desarrollen el objeto social de la entidad, y este debe ser el de la realización de actividades en salud, deporte aficionado, educación, cultura, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social, con las inconsistencias que ello presenta a la hora de reinvertir provenientes de las diferencias en la enunciación de tales actividades, entre las que dan derecho a pertenecer al régimen especial y las que proceden para conceder la exención del impuesto, según se dijo en el aparte citado.

En este orden de ideas, una entidad de salud reinvertirá excedentes en programas de salud, por ejemplo llevando servicios de brigadas médicas; una entidad del deporte, solo podrá hacerlo mediante programas que estimulen la práctica del deporte aficionado; una entidad de educación formal, por ejemplo un colegio, lo hará desarrollando un programa educativo de cualquier nivel; y así sucesivamente, con las condiciones y restricciones anotadas (ver sección 2.3.3). Acerca de la reinversión en estos programas, la norma reglamentaria pone como condición para que proceda la exoneración del impuesto, que se trate de programas que se ejecuten bajo el criterio del interés general y que a ellos tenga acceso la comunidad.

b) Asignación permanente

Son asignaciones permanentes las constituidas con la parte del beneficio neto o excedente contable que se aplican a la realización de inversiones en bienes o derechos, incluidos activos negociables, con el objeto de que sus rendimientos permitan el mantenimiento o desarrollo permanente de actividades del objeto social.

c) En el sector cooperativo

Las entidades del sector cooperativo del numeral 4 del artículo 19 ET, deberán reinvertir en educación formal por lo menos el 20% del

excedente del ejercicio de cada año. La norma reglamentaria (Decreto Reglamentario 2880 de 2004) brinda las siguientes alternativas:

- (i) En cupos para la educación superior a través de la cofinanciación del proyecto Acces que administra el Instituto Colombiano de Crédito Educativo y Estudios en el Exterior (Icetex).
- (ii) Crear fondos individuales por entidad, administrados conjuntamente con el Icetex, por montos superiores a cien millones de pesos, para dar subsidios a cupos escolares en educación formal preescolar, básica, media y superior.
- (iii) Aportes a un fondo común administrado conjuntamente por el Icetex, el Ministerio de Educación, y organismos representantes de cooperativas y mutuales, para dar subsidio a cupos escolares, en educación preescolar, básica y media.
- (iv) Para proyectos educativos adelantados por las entidades cooperativas conjuntamente con las secretarías de educación, previo visto bueno del Ministerio de Educación Nacional.

2.5.3 Cuándo se debe reinvertir

El beneficio neto o excedente contable debe reinvertirse dentro del año siguiente al de su obtención o dentro de los plazos adicionales establecidos por el máximo órgano de la entidad. El término indicado aplica tanto para la reinversión de excedentes vía ejecución de un programa del objeto social como para la reinversión vía asignación permanente, y supone como plazos adicionales aquellos que superan el año siguiente al de la obtención del beneficio neto o excedente contable.

2.5.4 Por qué se debe reinvertir

La reinversión del beneficio neto o excedente contable tiene dos propósitos concretos frente a la norma tributaria. Uno, el de permitir la exoneración del impuesto sobre la renta en la parte del beneficio neto o excedente fiscal que no provenga de la no deducibilidad de los egresos (ver cuadros con ejemplos en 2.1 y 2.4.6). Otro, el de mantener a la entidad dentro del régimen tributario especial.

2.5.5 Requisitos de forma en la reinversión

Cualquiera que sea el destino de la reinversión del excedente contable, bien como un programa del objeto social, bien como una asignación permanente, la reinversión debe cumplir con tres requisitos de forma, insustituibles ellos en su efecto frente a la exoneración del impuesto:

- (i) Debe ser aprobada por la asamblea general o por el máximo órgano directivo que haga sus veces.
- (ii) Dicha aprobación debe hacerse antes de la presentación de la declaración por el impuesto sobre la renta y complementarios del respectivo año gravable.
- (iii) Debe constar en el acta correspondiente de la asamblea general o del máximo órgano directivo que haga sus veces. La ausencia de uno cualquiera de estos elementos niega la exoneración del impuesto y conduce a generar una renta gravada.

Para cada evento de reinversión la norma tributaria exige, adicional a los requisitos de forma arriba enunciados, otros específicos que veremos a continuación.

a) Para la asignación permanente

El acta respectiva no debe limitarse al simple señalamiento genérico de las actividades a ejecutar ni de las inversiones en bienes o derechos a realizar, sino que en ella se debe especificar:

- Valor neto tomado del excedente contable que se reserva para la asignación permanente.
- Identificar el periodo gravable al cual corresponde el excedente contable que se reserva para la asignación permanente.
- Definir el objeto de la inversión permanente, es decir, precisar para qué se constituye dicha asignación permanente.

- Identificar las actividades específicas a desarrollar con la inversión aprobada.

Adicionalmente, luego de aprobada la constitución de la asignación permanente y preparada el acta que la contiene, se requiere:

- Que el valor asignado a la asignación permanente se registre contablemente dentro de las reservas que conforman el patrimonio de la entidad, en una cuenta especial denominada asignación permanente.
- Que los frutos, rendimientos o producto de la asignación permanente se inviertan o utilicen en el desarrollo de su objeto social.
- Que se registre en la cuenta respectiva el incremento que se haga de ella con nuevos beneficios netos o excedentes contables de años posteriores, cuando la asamblea general o máximo órgano directivo opte por incrementar una asignación de años anteriores, contabilizando año por año los valores parciales abonados y reflejando su valor total acumulado.

b) Para cambios en la asignación permanente

La norma contempla que únicamente la asamblea general de la entidad, o el máximo órgano directivo que haga sus veces, tienen la facultad de destinar lo aprobado para una asignación permanente en fines distintos de los inicialmente previstos. En este evento, dicha asignación deberá invertirse en el año en que se apruebe su destinación diferente, so pena de ser tomada como un ingreso gravable.

c) Para programas del objeto social

Aquí también conviene precisar que el acta respectiva no debe limitarse al simple señalamiento genérico de las actividades a ejecutar, sino que para estos casos se debe considerar y anotar:

- Que debe reinvertirse en actividades de salud, deporte aficionado, educación, cultura, investigación científica o tecnológica y programas de desarrollo social (ver numeral 2.3.3).

- Que las actividades objeto de la reinversión no solo deben ser de interés general, sino que a ellas debe tener acceso la comunidad. Como quiera que se trata de reinversión en actividades de su objeto social, se entiende que estas deben realizarse en las propias de su objeto y no de manera cruzada, por ejemplo las entidades de salud deben reinvertir en programas de salud y no de educación, y así sucesivamente.

No obstante no ser exigencia de la norma tributaria, recomendamos que para los casos de reinversión en actividades del objeto social, a más de los requisitos señalados, la asamblea general o máximo órgano directivo apruebe, y así se haga constar en acta, un programa de reinversión claramente definido, con su presupuesto, sus niveles de ejecución y los periodos anuales durante los cuales se ejecutará.

2.6 Cómo se grava el beneficio neto o excedente fiscal

En las siguientes circunstancias los valores reportados como beneficio neto o excedente fiscal estarán gravados en el impuesto sobre la renta.

- Si constituida como asociación, corporación o fundación no se cumple con la totalidad de los requisitos exigidos para el régimen especial, será tratada como una sociedad de responsabilidad limitada, lo cual supone una tributación a la tarifa general (25% actualmente), sin los beneficios del régimen tributario especial.
- La parte del beneficio neto o excedente fiscal generado en la no procedencia de los egresos se encuentra gravada a la tarifa del régimen tributario especial (20% actualmente).
- El monto de la asignación destinada para otros fines por la asamblea general o máximo órgano directivo, que no se reinvierta según lo dispuesto en el año en que se apruebe su destinación diferente, se encuentra gravada a la tarifa del régimen tributario especial (20% actualmente).

2.7 Qué pasa con las pérdidas fiscales

Como en cualquier contribuyente, las pérdidas fiscales son factibles dentro del resultado fiscal de las ESAL del régimen tributario especial. En ese evento, estas pérdidas fiscales podrán ser compensadas con beneficios netos o excedentes fiscales en los años posteriores, en las mismas condiciones en que lo hacen los contribuyentes del régimen ordinario, definidas en el artículo 147 ET, y que son:

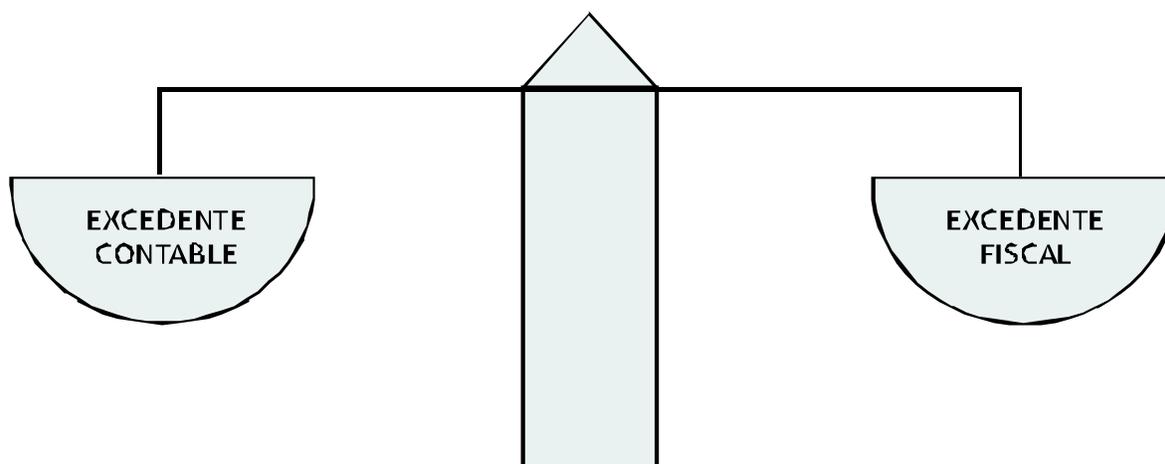
- Se compensan las pérdidas fiscales con los beneficios netos o excedentes fiscales de los periodos gravables siguientes, sin límites de tiempo ni de rentas compensables, salvo las determinadas en cada ejercicio.
- El término de firmeza de las declaraciones de renta en las que se determinen o compensen pérdidas fiscales será de cinco años a partir de su presentación.

2.8 Escenarios en la conciliación de resultados contable y fiscal

Como quiera que en el régimen tributario especial existen tratamientos especiales en materia de depuración del beneficio neto o excedente fiscal, que los egresos no deducibles son una realidad en él, así como también el tratamiento de las rentas exentas y los ingresos no constitutivos de renta ni ganancia ocasional, todo ello analizado en numerales anteriores, surgen escenarios al momento de preparar la conciliación de sus beneficios netos o excedentes fiscales y contables, con implicaciones en la determinación de su carga tributaria.

a) Primer escenario - Se presenta beneficio neto o excedente contable y beneficio neto o excedente fiscal

Es el escenario ideal también para una ESAL, pues su esencia de ser sin ánimo de lucro no se opone a la generación de excedentes en su operación; por el contrario, esto es parte de su deber, como quiera que ello garantiza procesos de responsabilidad social en la medida en que le permite ampliar su presencia en la comunidad.



En este escenario, la ESAL del régimen tributario especial debe reinvertir su excedente contable para que proceda la exoneración del impuesto en el excedente fiscal (y de manera subsidiaria, para que proceda su permanencia en el régimen tributario especial), claro, teniendo en cuenta que es posible que una parte de ese beneficio neto o excedente fiscal puede estar sujeta a tributación en la medida en que él provenga de egresos no deducibles y todo de acuerdo con las condiciones señaladas anteriormente, especialmente las del numeral 2.6.

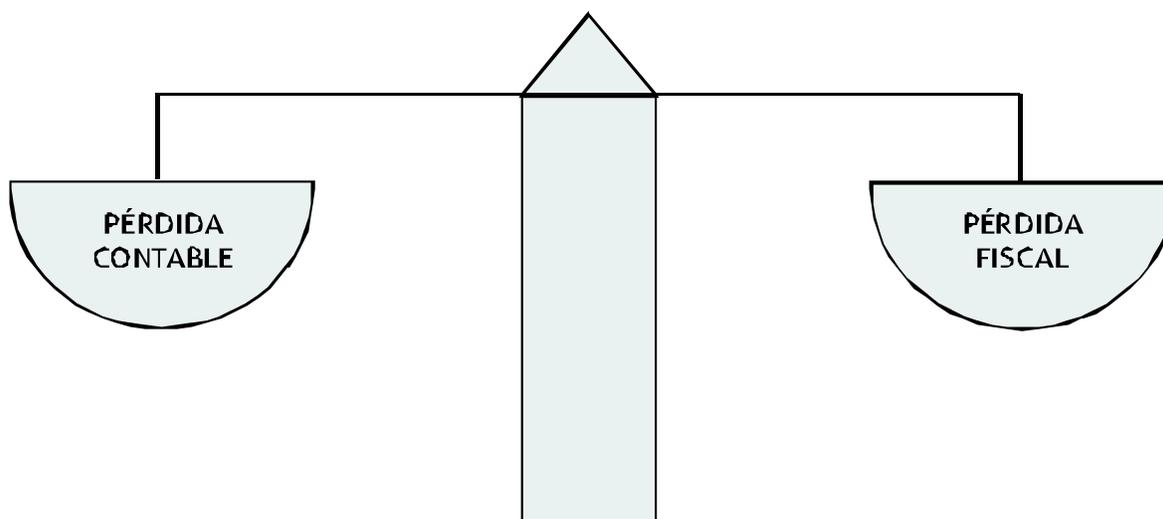
Traemos las cifras del ejemplo en 2.1, y tenemos:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	
Ingresos	10.000	10.000	
Costos y gastos	(8.000)	(7.000)	La diferencia corresponde a gastos no deducibles, por ejemplo: no tienen relación de causalidad, el 50% del GMF, impuestos diferentes a ICA, avisos y tableros y predial, soportes de terceros que no cumplen con requisitos del artículo 771-2 ET, otros.
Beneficio neto o excedente	2.000	3.000	
Renta exenta		(2.000)	
Beneficio neto o excedente gravado		1.000	
Impuesto de renta		200	

En este escenario, para que proceda la exoneración del impuesto en la parte pertinente del beneficio neto o excedente fiscal (2.000), la ESAL debe reinvertir todo su excedente contable (2.000). La parte del beneficio neto o excedente fiscal que se encuentra gravada corresponde a los gastos no deducibles.

b) Segundo escenario - Se presenta pérdida contable y pérdida fiscal

Este evento también es factible en la medida en que la operación arroje resultados negativos que se combinan con bajo impacto de los egresos no deducibles y los sistemas especiales de depuración de la renta en el régimen tributario especial.



En este escenario, la ESAL del régimen tributario especial no tiene más impactos en materia fiscal más allá de demostrar la certeza de su proceso de depuración que la ha llevado a una pérdida fiscal. La pérdida fiscal subsiste en la medida en que en este régimen no hay lugar a la determinación de una renta presuntiva. Aquí, lo que puede estar en riesgo es la viabilidad de la entidad.

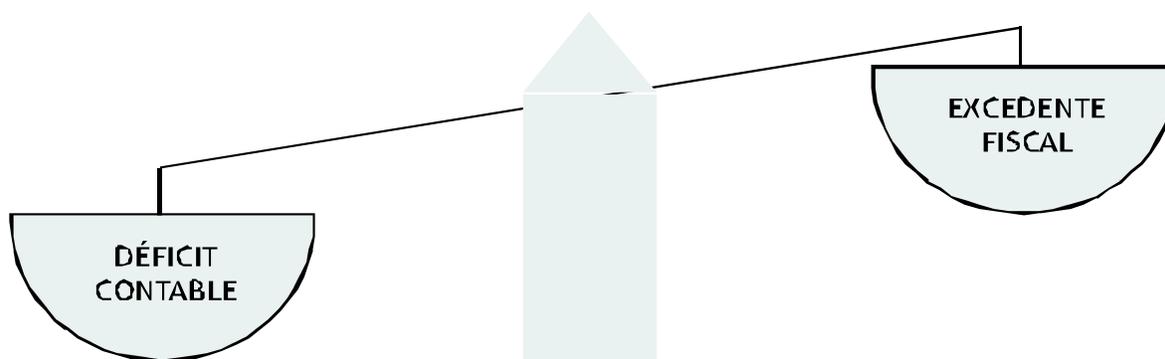
Por ejemplo, tomemos los siguientes valores:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	
Ingresos	10.000	10.000	
Costos y gastos	(13.000)	(12.000)	La diferencia corresponde a gastos no deducibles, por ejemplo: no tienen relación de causalidad, el 50% del GME, impuestos diferentes a ICA, avisos y tableros y predial, soportes de terceros que no cumplen con requisitos del artículo 771-2 ET, otros.
Beneficio neto o excedente	(3.000)	(2.000)	
Renta exenta		-	
Beneficio neto o excedente gravado		-	
Impuesto de renta		-	

En la medida en que los gastos no deducibles no generan la aparición de un beneficio neto o excedente fiscal, su impacto no incide en el pago del impuesto; esto se complementa con la no aplicación, en régimen especial, del sistema de determinación de una renta líquida mínima a partir de la renta presuntiva.

c) Tercer escenario - Se presenta déficit contable y beneficio neto o excedente fiscal

Si bien una de las razones, tal vez la más común, que puede llevar a este escenario es la presencia de egresos no deducibles en la entidad del régimen especial, esto también puede darse en la medida en que durante el periodo fiscal se haya enajenado activos fijos.



En este escenario, el beneficio neto o excedente fiscal se encuentra totalmente gravado, no solo por provenir, posiblemente, de egresos no deducibles, sino por cuanto la condición *sine qua non* para que proceda la exoneración del impuesto la constituye la reinversión total del excedente contable (parágrafo del artículo 8.º del Decreto Reglamentario 4400 de 2004, modificado por el artículo 4.º del Decreto Reglamentario 640 de 2005). Así, en caso de pérdidas contables, la consecuencia lógica es la inexistencia de recursos para la reinversión, lo cual trae como resultado la determinación de una carga tributaria en el impuesto sobre la renta, ahondando así el resultado negativo de ese periodo.

Veamos un ejemplo:

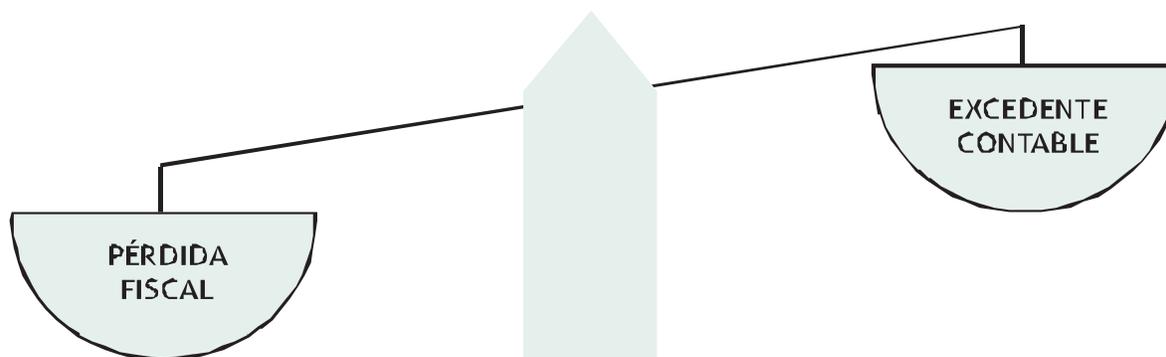
Concepto	Valor contable	Valor fiscal	
Ingresos	10.000	10.000	
Costos y gastos	(13.000)	(12.000)	La diferencia corresponde a gastos no deducibles, por ejemplo: no tienen relación de causalidad, el 50% del GMF, impuestos diferentes a ICA, avisos y tableros y predial, soportes de terceros que no cumplen con requisitos del artículo 771-2 ET, otros.
Beneficio neto o excedente	(3.000)		
Ingresos en venta de activos		4.000	Provenientes de la venta de activos que se trataron como deducción en el año de su adquisición.
Renta exenta		-	
Beneficio neto o excedente gravado		2.000	
Impuesto de renta		400	

En este evento, notamos que el beneficio neto o excedente fiscal se encuentra totalmente gravado, en razón a que la ESAL del caso no cuenta con un excedente contable cuya reinversión le garantice la exoneración del impuesto.

d) Cuarto escenario - Se presenta beneficio neto o excedente contable y pérdida fiscal

Este escenario surge, usualmente, por la aplicación de procedimientos especiales en la depuración de la renta del régimen especial, como

aquellos referentes a la deducibilidad de inversiones y de adquisición de activos fijos durante el mismo año gravable en que se realizan.



En este escenario, la inexistencia de un beneficio neto o excedente fiscal a proteger del impuesto sobre la renta neutraliza, en primera instancia, la reinversión del excedente contable, posición esta hasta ahora asumida por la autoridad tributaria.

Veamos un ejemplo:

Concepto	Valor contable	Valor fiscal	
Ingresos	10.000	10.000	
Costos y gastos	(8.000)	(7.000)	La diferencia corresponde a gastos no deducibles, por ejemplo: no tienen relación de causalidad, el 50% del GMF, impuestos diferentes a ICA, avisos y tableros y predial, soportes de terceros que no cumplen con requisitos del artículo 771-2 ET, otros.
Beneficio neto o excedente	2.000		
Activos adquiridos en el año		(4.000)	Provenientes de la compra de activos que se trata como deducción.
Renta exenta		-	
Beneficio neto o excedente		(1.000)	
Impuesto de renta		-	

La ausencia de un beneficio neto o excedente fiscal le neutraliza la exigencia de reinversión al beneficio neto o excedente contable en su condición de requisito para que proceda la exoneración de impuestos, complementado con la no determinación de una renta mínima con base en el sistema de renta presuntiva.

No obstante, consideramos que en este escenario continúa siendo obligatoria la reinversión del excedente contable, no ya para evitar una carga tributaria, la cual de suyo aquí no aplica, sino como condición necesarísima para mantenerse dentro del régimen tributario especial por expresa disposición de la norma tributaria (parágrafo 1, artículo 19 ET).

De acuerdo con la norma acabada de citar, la reinversión del beneficio neto o excedente contable es de la esencia en las entidades que quieren pertenecer al régimen tributario especial, conjuntamente con las demás condiciones creadas para el tratamiento preferencial en materia tributaria, y genera, como efecto principal, la permanencia dentro del régimen tributario especial, y, como efecto subsidiario, la ausencia de gravamen en las condiciones señaladas en la norma y ya estudiadas aquí en numerales anteriores.

2.9 Actuaciones frente a la retención en la fuente del impuesto sobre la renta

Por definición, la retención en la fuente consiste en la captura del impuesto en el momento en que surge el hecho generador; así, podrá haber tantos conceptos de retención en la fuente como impuestos existan. Frente al impuesto sobre la renta, las ESAL del régimen tributario especial se comportan como agentes de retención y como sujetos de ella dependiendo de las circunstancias en cada caso.

2.9.1 Cuándo son agentes de retención

Por expresa disposición de la norma tributaria, plasmada en el artículo 368 ET, las entidades del régimen especial son agentes de retención en la fuente a título del impuesto sobre la renta en todas las operaciones

que realicen y que involucren la presencia de un ingreso tributario gravado para quien lo recibe, no teniendo en esta responsabilidad tratamiento especial alguno.

La retención en la fuente se causa en el momento del pago o abono en cuenta, el primero que ocurra de ellos en el entendido en que el impuesto se debe recaudar en el ejercicio gravable en que se cause, tal como lo dispone el artículo 367 ET.

2.9.2 Obligaciones como agente de retención

Las ESAL del régimen especial están cobijadas por los lineamientos generales en materia de esta retención en la fuente, por lo cual sus obligaciones son las mismas establecidas para todos los contribuyentes, las cuales se describen a continuación.

a) Retener

En el momento del pago o abono en cuenta siempre que exista obligación de efectuar la retención, exceptuándose únicamente cuando se trate de pagos o abonos a:

- (i) No contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- (ii) Aquellos que sean tenidos como renta exenta en cabeza del beneficiario.
- (iii) En general, cuando se trate de las excepciones previstas en el artículo 369 ET.

b) Consignar

Es la obligación de entregar al Estado, vía Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), los valores retenidos dentro de los plazos que para cada año fija el Gobierno nacional. Debe tenerse en cuenta que la consignación (pago) de la retención en la fuente de manera extemporánea genera intereses moratorios a cargo del agente retenedor.

c) Certificar

Se debe expedir anualmente una certificación sobre los ingresos y retenciones que correspondan al año gravable inmediatamente anterior, dentro de los plazos y condiciones que para cada año fije el Gobierno nacional. Esta certificación debe contener como mínimo el detalle del año gravable a que corresponde, la ciudad donde se consignaron las retenciones descontadas, la identificación completa de retenedor y retenido, la dirección del agente retenedor, el valor de los pagos o abonos efectuados y los valores retenidos por cada concepto.

d) Declarar

El periodo fiscal de la retención en la fuente es mensual, por lo cual existe la obligación de presentar mensualmente la declaración respectiva. Al respecto se debe tener en cuenta:

- (i) La declaración debe presentarse con pago total de los valores declarados, pues de lo contrario no producirá efecto legal; se exceptúa de esto el agente de retención que sea titular de un saldo a favor por un valor igual o superior a 82.000 UVT, susceptible de ser compensado y generado antes de la presentación de la declaración de retención.
- (ii) Como la presentación se surte vía transmisión electrónica, lo anterior se entiende en la medida en que, tanto la presentación como el pago, se realicen dentro de los términos de oportunidad de plazos fijados para cada año por el Gobierno nacional.
- (iii) No hay obligación de declarar en los periodos en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a esta retención en la fuente.

2.9.3 Cuándo son sujetos de retención

Las ESAL del régimen tributario especial están sometidas a retención en la fuente del impuesto sobre la renta por los conceptos de ingresos provenientes de actividades industriales y de mercadeo, y por

rendimientos financieros. Los demás pagos o abonos en cuenta que se realicen a ellas por otros conceptos —por ejemplo, servicios— no se encuentran sujetos a esta retención.

Aunque definidos para las asociaciones gremiales por la misma norma reglamentaria (parágrafo 1 del artículo 1, Decreto Reglamentario 4400 de 2004), las definiciones de las actividades son las siguientes:

- **Actividades Industriales:** las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen de forma habitual.
- **Actividades de mercadeo:** adquisición habitual de bienes corporales muebles para enajenarlos a título oneroso.

En caso de pagos o abonos por conceptos no sujetos a retención, para que ella no aplique la norma reglamentaria exige un requisito formal: la ESAL beneficiaria del pago no sujeto a retención debe demostrar su naturaleza jurídica (sin ánimo de lucro) al agente retenedor, entregando copia de certificación que así lo demuestre, expedida por quien otorgó su personería jurídica o quien ejerce su vigilancia. En presencia del Registro Único Empresarial y Social (RUES), esta naturaleza puede demostrarse con certificado de existencia y representación de la Cámara de Comercio correspondiente.

a) Retención a las entidades del sector cooperativo

Por expresa disposición de la norma tributaria (parágrafo 3 del artículo 19 ET), a 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, solo estarán sujetas a retención en la fuente por concepto de rendimientos financieros.

2.10 Actuaciones frente al impuesto sobre las ventas

Como quiera que el impuesto sobre las ventas —IVA, impuesto al valor agregado— recae sobre hechos —venta e importación de bienes corporales muebles, prestación de servicios, entre otros— y no sobre

personas, todas las que realicen operaciones que constituyan hechos generadores del IVA se entienden responsables de este impuesto. Así lo precisa la norma reglamentaria al disponer que las ESAL del régimen tributario especial son responsables del IVA cuando realicen actividades o hechos generadores de este impuesto (parágrafo del artículo 14 del Decreto Reglamentario 4400 de 2004).

2.10.1 Cuándo son responsables del IVA

Las ESAL del régimen tributario especial son responsables del IVA cuando realicen actividades o hechos generadores de este impuesto, es decir, cuando:

- Realicen venta de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente por la norma tributaria, excepto cuando se trate de la venta de activos fijos.
- Realicen la prestación de servicios gravados en el territorio nacional.
- Realicen importación de bienes corporales muebles que no hayan sido excluidos expresamente por la norma tributaria.

Como responsables del IVA del régimen común, las ESAL están obligadas a cumplir con la obligación de presentar declaración del impuesto por cada periodo gravable, excepto en los casos en que en un periodo determinado no hayan efectuado operaciones sometidas al IVA ni hayan efectuado operaciones que den lugar a impuestos descontables, ajustes o deducciones.

El periodo fiscal del IVA será bimestral, cuatrimestral o anual, según sus ingresos brutos totales por el año gravable inmediatamente anterior, así:

- Si los ingresos brutos totales—no únicamente los provenientes de su actividad gravada— fueron iguales o superiores a 92.000 UVT, el periodo fiscal de IVA será bimestral.

Para el año 2015 tendrán periodo bimestral aquellas ESAL del régimen especial cuyos ingresos brutos totales fueron iguales o superiores a \$2.528.620.000.

- Si los ingresos brutos totales —no únicamente los provenientes de su actividad gravada— fueron iguales o superiores a 15.000 UVT, pero inferiores a 92.000 UVT, el periodo fiscal de IVA será cuatrimestral.

Para el año 2015 tendrán periodo cuatrimestral aquellas ESAL del régimen especial cuyos ingresos brutos totales fueron iguales o superiores a \$412.275.000, pero inferiores a \$2.528.620.000.

- Si los ingresos brutos totales —no únicamente los provenientes de su actividad gravada— fueron inferiores a 15.000 UVT, el periodo fiscal de IVA será anual.

Para el año 2015 tendrán periodo anual las ESAL del régimen especial cuyos ingresos brutos totales fueron inferiores a \$412.275.000. Para quienes tienen este periodo fiscal en IVA se debe tener en cuenta que deben pagar, durante el año gravable, dos cuotas anticipadas de IVA por un valor igual al 30% del IVA pagado el año inmediatamente anterior, cada una. El saldo se pagará con la presentación de la declaración correspondiente.

El periodo fiscal del IVA se determina para cada año y se debe tener en cuenta que, en caso de inicio de actividades, el periodo fiscal siempre será bimestral por ese primer año.

2.10.2 Cuándo son agentes de retención de IVA

Siendo responsables del IVA del régimen común, las ESAL adquieren también la calificación de agentes de retención de este impuesto, debiendo observar lo siguiente:

- (i) Si la ESAL es calificada como grande contribuyente por la DIAN, será agente de retención del IVA siempre que actúe con responsables de los regímenes común y simplificado.

- (ii) Caso contrario, lo será únicamente en sus actuaciones con el régimen simplificado.
- (iii) En ambos casos, será agente de retención cuando contrate la prestación de servicios con personas o entidades sin residencia o domicilio en el país.
- (iv) Si la ESAL del régimen especial se convierte en proveedor de una sociedad de comercialización internacional, adquiere la calidad de agente de retención para el régimen común por la compra de bienes o servicios gravados.
- (v) Expedir el certificado de retención en la fuente del IVA, lo cual debe hacer dentro de los quince días calendario siguiente al periodo bimestral, cuatrimestral o anual en que practicó la retención y según el periodo fiscal de IVA de la ESAL agente de retención de IVA.

Adicionalmente, se debe tener en cuenta que si una ESAL del régimen especial, no responsable del IVA, es calificada como gran contribuyente por la DIAN, adquiere a partir de ese momento la calidad de agente retenedor del IVA en sus operaciones con responsables del régimen común.

2.11 Otras obligaciones formales

Adicional a las detalladas en este capítulo, las ESAL de régimen especial tienen las siguientes obligaciones en materia tributaria.

a) Facturación

Son sometidas al régimen de facturación y deben cumplir con las disposiciones de los artículos 616 y 617 ET.

b) Facturación de cooperativas

También deben cumplir con lo del literal anterior las cooperativas de ahorro y crédito, los organismos cooperativos de grado superior, las

instituciones auxiliares del cooperativismo, las cooperativas multiactivas e integrales, las asociaciones mutualistas y los fondos de empleados, los cuales solo se encuentran excluidos del régimen de facturación en relación con las operaciones financieras que realicen.

c) Obligación de atender requerimientos

Se encuentran obligadas a atender los requerimientos de informaciones y pruebas que les solicite la autoridad tributaria.

d) Régimen sancionatorio

Están sometidas al régimen sancionatorio de los impuestos nacionales.

Capítulo III

Del régimen de no contribuyentes <<

Se encuentra ubicado entre los artículos 22 y 23-2 ET, en los que se precisa quiénes lo integran. Este régimen carece de reglamentación específica y está concebido básicamente para la Nación, sus divisiones y representaciones, y para entidades de naturaleza civil.

3.1 Definición y características

Por definición, en el régimen de no contribuyentes los ingresos obtenidos por las entidades que lo componen no pertenecen al universo del impuesto sobre la renta, razón por la cual no se encuentran gravados.

Los ingresos pueden provenir de donaciones recibidas o de la realización de una o varias actividades de servicios, comercial o industrial, como en cualquier contribuyente. Lo que le da la calidad de no sujeción al gravamen estriba en la naturaleza de quien lo percibe, pues este debe estar taxativamente señalado por la norma tributaria como no contribuyente.

En síntesis, al régimen de no contribuyentes pertenecen las entidades y no los ingresos, los cuales derivan su no exposición al gravamen de la calidad de quien los recibe.

Los elementos que caracterizan al régimen de no contribuyentes son los siguientes:

- Los ingresos recibidos por las entidades que lo conforman no se encuentran expuestos al impuesto sobre la renta.

- Las entidades que conforman este régimen presentan un denunciario rentístico denominado declaración de ingresos y patrimonio, en la cual informan sobre los ingresos obtenidos y los egresos realizados.
- Los pagos o abonos en cuenta realizados a no contribuyentes por todo concepto no se encuentran sometidos a retención en la fuente del impuesto sobre la renta.
- En su declaración tributaria de ingresos y patrimonio no determinan renta gravable.

3.2 Quiénes pertenecen al régimen de no contribuyentes

Se pueden establecer tres grupos de entidades que conforman el régimen de no contribuyentes. Por un lado se encuentran la Nación y sus divisiones y entidades; por otro, entidades privadas de orden civil, y por otro, unos fondos.

El artículo 22 ET señala que no son contribuyentes la Nación, los departamentos y sus asociaciones, los distritos, los municipios y sus asociaciones y federaciones, y las demás entidades territoriales; los territorios, resguardos y cabildos indígenas; las corporaciones autónomas regionales, las áreas metropolitanas, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, la propiedad colectiva de las comunidades negras, el Fondo para la Reconstrucción del Eje Cafetero (Forec), los establecimientos públicos y los demás establecimientos oficiales descentralizados, siempre y cuando la ley no los señale como contribuyentes.

Luego, el artículo 23 ET señala que son no contribuyentes los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las instituciones de educación aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior (Icfes) siempre que sean personas jurídicas sin ánimo de lucro, los hospitales y prestadores de servicios de salud que sean personas jurídicas sin ánimo de

lucro, las organizaciones de alcohólicos anónimos, las juntas de acción comunal, las juntas de defensa civil, las juntas de copropietarios organizados en propiedad horizontal de uso residencial, las asociaciones de exalumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas que sean entidades sin ánimo de lucro, las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF) o autorizados por él, y las asociaciones de adultos mayores autorizadas por el ICBF.

El artículo 23 ET —23-1 y 23-2— señala que no son contribuyentes los fondos de inversión colectiva, los fondos parafiscales, agropecuarios y pesqueros de la Ley 101 de 1993 de desarrollo agropecuario y pesquero, los fondos de pensiones de jubilación e invalidez y los fondos de cesantías.

3.2.1 No contribuyentes que son no declarantes

Por expresa disposición de la norma tributaria (artículos 22 y 598 ET), las siguientes entidades calificadas como no contribuyentes no están obligadas a presentar declaración de ingresos y patrimonio:

- La Nación, los departamentos, los municipios, el Distrito Capital de Bogotá y el Forec.
- Las juntas de acción comunal y de defensa civil, los sindicatos, las asociaciones de padres de familia y las juntas de copropietarios organizados en propiedad horizontal de uso residencial.
- Las asociaciones de hogares comunitarios y hogares infantiles del ICBF o autorizados por él, y las asociaciones de adultos mayores autorizadas por el ICBF.

Las demás entidades calificadas como no contribuyentes diferentes de las específicamente enunciadas arriba están obligadas a presentar declaración anual de ingresos y patrimonio.

3.2.2 Casos especiales

Sobre algunas entidades calificadas como no contribuyentes recaen características u obligaciones que las hacen acreedoras de un tratamiento diferente al general de este régimen.

a) Salud

Dispone la norma que los hospitales y los prestadores de servicios de salud constituidos como persona jurídica sin ánimo de lucro se reconocerán como no contribuyentes siempre y cuando:

- Obtengan reconocimiento del Ministerio de Salud y Protección Social.
- Destinen la totalidad de los excedentes al desarrollo de programas de salud.

La norma reglamentaria (Decreto Reglamentario 841 de 1998) expresa que se considerará que ha habido destinación de los excedentes cuando:

- Se destinen por el órgano competente (máximo órgano corporativo) dentro del año siguiente al de su obtención para continuar ejecutando programas de salud.
- Se constituya con ellos reservas para la adquisición de activos destinados a garantizar o desarrollar actividades de salud.
- Se aumente con ellos el patrimonio o fondo social y los recursos se destinen a salud.

Para efectos de acreditar la destinación de los excedentes, los hospitales y los prestadores de servicios de salud deberán demostrar a la DIAN, antes del 30 de marzo de cada año, el cumplimiento de los requisitos legales exigidos de la siguiente forma:

- Presentando documentos que acrediten la existencia y representación legal de la entidad, su objeto principal y el permiso de funcionamiento.

- Presentando acta de asamblea general u órgano directivo competente que haga sus veces (máximo órgano corporativo) en la cual conste:
 - (i) La aprobación de la destinación de la totalidad de los excedentes a programas de salud.
 - (ii) El compromiso de destinar los excedentes que se obtengan en ese año gravable también a programas de salud.

Los requisitos enunciados son de obligatorio cumplimiento para que los hospitales y los prestadores de servicios de salud sean considerados no contribuyentes del impuesto sobre la renta. Su inobservancia acarreará la expulsión del régimen de no contribuyentes y su remisión al régimen del impuesto sobre la renta que corresponda según el caso. Estas entidades son las únicas del régimen de no contribuyentes que tienen la obligación de reinvertir sus excedentes y que pueden perder dicha calidad si no lo hacen.

b) Asociaciones gremiales

Estas entidades pertenecen al régimen de no contribuyentes siempre y cuando no realicen actividades industriales y de mercadeo, las cuales han sido definidas para estos efectos, así:

- (i) Son actividades industriales las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que se realicen en forma habitual.
- (ii) Son actividades de mercadeo la adquisición habitual de bienes corporales muebles para enajenarlos a título oneroso.

Si las asociaciones gremiales realizan actividades industriales o de mercadeo se tendrán como entidades del régimen tributario especial respecto de esos ingresos, y simultáneamente se tendrán como no contribuyentes por los ingresos por conceptos diferentes a los de las actividades industriales y de mercadeo. En ellas entonces podrá presentarse una doble condición frente al impuesto sobre la renta.

En este evento, conviene que ellas tengan separadas en su contabilidad las cuentas para el registro de ingresos, costos y gastos, a fin de establecer con claridad la renta sujeta a impuestos de la que no lo es. Todas las previsiones de este numeral aplican de igual manera para los fondos mutuos de inversión.

c) Cajas de Compensación Familiar

Estas entidades también pueden tener una doble condición frente al impuesto sobre la renta. Si perciben ingresos por la realización de actividades industriales o comerciales, o de actividades financieras distintas a la inversión de su patrimonio, serán tenidas como contribuyentes del régimen ordinario, con la excepción del no sometimiento al régimen de renta presuntiva. Los ingresos por los demás conceptos, es decir, por actividades relacionadas con salud, educación, recreación y desarrollo social, son tenidos como del régimen de no contribuyentes.

Aunque en términos similares a las definiciones para las actividades contenidas en otras normas reglamentarias, para este caso los conceptos se definen así (Decreto Reglamentario 433 de 1999):

- Son actividades industriales las de extracción, transformación o producción de bienes corporales muebles que realicen en forma habitual, incluidos aquellos bienes corporales muebles que se convierten en inmuebles por adhesión o destinación.
- Son actividades comerciales las definidas como tales por el Código de Comercio, norma que enuncia las actividades mercantiles en su artículo 20.
- Son actividades financieras las de captación y colocación de dineros del público en general de forma habitual.

Las Cajas de Compensación Familiar deben llevar en su contabilidad cuentas separadas para las actividades industriales, comerciales, financieras, distintas a la inversión de su patrimonio, de salud, educación, recreación y desarrollo social.

d) Fondos de Empleados

A estas entidades aplican los mismos preceptos que a las Cajas de Compensación Familiar, teniendo también ellos la posibilidad de una doble condición frente al impuesto sobre la renta en las mismas condiciones de aquellas.

e) Cuerpos de Bomberos

La Ley 1575 de 2012 se convierte en la nueva Ley General de Bomberos en Colombia y con ella se deroga la ley marco anterior contenida en la Ley 322 de 1996. El último inciso del artículo 32 de la ley arriba citada señala que los Cuerpos de Bomberos estarán exentos de pagos por impuestos de renta.

La nueva ley marco define a los Cuerpos de Bomberos como aquellas instituciones organizadas para la prevención, atención y control de incendios y preparativos y atención de rescates, los cuales se clasifican como Oficiales, Voluntarios y Aeronáuticos. Los Cuerpos de Bomberos Voluntarios se definen como una entidad sin ánimo de lucro y de utilidad común.

En vigencia de la derogada ley marco para los Cuerpos de Bomberos, la DIAN había conceptuado que los cuerpos de bomberos voluntarios no son contribuyentes del impuesto sobre la renta (Concepto 83022 de 2006), clasificación que consideramos vigente en razón a que la nueva ley marco conserva las definiciones de la anterior.

f) Cruz Roja Colombiana

Entidad sin ánimo de lucro que trabaja con la finalidad de prevenir y aliviar el sufrimiento de las personas en todas las circunstancias, proteger los derechos a la vida y la salud, promover y defender los derechos humanos y el derecho internacional humanitario, entre algunos de sus postulados, ha sido reconocida como una entidad no contribuyente del impuesto sobre la renta y complementarios. Así lo expresan las normas legales que le dan reconocimiento a esta entidad, la Ley 142 de 1937 y los decretos 3013 de 1922 y 1031 de 1943.

3.3 Relaciones con el IVA y la retención en la fuente del impuesto sobre la renta

En toda circunstancia, los pagos o abonos en cuenta efectuados a las entidades no contribuyentes no están sujetos a retención en la fuente del impuesto sobre la renta. Frente al IVA y a la retención en la fuente del impuesto sobre la renta, tenemos:

- Recordando que el IVA recae sobre hechos (venta e importación de bienes corporales muebles, prestación de servicios, entre otros) y no sobre personas, todas las que realicen operaciones que constituyan hechos generadores del IVA se entienden responsables de este impuesto. En este orden de ideas, a los no contribuyentes les aplican las mismas responsabilidades del régimen tributario especial, desarrolladas en el capítulo 2.10 de esta guía.
- Por disposición de la norma tributaria, las ESAL no contribuyentes son agentes de retención en el impuesto sobre la renta cuando intervengan en operaciones en las que por expresa disposición legal deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. En esta materia, aplican las mismas responsabilidades que para el régimen tributario especial se expusieron en los numerales 2.9.1 y 2.9.2 de esta guía.

3.4 Qué hacer con los excedentes contables

Con la única excepción de los hospitales y los prestadores de servicios de salud, quienes se encuentran obligados a reinvertir sus excedentes contables como premisa básica para pertenecer al régimen de no contribuyentes tal como se expuso arriba en el literal a) del numeral 3.2.2, la norma tributaria no condiciona ni exige la reinversión de excedentes en este régimen. La pertenencia y permanencia en el régimen de no contribuyentes deriva de su naturaleza (sin ánimo de lucro) y de su objeto (que corresponda a los descritos en los artículos pertinentes), sin condición adicional aparte de la mencionada.

No obstante, así como no existe obligación de reinversión de excedentes, es claro que sí existe la obligación de no distribuírselos, pues una de las premisas fundamentales de los no contribuyentes es la de tener y mantener su condición de ser una entidad sin ánimo de lucro. Entonces los excedentes no pueden ser distribuidos y deben conservarse dentro de la entidad destinados a los fines sociales de su objeto.

3.5 Operaciones con vinculados no contribuyentes

Existen algunas limitaciones para la realización de operaciones de contribuyentes de régimen ordinario y régimen especial con los no contribuyentes.

a) No deducibilidad de costos y gastos

Dice el artículo 85 ET que no son deducibles los costos y gastos de los contribuyentes cuando ellos provengan de pagos o abonos en cuenta a favor de no contribuyentes y exista con ellos vinculación económica.

b) Normas antiabuso

Se define como abuso o conducta abusiva en materia tributaria, el uso o la implementación de una operación o una serie de operaciones tendientes a alterar, desfigurar o modificar los efectos tributarios que de otra manera se generarían en cabeza de uno o más contribuyentes o de sus vinculados o socios. Uno de los supuestos que puede configurar conducta abusiva en materia tributaria es que en la operación, o serie de operaciones, intervenga una entidad no sujeta o una entidad sometida a un régimen tarifario distinto del ordinario, en materia del impuesto sobre la renta.

c) Responsabilidad solidaria

Dispone la norma tributaria que cuando los pertenecientes al régimen de no contribuyentes sirvan como elementos de evasión tributaria de terceros, responderán solidariamente con ese tercero por los impuestos omitidos y por las sanciones que de esa omisión se deriven, tanto la

entidad no contribuyente como los integrantes de la junta o consejo directivo y su representante legal.

3.6 Otras obligaciones formales

Adicional a las detalladas en este capítulo, las ESAL de régimen de no contribuyentes tienen las siguientes obligaciones en materia tributaria:

a) Facturación

Son sometidas al régimen de facturación y deben cumplir con las disposiciones de los artículos 616 y 617 ET, excepto cuando se trata de no contribuyentes que a su vez no son responsables del IVA; en este evento, el documento expedido por el no contribuyente hace las veces de documento equivalente a la factura de venta.

b) Obligación de atender requerimientos

Se encuentran obligadas a atender los requerimientos de informaciones y pruebas que les solicite la autoridad tributaria.

c) Régimen sancionatorio

Están sometidas al régimen sancionatorio de los impuestos nacionales. Se debe tener en cuenta que al no existir impuesto a pagar, las sanciones para los no contribuyentes se medirán sobre la base de sus ingresos brutos o su patrimonio líquido.

3.7 Sinopsis de obligaciones tributarias de las ESAL

A continuación presentamos un cuadro que resume las obligaciones tributarias de las entidades sin ánimo de lucro.

Sinopsis de la tributación de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)							
	Régimen tributario especial (RTE)						
	Corporaciones, fundaciones y asociaciones	ESAL que realizan captación y colocación de recursos financieros	Fondos de mutuos de inversión y asociaciones gremiales	Sector cooperativo y asociaciones mutualistas	Cajas de Compensación y Fondos de Empleados	No contribuyentes	Comentarios
Obligaciones							
Contribuyentes de impuesto sobre la renta	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Contribuyentes bajo condición y tarifa especial
Declarantes del impuesto de renta	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí/No	Algunos no contribuyentes son no declarantes
Agentes de retención en impuesto de renta	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	
Sujetos de retención en la fuente de renta	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Por actividades industriales, comerciales y financieras. Sector cooperativo solo por actividad financiera
Responsables de IVA	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Siempre que realicen actividades gravadas

Sinopsis de la tributación de las entidades sin ánimo de lucro (ESAL)							
Agentes de retención en IVA	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Siempre que realicen actividades gravadas o que sean grandes contribuyentes
Sujetos de retención en IVA	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Sí	Siempre que sean responsables de IVA
Contribuyentes de impuesto sobre la renta CREE	No	No	No	No	No	No	
Agentes de autorretención CREE	No	No	No	No	No	No	
Contribuyentes del impuesto a la riqueza	No	Sí	Sí	Sí	Sí	No	Contribuyentes con proceso especial para determinación de base gravable

Capítulo IV

Las ESAL frente a los impuestos distritales

En materia de los impuestos territoriales de Bogotá D. C., tenemos las siguientes actuaciones de las ESAL.

4.1 Frente al impuesto de industria y comercio (ICA)

La sujeción al impuesto de industria y comercio se da por la realización de actividades industriales, comerciales y de servicios en la jurisdicción de Bogotá D. C., ya sea que se realicen de forma permanente u ocasional, en inmueble determinado, con o sin establecimientos de comercio. Este impuesto grava la realización de actividades sin importar la naturaleza de quien las ejecuta, las cuales se definen de la siguiente forma para estos efectos:

- Se entiende por actividad comercial la destinada al expendio, compraventa o distribución de bienes y mercancías al por mayor o al por menor y las demás definidas como tales por el Código de Comercio (artículo 20), siempre y cuando no se consideren como actividades industriales y de servicios.
- Se define como actividad de servicio toda tarea, labor o trabajo ejecutado por persona natural o jurídica o por sociedad de hecho, sin que medie relación laboral con el contratante, que genere contraprestación en dinero o en especie, que trate de una obligación de hacer, sin importar si predomina, o no, el factor intelectual.

- Se entiende por actividad industrial la producción, extracción, fabricación, manufactura, confección, preparación, reparación y ensamblaje de materiales y bienes y, en general, cualquier proceso de transformación por elemental que sea.

a) Actividades no sujetas al ICA

Con referencia a las ESAL, no se encuentran gravadas con el ICA la educación pública, las actividades de beneficencia, culturales y deportivas; las actividades desarrolladas por los sindicatos, por las asociaciones profesionales y gremiales sin ánimo de lucro, por los partidos políticos, y los servicios prestados por los hospitales adscritos o vinculados al sistema nacional de salud, siempre que no se trate de actividades industriales o comerciales, caso en el cual se encuentran gravadas.

Dispone la norma local que quienes realizan las actividades arriba mencionadas no se encuentran obligados a registrarse ni a presentar declaración del impuesto.

b) Base gravable

Está conformada por la totalidad de los ingresos ordinarios y extraordinarios, incluidos los rendimientos financieros y comisiones, de los cuales se detraen los correspondientes a actividades no sujetas, devoluciones, rebajas y descuentos, exportaciones y venta de activos fijos.

Los ingresos percibidos por fuera de Bogotá D. C. en actividades comerciales y de servicios, también se restan de la base gravable con la condición de que sobre ellos se haya pagado el ICA en los otros municipios.

c) Retención en la fuente

El sistema de retención en la fuente del ICA ha sido concebido para que opere de acuerdo con lo dispuesto por las normas específicas del Distrito Capital y las normas generales del sistema de retención en la fuente del impuesto sobre la renta y complementarios.

La retención en la fuente aplica en el momento del pago o abono en cuenta, el primer hecho que ocurra, siempre que se trate de una operación en que se cause el impuesto en la jurisdicción del Distrito Capital y la tarifa será la correspondiente a la respectiva actividad económica. La norma dispone que cuando el sujeto de retención no informe la actividad, o ella no se pueda establecer por parte del agente retenedor, la tarifa de retención de ICA será la máxima vigente para ese periodo gravable, agregando que a esa misma tarifa máxima quedará gravada la operación.

Inicialmente (artículo 127-2, Decreto Distrital 807 de 1993, y artículo 3.º, Decreto Distrital 271 de 2002) la norma señala como agentes de retención del ICA a las entidades de derecho público, a quienes se encuentren catalogados como grandes contribuyentes por la DIAN, a los intermediarios o terceros que intervengan en operaciones en las que se generen ingresos gravados para el beneficiario y a quienes sean designados como tales mediante resolución del director distrital de Impuestos.

En términos generales, la Secretaría Distrital de Hacienda expresa que son agentes de retención los contribuyentes del ICA que pertenezcan al régimen común de ese impuesto, los cuales deberán practicarla a los beneficiarios de pagos o abonos en cuenta que pertenezcan al régimen simplificado del mismo y a los profesionales independientes que pertenezcan al régimen común (para pertenecer al régimen simplificado del ICA se debe cumplir con la totalidad de los requisitos exigidos para este régimen en el IVA).

En los pagos con tarjetas débito y crédito actuarán como agentes de retención las entidades emisoras de las tarjetas.

Están sujetos a retención en la fuente los pagos o abonos por concepto de compras por valor igual o superior a 27 UVT y por concepto de servicios por valor igual o superior a 4 UVT.

d) Periodo fiscal y declaración

Tanto para el impuesto de ICA como para el sistema de retención en la fuente el periodo fiscal es bimestral y no hay obligación de presentar

las declaraciones respectivas cuando en el correspondiente periodo no se hayan efectuado operaciones sometidas al impuesto o la retención.

4.2 Frente al impuesto de avisos y tableros

Se trata de un impuesto complementario al ICA, el cual requiere para su procedencia que el hecho generador lo realice un contribuyente del ICA. Así, son sujetos pasivos de este los contribuyentes del ICA que realicen uno de los siguientes hechos:

- La colocación de avisos en cualquier clase de vehículos.
- La colocación de vallas, avisos, tableros y emblemas en la vía pública o en lugares públicos.
- O en lugares privados visibles desde el espacio público.

La tarifa de este impuesto es igual al 15% del valor total por impuesto a cargo del ICA.

4.3 Frente al impuesto predial

Se encuentran excluidos del pago por impuesto predial, y complementarios, los siguientes bienes:

- Los inmuebles de propiedad de la Iglesia católica destinados al culto y vivienda de las comunidades religiosas, a las curias diocesanas y arquidiocesanas, casas episcopales y curales, y seminarios conciliares.
- Los inmuebles de propiedad de Iglesias diferentes a la católica, reconocidas por el Estado colombiano y destinadas al culto, a las casas pastorales, seminarios y sedes conciliares.
- Los predios de la Defensa Civil Colombiana destinados a la realización de sus funciones propias.

- **Los signatarios de la Convención de Viena, la Sociedad Nacional de la Cruz Roja Colombiana y el Distrito Capital, entendido como tal la Administración Central, la Alcaldía Mayor, los Fondos de Desarrollo Local, las Secretarías, los Departamentos Administrativos y los establecimientos públicos.**

Capítulo **V**

Consideraciones sobre la contabilidad de las ESAL

Las ESAL se encuentran obligadas a llevar contabilidad de acuerdo con las normas vigentes que regulan la materia contable en Colombia. Esta obligación deriva de lo preceptuado por los artículos 2.º del Decreto 2500 de 1986 y 2.º del Decreto Reglamentario 2649 de 1993, que definen, el primero, la obligación de llevar contabilidad en las entidades sin ánimo de lucro, y, el segundo, el ámbito de aplicación del Reglamento General de la Contabilidad en Colombia.

5.1 Respecto del marco normativo de la contabilidad en Colombia (Principios de Contabilidad de Aceptación General en Colombia, Colgaap)

Los conceptos y reglas que rigen la contabilidad en Colombia se encuentran desarrollados en el Decreto Reglamentario 2649 de 1993, el cual expresa que las normas allí señaladas deben ser aplicadas por todos los obligados a llevar contabilidad en el país y por quienes sin estar obligados a ello pretendan hacerla valer como prueba.

Así, la contabilidad de las ESAL no tiene un marco normativo diferente al de los demás entes y debe observar las mismas normas y reglas que todos los demás obligados a llevarla.

De manera similar aplica la elección del plan de cuentas a utilizar por las ESAL. El conocido como Plan Único de Cuentas para Comerciantes

(PUC), fue emitido mediante el Decreto Reglamentario 2650 de 1993 y define que su campo de aplicación (artículo 5.º) incluye a todas las personas naturales o jurídicas que estén obligadas a llevar contabilidad, de conformidad con lo previsto en el Código de Comercio.

Luego de expedido el PUC, se ha emitido una serie de planes de cuenta para sectores de la economía, tales como los de los sectores financiero, asegurador, de economía solidaria, de salud, llegando a contar actualmente con 19 planes únicos de cuenta para los registros contables. A fin de establecer cuál es el plan de cuentas a aplicar por una ESAL, ella debe verificar si existe uno específico para su actividad, por ejemplo salud, y ese será el suyo; caso contrario, debería utilizar el contenido en el Decreto 2650 de 1993. No obstante, reconocemos que en un par de oportunidades el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP), basado en un concepto emitido por la Superintendencia de Sociedades en 1999, ha conceptuado que, en caso de que por su objeto una ESAL no se clasifique en un sector de los que tiene su propio plan único de cuentas, podrá crear uno propio sin considerarse obligada a aplicar el plan único de cuentas para comerciantes (ver conceptos CTCP 479 de 2014 y 236 de 2011).

5.2 Respetto de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)

Con la expedición de la Ley 1314 de 2009, que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información, se dio paso a la entrada al país de normas internacionales de contabilidad. Al definir su ámbito de aplicación (artículo 2.º), la ley expresa que ella aplicará a todas las personas naturales y jurídicas obligadas a llevar contabilidad, lo cual supone la extensión a las ESAL. En efecto, así lo ha interpretado también el Gobierno nacional y el Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

La reglamentación de la Ley 1314 ha mostrado la siguiente evolución:

- Decreto 2615 de 2014, que reglamenta el marco técnico normativo para las empresas que conforman el Grupo 1 de preparadores de

información financiera y deroga los anteriores marcos contenidos en los decretos 2784 de 2012 y 3023 de 2013.

- Decreto 3022 de 2013, que contiene el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2.
- Decretos 2706 de 2012 y 3019 de 2013, que contienen el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 3.

Los decretos citados definen el ámbito de aplicación para cada marco técnico normativo, distribuyendo a los preparadores de información financiera en tres grupos que se construyen sobre bases de interés público, número de trabajadores y total de activos, no haciendo excepciones sobre si la naturaleza del preparador de la información financiera es la de tener, o no, ánimo de lucro.

También así lo ha entendido el CTCP, quien desde el documento final de direccionamiento estratégico del proceso de convergencia ha manifestado que las ESAL se deben ubicar en la clasificación de los grupos de preparadores de acuerdo con los requerimientos establecidos para cada uno de ellos, debiendo en consecuencia aplicar el marco técnico normativo establecido en cada caso.

En este orden de ideas, cada ESAL debe hacer su evaluación frente a los grupos de preparadores de normas obligados a llevar contabilidad y adoptar el marco técnico que les corresponda, no existiendo exclusión alguna para ellas. Así, una ESAL deberá preparar su información financiera de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) plenas, la NIIF Pymes o el modelo ISAR, según le corresponda.

5.3 Contabilidad para efectos tributarios

La Ley 1607 de 2012, de reforma tributaria, expresó en su artículo 165 que, para efectos tributarios, continuaría vigente el marco contable

desarrollado en los decretos 2649 y 2650 de 1993, por un periodo de cuatro años a partir de la entrada en vigencia de las normas internacionales de contabilidad. Esta disposición ha sido reglamentada con el Decreto 2548 de 2014, el cual contiene las siguientes disposiciones:

- Las bases fiscales son aquellas determinadas en las normas fiscales y en las remisiones a las normas contables.
- Todas las remisiones contenidas en las normas tributarias a las normas contables se entienden hechas para efectos tributarios a los decretos 2649 y 2650 de 1993 y a los planes únicos de cuentas y normas técnicas establecidas por los entes competentes sobre la base de los decretos citados.
- Para las entidades clasificadas en los Grupos 1 y 3 de usuarios de normas internacionales, los cuatro años de vigencia de las normas contables colombianas en materia tributaria lo serán los años 2015, 2016, 2017 y 2018.
- Para las entidades clasificadas en el Grupo 2 de usuarios de normas internacionales, los cuatro años de vigencia de las normas contables colombianas en materia tributaria lo serán los años 2016, 2017, 2018 y 2019.
- Durante los plazos señalados en los dos puntos anteriores, las NIIF no tendrán efectos fiscales, como tampoco lo tendrán los cambios en los valores patrimoniales que ocurran con ocasión de su proceso de adopción.
- Los registros contables bajo norma colombiana se realizarán durante los cuatro años correspondientes en un libro tributario, el cual tendrá el carácter de libro auxiliar y deberá estar soportado con documentos y comprobantes internos o externos.
- La utilización del libro tributario es optativa para el contribuyente. En caso de no hacerlo, deberá llevar un sistema de registro obligatorio en el cual se consignen todas las diferencias que surjan entre

las NIIF y las bases fiscales determinadas conforme a la norma contable colombiana.

- Estas previsiones también aplican para nuevas entidades obligadas a llevar contabilidad constituidas a partir de la vigencia de la Ley 1607.
- La DIAN construirá una muestra de contribuyentes que estará obligada a suministrar información de contabilidad preparada sobre NIIF (exógena de NIIF), para estudiar los impactos tributarios y proponer las medidas necesarias.

Con el decreto aquí resumido se inicia formalmente el periodo obligatorio de coexistencia de los dos sistemas de contabilidad en Colombia. La doble contabilidad permanecerá hasta los años 2018 y 2019, en primera instancia, y de las actuaciones de la autoridad tributaria dependerá su permanencia, o no, en el país.

5.3.1 Contabilización del beneficio neto o excedente contable y de su reinversión

Determinado el resultado contable anual de la ESAL, este se reflejará en la cuenta 3605 de utilidad del ejercicio. Allí estará en el momento de la reunión ordinaria del máximo órgano corporativo, cuando se tomará la decisión sobre el proyecto de su reinversión.

Una vez definido el proyecto de reinversión, el registro contable deberá obedecer a lo estipulado por el parágrafo del artículo 15 del Decreto 4400 de 2004, norma que exige que el registro contable de la ejecución del beneficio neto o excedente contable: (i) deberá realizarse en cuentas separadas para cada año gravable; (ii) de tal manera que se pueda establecer el monto a reinvertir, el destino de la inversión y el nivel de ejecución, por cada año gravable; (iii) estos registros se exigen si el destino de la ejecución es una asignación permanente o un programa específico del objeto de la ESAL.

Una vez definido y aprobado el proyecto de reinversión, el monto a

reinvertir debe trasladarse a otra cuenta patrimonial para reflejar desde allí el comportamiento de su ejecución a la luz de la norma arriba mencionada. Para esto se recomienda utilizar la cuenta de código 330510 (reservas por disposiciones fiscales), la cual en su dinámica permite el abono por el valor de las apropiaciones establecidas por el máximo órgano corporativo, y el cargo por su utilización, como aparece en el siguiente esquema.

Beneficio neto o excedente contable

33 Reservas

3305 Reservas obligatorias

330510 Reservas por disposiciones fiscales

33051001 Asignación permanente – Excedentes 20 x 1

33051002 Programa de largo plazo – Excedentes 20 x 2

33051003 Reinversión corriente – Excedentes 20 x 3

36 Resultados del ejercicio

3605 Utilidad del ejercicio

360501 Beneficio neto o excedente – Año 20 x 3

Cuando quiera que se trate de reinversión de excedentes vía programa del objeto social de la ESAL, el registro contable en la cuenta 330510 permite:

- Su utilización en el contexto de la norma legal que describe la dinámica de las cuentas (Decreto 2650 de 1993).
- Reflejar en todo momento el monto asignado, el destino y el nivel de ejecución durante cada periodo gravable.
- Reducir el riesgo de exposición a infracciones tributarias, en la medida en que la representación del nivel de ejecución permite manejar los tiempos de inversión acompañados al flujo de caja.
- Reducir el riesgo de exposición a infracciones tributarias, en la medida en que el registro de la ejecución no se superpone a los registros de gastos del periodo.

5.3.2 Contabilización de las donaciones

Por donación entendemos el traspaso a título gratuito que una persona hace a otra de alguna cosa o del derecho que se tiene sobre ella, realizado de manera espontánea, libre de vicios y sin contraprestación para el donante. La donación puede girar sobre bienes destinados a fomentar la actividad de la entidad (capital de trabajo), o sobre bienes destinados a fortalecerla patrimonialmente; en uno u otro caso, esta característica será clave al momento de realizar el registro contable (Concepto 92 de 2014 CTCP – Consejo Técnico de la Contaduría Pública).

a) En las normas contables colombianas (Colgaap)

Según la característica de si se trata de patrocinar las actividades o del fortalecimiento patrimonial, se deberá registrar así:

- Lo recibido para el fomento de la actividad se constituye en un ingreso no operacional, que se carga a la cuenta pertinente según se trate de efectivo o bienes, y se abona como un ingreso no operacional en la cuenta 429509 (subvenciones).
- Lo recibido para el fortalecimiento patrimonial se carga en la cuenta correspondiente del activo y se abona en la cuenta 3210 (superávit de capital), en la subcuenta a que corresponda.

b) Bajo NIIF

La norma internacional no se ocupa de la contabilización de las donaciones, tal vez por no ajustarse a su esencia y a su enfoque financiero. No obstante, como quiera que en Colombia las ESAL deben ajustarse a la NIIF que les aplique de acuerdo con los grupos de usuarios establecidos por el Gobierno nacional para la adopción de la norma internacional, ha expresado el CTCP (Concepto 92 de 2014) que:

- Para las pymes del Grupo 2 se debe acudir a la Sección 24 de la norma (Decreto 3022 de 2013), dando alcance a los criterios de selección y aplicación de políticas contables establecidos en la Sección 10 (10.4 y 10.6).

La Sección 24 dispone que una entidad reconocerá las subvenciones del Gobierno, así:

- (i) Como ingreso cuando el valor sea exigible, si ella no impone condiciones de rendimiento futuras específicas.
 - (ii) Como ingreso cuando se cumplan las condiciones de rendimiento, si ella impone condiciones de rendimiento futuras específicas.
 - (iii) Como pasivo, si ellas se reciben antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.
- De análoga manera a las pymes del Grupo 2, las entidades que conforman el Grupo 1 deben acudir, entonces, a registrar las donaciones adaptando las previsiones de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 20, con base en las consideraciones de aplicabilidad a transacciones, hechos o condiciones establecidas en la NIC 8 (NIC 8 y NIC 10 en Anexo Técnico del Decreto 2615 de 2014). De acuerdo con la NIC 20:
 - (i) Las subvenciones se registran a valor razonable.
 - (ii) No deben reconocerse hasta que no exista seguridad razonable de que la entidad cumplirá con las condiciones ligadas a ellas y que se recibirán las subvenciones.
 - (iii) Se reconocerán en resultados sobre una base sistemática durante los periodos en que se reconozcan como gasto los relacionados con la subvención que se pretende compensar.

Capítulo VI

Qué trajo para la tributación de las ESAL la Ley 1739 de 2014

Las estructuras del régimen tributario especial y del régimen de no contribuyentes no sufrieron modificaciones con la reciente ley de reforma tributaria. No obstante, sí aparecen nuevas cargas tributarias en el régimen especial y se propone un estudio a fondo de la tributación de las entidades sin ánimo de lucro que tendrá efectos a corto plazo.

6.1 Impuesto a la riqueza

Es la nueva versión del impuesto al patrimonio, creado inicialmente para los años 2015, 2016 y 2017, que grava el patrimonio líquido al comienzo de cada año, con tarifas entre el 0,20% y el 1,15% para el primer año.

No son contribuyentes ni declarantes del impuesto a la riqueza con relación a las ESAL:

- Las corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro cuyo objeto social principal y recursos estén destinados a actividades de salud, deporte, educación formal, cultural, investigación científica o tecnológica, ecológica, protección ambiental, o a programas de desarrollo social, de que trata el numeral 1.º del artículo 19 ET (régimen tributario especial).
- Todos los del régimen de no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

- Las Cajas de Compensación Familiar, los Fondos de Empleados y las asociaciones gremiales, por el patrimonio líquido vinculado a las actividades que las hacen pertenecer al régimen de no contribuyentes.

Son contribuyentes de este impuesto en relación con las ESAL:

- Las Cajas de Compensación Familiar, los Fondos de Empleados y las asociaciones gremiales, por el patrimonio líquido vinculado a las actividades por las cuales tributan dentro del régimen ordinario, las primeras, y dentro del régimen especial, la última.
- Las personas jurídicas que realizan actividades de captación y colocación de recursos financieros, del numeral 2 del artículo 19 ET.
- Los fondos mutuos de inversión del numeral 3 del artículo 19 ET.
- Las cooperativas, sus asociaciones, uniones y las demás entidades del sector, del numeral 4 del artículo 19 ET.

6.2 Comisión de estudio del sistema tributario colombiano

Se crea una comisión ad honórem para estudiar el sistema tributario colombiano, en especial el sistema del régimen tributario especial aplicable a las ESAL. Esta comisión la presidirá el director general de la DIAN o su delegado, deberá conformarse dentro de los dos meses de entrada en vigencia de la ley (hasta el 23 de febrero de 2015), y deberá entregar resultados en un plazo máximo de diez meses luego de su conformación (23 de diciembre de 2015).

6.3 Medios de pago para la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables

Se modifica la norma pertinente (artículo 771-5 ET) en el sentido de permitir la deducibilidad total de los pagos en efectivo, previo el cumplimiento de los demás requisitos exigidos por la norma tributaria, para los años 2014 a 2018. La gradualidad de la aceptación de los pagos en efectivo, en materia tributaria, se ha trasladado para el año 2019.

6.4 Conciliación contencioso administrativa tributaria, aduanera y cambiaria

Se faculta a la DIAN para realizar conciliaciones en procesos contencioso administrativos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, con los contribuyentes, agentes de retención, responsables de impuestos nacionales, usuarios aduaneros y del régimen cambiario que hayan presentado demanda de nulidad y restablecimiento del derecho ante la jurisdicción contencioso administrativa.

Entre los requisitos exigidos para la conciliación se requiere que el contribuyente o responsable haya presentado la demanda antes de la entrada en vigencia de la Ley 1739 (23 de diciembre de 2014), y que ella sea admitida antes de la presentación de la solicitud de conciliación a la DIAN. El plazo máximo para suscribir la conciliación es el 30 de octubre de 2015.

6.5 Terminación por mutuo acuerdo de los procesos administrativos tributarios, aduaneros y cambiarios

Se faculta a la DIAN para terminar por mutuo acuerdo los procesos administrativos en materia tributaria, aduanera y cambiaria, con los contribuyentes, agentes de retención, responsables de impuestos nacionales, usuarios aduaneros y del régimen cambiario a quienes se les haya notificado requerimiento especial, liquidación oficial, resolución de recurso de reconsideración o resolución sanción antes de la vigencia de la Ley 1739. El plazo máximo para transar con la DIAN es el 30 de octubre de 2015.

Esta facultad de transar se extiende hasta los contribuyentes que no hayan sido notificados de requerimiento especial o de emplazamiento para declarar que voluntariamente acudan a la DIAN antes del 27 de febrero de 2015.

6.6 Condición especial de pago

Reducción especial del valor de las sanciones y de los intereses por mora sobre deudas correspondientes a periodos gravables o años 2012 o anteriores.

Esta condición especial también aplica a los agentes de retención, por las declaraciones sobre periodos anteriores al 01/2015, sobre las cuales se configure la ineficacia por la presentación sin pago total de que habla el artículo 580-1 ET, quienes tendrán plazo para declarar y pagar sin sanciones ni intereses hasta el 30 de octubre de 2015.

Lecturas recomendadas

Sentencias del Consejo de Estado – Sección Cuarta (Jurisprudencia)

Sentencia 12578 de 2002. Egresos no deducibles. CP María Inés Ortiz Barbosa.

Sentencia 14966 de 2006. Reinversión de excedentes. CP Héctor J. Romero Díaz.

Sentencia 15788 de 2008. Determinación de beneficio neto o excedente fiscal. CP Héctor J. Romero Díaz.

Sentencia 16285 de 2011. Requisitos en régimen tributario especial. CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Sentencia 17872 de 2011. Exención del beneficio neto o excedente fiscal. CP Carmen Teresa Ortiz de Rodríguez.

Sentencia 18151 de 2012. Procedencia de egresos en sector cooperativo. CP William Giraldo Giraldo.

Sentencia 18933 de 2013. Determinación de beneficio neto o excedente fiscal. CP Martha Teresa Briceño de Valencia.

Sentencia 18990 de 2014. Procedencia de egresos en sector cooperativo. CP Jorge Octavio Ramírez Ramírez.

Sentencia 19189 de 2014. Determinación del beneficio neto o excedente en cooperativas. CP Martha Teresa Briceño de Valencia.