

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL: UN ENFOQUE DESDE LA
REFORMA TRIBUTARIA DE 2016

Presentado por:

JEINER ANDRÉS GÓMEZ SÁNCHEZ

COD. 6501922

Presentado a:

PROFESOR JACKSON PAUL PEREIRA SILVA



UNIVERSIDAD MILITAR NUEVA GRANADA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

ESPECIALIZACIÓN EN ALTA GERENCIA

BOGOTÁ D.C., MAYO DE 2017

TABLA DE CONTENIDO

Titulo.....	3
Resumen.....	3
Delimitación del problema.....	3
Antecedente.....	4
Justificación	6
Objetivo.....	7
Objetivo general	7
Objetivo específico.....	7
Marco Histórico	8
Marco Legal	10
Marco Conceptual.....	10
Desarrollo del trabajo.....	11
Conclusiones	22
Referencias bibliográficas.....	23

TRATAMIENTO TRIBUTARIO DEL RÉGIMEN ESPECIAL: UN ENFOQUE DESDE LA REFORMA TRIBUTARIA DE 2016

RESUMEN

En el documento podemos evidenciar los cambios surgidos a través de la Reforma Tributaria del año 2016 para las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial y su sistema de tributación. Se observan cambios sustanciales, que incluyen una limitación a las entidades que deben permanecer en él, los controles a implementar por las entidades reguladoras, de vigilancia y control, como también sirviendo de herramienta para evitar la evasión de impuestos

Permite a la DIAN tener argumentos de fiscalización y seguimiento para el monitoreo de las operaciones de las entidades, de sus administradores y representantes legales en miras de establecer un mejor panorama en el desarrollo del objeto para el cual fueron creadas estas entidades y disminuyendo la figura para eludir las cargas tributarias.

DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

En Colombia, se ha permitido constituir organizaciones bajo la presunción de ser entidades sin ánimo de lucro, de acuerdo con los lineamientos del artículo 19 del estatuto tributario, que enuncia los tipos de contribuyentes que se pueden someter al impuesto sobre la renta y complementarios, conforme el régimen tributario especial.

Los vacíos en la norma y la falta de control ha hecho que algunas instituciones se aprovechen de las exenciones dispuestas por estar acogidos al régimen mencionado, para construir organizaciones solventes que no sean requeridas de manera contributiva por el fisco y que adicionalmente se acojan a beneficios que no son atribuibles por el objeto social que desarrollan.

Con la Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, el estado intervino a través de la reforma tributaria, en la cual se denotan impactos directos a las organizaciones que se encuentran registradas como entidades sin ánimo de lucro (ESAL), buscando disminuir la evasión.

De acuerdo con lo anterior, se plantea la siguiente pregunta, ¿Cuáles son los impactos reales con la reforma tributaria a los contribuyentes adheridos como régimen tributario especial?

ANTECEDENTES

Los impuestos son tributos creados bajo análisis del estado y que obligan a los contribuyentes a pagar para poder solventarse, teniendo como premisa que estos pagos no tienen una contraprestación directa individual, si no son para un beneficio general. Los impuestos permiten financiar al estado y le da herramientas para satisfacer las necesidades públicas y la inversión en pro de un estado en desarrollo.

De acuerdo con la constitución política de Colombia, numeral 9 artículo 95,

“Es deber de las personas y ciudadanos contribuir al financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de conceptos de justicia e igualdad.”

Existen impuestos directos e indirectos; los impuestos directos son gravámenes establecidos por ley que recaen sobre la persona, bien sea natural o jurídica; los impuestos indirectos son gravámenes que recaen sobre la producción, la venta de bienes, la prestación de servicios, las importaciones y el consumo es aquel impuesto que debe pagar una persona por consumir y/o utilizar.

Las reformas tributarias dictan que son un esfuerzo del Gobierno Nacional para modernizar el sistema tributario, las cuales hacen una revisión de la estructura de los impuestos que pagan los contribuyentes y un control a la evasión.

Colombia ha requerido 13 reformas tributarias con la finalidad de tener un equilibrio para las finanzas públicas a corto y mediano plazo. Dentro de las reformas tributarias que se han realizado en el País, se han incluido mecanismos para mejorar el recaudo e intentar una igualdad en el tributo, lo cual en los diferentes sectores no ha sido muy bien recibido.

Desde la reforma tributaria establecida mediante la Ley 863 de 2003, no se habían realizado cambios significativos a los contribuyentes del Régimen Tributario Especial, teniendo en cuenta que después de esta reforma hubo 6 reformas tributarias posteriores, que están establecidas en:

1. Ley 1111 de 2006 que se basó en la reducción de las tarifas de impuesto de renta a las sociedades al 33% a partir del periodo 2008, eliminó el impuesto de remesas, aumento del 30% al 40% la deducción por inversión en activos fijos productivos y estableció por tres años un impuesto al patrimonio sobre riquezas superior a tres mil millones de pesos.
2. Ley 1370 de 2009, redujo del 40% al 30% la deducción por inversión en activos fijos productivos, impuesto la patrimonio a partir de 2011.
3. Ley 1430 de 2010, Eliminación de la deducción por inversión, eliminación progresiva del gravamen a los movimientos financieros (2 x 1000 en 2014 - 1 x 1000 en 2016 y desaparecerá en 2018). Eliminación de la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica del sector industrial.
4. Ley 1607 de 2012, Creación del impuesto de renta a la equidad – CREE.

5. Ley 1607 de 2013, Creación de dos sistemas presuntivos de determinación de la base gravable: Impuesto Mínimo Alternativo -IMAN e Impuesto Mínimo Alternativo Simple IMAS, los Restaurantes que operan como franquicia y grandes cadenas pagarán un impuesto al Consumo del 8% y Quienes ganen más de \$3'600.00 deberán pagar el Impuesto Mínimo Alternativo, IMAN.
6. Ley 1607 de 2014, Se mantiene el gravamen a los movimientos financieros con una tarifa del 4 x mil, hasta el 2018, para iniciar su desmonte gradual a partir de 2019, creación del impuesto a la riqueza y creación de la sobretasa del impuesto de renta a la equidad – CREE.

JUSTIFICACIÓN

La reforma tributaria es un cambio estructural, mediante la revisión completa de los impuestos que pagan los colombianos, intentando simplificar y modernizar el sistema tributario y como mecanismo de acercamiento de la contabilidad a los impuestos.

Por otra parte, la reforma tributaria le permite al Gobierno Nacional cerrar la brecha fiscal y aumentar los controles a la evasión, apostándole también a la progresividad, para asegurar de que quienes ganan más, tributen más.

En cuanto al tema susceptible de investigación, la reforma tributaria también tiene por objeto implementar en las entidades sin ánimo de lucro mayores controles y fortalecer el Régimen Tributario especial, para disminuir su uso en la tendencia de ser facilitador de evasión de impuestos. La presunción de la reforma tributaria descrita en la Ley 1819 de 2016, a partir de los artículos 140 al artículo 164, es poder contar realmente con entidades que lleven a cabo, dentro de su objeto social, actividades de beneficencia, salud, cultura, educación, entre otros, y que sirvan a la comunidad, para con ello puedan conservar los beneficios tributarios y que demuestren que reinvierten sus excedentes en el desarrollo del objeto social.

Se entenderá que estas entidades permiten el acceso a la comunidad cuando hacen oferta abierta de los servicios y actividades, permitiendo que terceros puedan beneficiarse de ellas, en las mismas condiciones que los miembros de la entidad. Por otro lado, solo serán admitidas a este régimen las entidades que aprueben el proceso de calificación que vigilará la DIAN.

El control descrito permitirá disminuir los canales principales de evasión en el Régimen Tributario Especial, las entidades que no se encuentren dentro del marco normativo serán excluidas y pagaran los tributos que son aplicables a las Sociedades Comerciales.

OBJETIVO GENERAL

Describir el tratamiento tributario de las entidades en el régimen tributario especial, teniendo en cuenta la reforma tributaria consagrada en la Ley 1819 de 2016.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

1. Establecer que contribuyentes estarán cobijados bajo el marco del régimen especial y las condiciones para su permanencia.
2. Identificar los controles expuestos por la reforma tributaria para evitar la evasión fiscal de las entidades sin ánimo de lucro
3. Dar a conocer la nueva forma legal de las ESAL (Entidades sin ánimo de lucro)

MARCO HISTORICO

Las principales reformas tributarias hasta el año 2011, (Lozano Rodríguez, 2008) las resume en:

- Año 1990, Ley 44, facultad de los contribuyentes para fijar avalúo del inmueble. Sistema de tarifas flexibles para el impuesto predial unificado. (p,40)
- Año 1990, Ley 49, estableció amnistía tributaria que permitió la entrada de capitales colombianos puestos en el exterior. Aumento de la tasa del IVA del 10% al 12%. Redujo el arancel promedio del 16,5% al 7%. (p,40)
- Año 1991, Decreto 1744, Ajustes por inflación con efectos tributarios. (p,40)
- Año 1992, Ley 6, sobretasa de 25% sobre el impuesto a la renta. Aumento de la tasa del IVA del 12% al 14%. IVA de 35-45% para bienes de lujo. (p,40)
- Año 1993, Ley 100, aumento en 10% los impuestos de nomina. (p,41)
- Año 1994, Ley 174, estableció una renta presuntiva de 1,5% y aumentó la renta presuntiva sobre el patrimonio líquido a 5%. Creó una exención del 30% de los pagos laborales. (p,41)
- Año 1995, Ley 223, aumentó la tasa del impuesto de renta de 30% a 35%. Aumentó la tasa del IVA al 16% e incluyó en su base insumos y materiales para la construcción. (p,41)
- Año 1997, Ley 383, combatió la lucha a la evasión y el contrabando. (p,41)
- Año 1998, decretos 2330 y 2331, emergencia económica. Creó el impuesto a las transferencias financieras (2x1000), por medio del mecanismo de emergencia económica y social. (p,41)
- Año 1998, Ley 488, nuevos contribuyentes del impuesto a la renta, las cajas de compensación familiar y fondos de empleados de asociaciones gremiales. Eliminó renta presuntiva sobre el patrimonio bruto. La tarifa de IVA se redujo de 16% a 15%. Sobretasa a la gasolina y ACPM. (p,41)
- Año 2000, Ley 633, Se presume que la renta líquida del contribuyente no sea inferior a la cifra que resulte mayor entre el 6% de su patrimonio líquido o el 1% de su patrimonio bruto, en el último día gravable del ejercicio inmediatamente anterior. La tarifa del IVA es del 16%, la cual se aplicará también a los servicios, con excepción de los excluidos expresamente. Se creó un nuevo impuesto, el Gravamen a los Movimientos Financieros, a cargo de los usuarios del sistema financiero y de las entidades que lo conforman. La tarifa es el 3x1000. (p,41)
- Año 2002, decreto 1838, con base en la declaración de estado de conmoción interior (decreto 1837 de agosto 11 de 2002) se creó un impuesto con el fin de atender los gastos para “preservar la seguridad democrática”. Impuesto sobre el patrimonio por una sola vez sobre los declarantes del impuesto de renta y complementarios del año fiscal 2001 con patrimonio bruto superior a \$169,5 millones, con tarifa del 1,2% sobre el patrimonio líquido. (p,42)

- Año 2002, Ley 788, creó una sobretasa a cargo de los contribuyentes obligados a declarar impuesto sobre la renta, equivalente al 10% del impuesto neto de renta para el año 2003. Creó tarifas diferenciales de IVA: 2%, 7% para los bienes y servicios gravados, se estableció que a partir del 1° de enero de 2005 pasarían a ser gravados, esta última será del 10%. En el mismo sentido se modificaron las tarifas para los vehículos automóviles. (p,42)
- Año 2003, Ley 863, estableció una sobretasa del 10% del impuestos neto de renta durante los siguientes 3 años. Creó el impuesto del 0,3% al patrimonio poseído al 1° de enero de 2004 durante los próximos 3 años y cuando dicho patrimonio fuera superior a \$3.000 millones (base 2004). Determinó la devolución de 2 puntos del IVA para compras con tarjeta de crédito o débito, de bienes o servicios a la tarifa del 16%. Excluyó nuevos bienes del impuesto del IVA e incluyó otros a la tarifa del 7%. (p,42)
- Año 2006, ley 1111, redujo las tarifas de impuesto de renta a las sociedades al 33% a partir del 2008, estableció la posibilidad de reducir el 40% de las inversiones realizadas en activos fijos reales productivos, eliminó el impuesto de remesas, redujo la renta presuntiva y estableció por tres años un impuesto de patrimonio para empresas y personas con riqueza superior a 3,000 millones de pesos.” (p,42)”
- Año 2009, Ley 1370, Reducción del 40% al 30% para la deducción en renta de las inversiones en activos fijos productivos. Impuesto al patrimonio a partir de 2011 para patrimonios mayores a 3.000 millones
- Año 2010, Ley 1430, Eliminación de la deducción por inversión en activos fijos productivos. Eliminación progresiva del GMF, eliminación de la sobretasa del 20% al consumo de energía eléctrica del sector industrial.
- Año 2012, Ley 1607, Creación del impuesto sobre la Renta para la Equidad (CREE), reforma del Impuesto al Valor Agregado –IVA, e impuesto al consumo, ganancias ocasionales, exclusión de algunos bienes susceptibles de pagar IVA. Servicios gravados con la tarifa del cinco por ciento (5%)
- Año 2013, Ley 1607, Se establece una clasificación de personas naturales en empleados y trabajadores por cuenta propia, creación de dos sistemas de determinación de la base gravable de renta para personas naturales y asimiladas. Cobro de tres valores del IVA, restaurantes que operan como franquicia y grandes cadenas pagarán un impuesto al Consumo del 8%. Diminución de la base para asalariados en cuento a la declaración de renta.
- Año, 2014, Mantuvo gravamen a los Movimientos Financieros (GMF) con una tarifa de 4x1000 hasta el 2018 e iniciar su desmonte gradual a partir de 2019. Creación del impuesto a la riqueza, Creación de la sobretasa al CREE

MARCO LEGAL

Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016	<p>Por medio de la cual se adopta una reforma tributaria estructural, se fortalecen los mecanismos para la lucha contra la evasión y la elusión fiscal, y se dictan otras disposiciones.</p> <p>Para el caso del régimen tributario especial, incluyen los artículos desde el 140 hasta el 164</p>
Estatuto tributario y normas concordantes	<p>Es la compilación de normas jurídicas con fuerza de Ley que regulan los impuestos de renta y complementarios, ventas, timbre, retención en la fuente y procedimiento administrativo en relación a dichos tributos.</p>

MARCO CONCEPTUAL

Contribuyente

“Es toda persona natural o jurídica llamada a cumplir ciertas obligaciones tributarias por la realización del hecho generador establecido en la ley para el nacimiento del tributo”. (Secretaría de Hacienda Distrital, 2017)

Registro único tributario (RUT)

“Constituye el mecanismo único para identificar, ubicar y clasificar a las personas y entidades que tengan la calidad de contribuyentes declarantes del impuesto de renta y no contribuyentes declarantes de ingresos y patrimonio, los responsables del régimen común, los pertenecientes al régimen simplificado, los agentes retenedores, los importadores, exportadores y demás usuarios aduaneros; y los demás sujetos de obligaciones administradas por la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales – DIAN”. (DIAN)

Unidad de valor tributario (UVT)

“Unidad de medida de valor, cuya función es mantener actualizados los valores indicados en las normas tributarias. El valor de la UVT tiene un equivalente en pesos, que es fijado anualmente por la autoridad tributaria nacional y con base en el cual se expresan en pesos los valores fijados en UVT en las normas tributarias”. (Secretaría de Hacienda Distrital, 2017)

Exención

“Beneficio tributario establecido en la normatividad que permite exonerar a determinadas personas o actividades del pago de impuestos que regularmente estarían obligadas a declarar. La exención puede ser total, eximiendo del pago completo del impuesto, o parcial, en la cual solo tendría que pagar una parte del valor total de la obligación tributaria”. (Secretaría de Hacienda Distrital, 2017)

Declarante

Persona natural o jurídica en quien se dan los presupuestos o requisitos establecidos por la Ley para cumplir con la obligación formal de declarar. (DIAN)

Tarifa

Es la unidad de medida o porcentaje que se aplica a la base gravable para determinar la cuantía del tributo.

DESARROLLO TEMÁTICO

La reforma tributaria establecida en el periodo 2016, trae consigo cambios importantes en lo que se refiere al Régimen Tributario Especial, ya que desde el punto de vista fiscal, antes de la reforma, la generalidad era que todas las cooperativas, corporaciones, fundaciones y asociaciones sin ánimo de lucro; las personas jurídicas sin ánimo de lucro, se encontraban aptas para ejercer como entidad del Régimen Tributario Especial, también se incluye entidades financieras que reciban y administren recursos, las asociaciones gremiales y las cooperativas vigilados por un órgano de control o por alguna Superintendencia.

Las entidades mencionadas “serán exentas del impuesto sobre la renta y complementarios si el veinte por ciento (20%) del excedente, tomado en su totalidad del fondo de educación y solidaridad, se destina de manera autónoma por las propias cooperativas a financiar cupos y programas de educación formal en instituciones autorizadas por el Ministerio de Educación Nacional”. ” (artículo 54 de la Ley 79 de 1988).

De acuerdo con lo anterior, las cooperativas se encontraban de una u otra forma beneficiadas con un tratamiento tributario que les permitía tener exenciones en la tributación frente a los excedentes obtenidos en el desarrollo del objeto social, conforme la naturaleza de creación de la entidad.

Contribuyentes que a partir de la reforma tributaria son susceptibles de pertenecer al Régimen Tributario Especial

El artículo 140 de la Ley 1819 de 2016, reformó el artículo 19 del estatuto tributario, en el cual se enmarcan las entidades que a partir de la fecha de entrada en vigencia de la Ley, les es permitido estar bajo esta figura fiscal:

“ARTÍCULO 140. Modifíquese el artículo 19 del Estatuto Tributario, el cual quedará así:

Artículo 19. Contribuyentes del Régimen Tributario Especial: Todas las asociaciones, fundaciones y corporaciones constituidas como entidades sin ánimo de lucro, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, conforme a las normas aplicables a las sociedades nacionales.” (Estatuto tributario, 2017)

Basados en lo reglamentado, la mayoría de entidades que hacían uso del beneficio de pertenecer al Régimen Tributario Especial, teniendo como exención la declaración y pago de impuestos sobre sus excedentes, tomarían la figura de una sociedad que persigue lucro en su objeto y haría liquidar los impuestos de manera corriente, obligando a gravar los excedentes a la tarifa general y una depuración sostenida bajo una presunción de rentabilidad.

La norma incita a contar con entidades que sean realmente constituidas para no generar un lucro particular que incremente su riqueza, si no un excedente de reinversión que contribuya

a su objeto social que se encuentre enmarcado en un interés general. En el mismo artículo mencionado establece que:

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

1. Que estén legalmente constituidas.
2. Que su objeto social sea de interés general en una o varias de las actividades meritorias establecidas en el artículo 359 del Estatuto Tributario, a las cuales debe tener acceso la comunidad.
3. Que ni sus aportes sean reembolsados ni sus excedentes distribuidos, bajo ninguna modalidad, cualquiera que sea la denominación que se utilice, ni directa, ni indirectamente, ni durante su existencia, ni en el momento de su disolución y liquidación, de acuerdo con el artículo 356-1. (Estatuto Tributario, 2017)

Es importante tener en cuenta que las organizaciones mencionadas en los artículos 19-4, 22 y 23 del Estatuto Tributario, no se encuentran incluidas bajo la descripción anterior, ya que son catalogadas como no contribuyentes. Dentro de la descripción de estas entidades se encuentran:

“Entidades no contribuyentes y no declarantes: la Nación, los Departamentos y sus asociaciones, los distritos, los territorios indígenas, los municipios y las demás entidades territoriales, las corporaciones autónomas regionales y de desarrollo sostenible, las áreas metropolitanas, las asociaciones de municipios, las superintendencias, las unidades administrativas especiales, las asociaciones de departamentos y las federaciones de municipios, los resguardos y cabildos indígenas, los establecimientos públicos,

No contribuyentes declarantes: los sindicatos, las asociaciones de padres de familia, las sociedades de mejoras públicas, las Instituciones de Educación Superior aprobadas por el Instituto Colombiano para el Fomento de la Educación Superior, ICFES, que sean entidades sin ánimo de lucro, los hospitales que estén constituidos como 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 administradoras de edificios organizados en propiedad horizontal o de copropietarios de conjuntos residenciales, las asociaciones de ex-alumnos, los partidos o movimientos políticos aprobados por el Consejo Nacional Electoral, las ligas de consumidores, los fondos de pensionados, así como los movimientos, asociaciones y congregaciones religiosas, que sean entidades sin ánimo de lucro.

Tampoco son contribuyentes, las personas jurídicas sin ánimo de lucro que realicen actividades de salud, siempre y cuando obtengan permiso de funcionamiento del Ministerio de Salud, y los beneficios o excedentes que obtengan se destinen en su totalidad al desarrollo de los programas de salud.”

Dentro de la misma norma se hace énfasis que las entidades que a 31 de diciembre de 2016 estuvieren clasificadas dentro del Régimen Tributario Especial se mantendrán bajo esta modalidad, siempre y cuando se encuentren legalmente constituidos a 31 de diciembre de

2016 y calificados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios. Las anteriores entidades que por lo juzgado por en la Ley, a partir del 1° de enero de 2017 se establecen como contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios, se entenderán automáticamente admitidas y calificadas dentro del mismo Régimen, solo si cumplen con los requisitos y pueden solicitar su calificación como entidades adscritas al Régimen Tributario Especial. Para que la permanencia de estas entidades bajo el Régimen Tributario Especial sea aceptada deberán cumplir con el procedimiento establecido por el Gobierno Nacional mediante las normas y Leyes vigentes en la Reforma y los decretos reglamentarios que emita el Gobierno Nacional.

Ahora bien, la reforma tributaria incluye dentro del sistema de tributación a las cooperativas, que pertenecen al Régimen Tributario Especial y tributan sobre sus beneficios netos o excedentes. La tarifa única especial establecida es del veinte por ciento (20%), la cual será aplicable desde el periodo 2020, ya que se hará el aumento gradual teniendo en cuenta que en el periodo 2017, será del (10%), periodo 2018 (15%) y periodo 2020 (20%)

Como otros contribuyentes del impuesto sobre la renta y complementarios, fueron incluidos la propiedad horizontal que destinan algún o algunos de sus bienes, o áreas comunes para la explotación comercial o industrial, generando algún tipo de renta. Sobre los ingresos generados a través de estas operaciones serán contribuyentes del régimen ordinario del impuesto sobre la renta y complementarios, a la tarifa general, lo cual los incluye como declarantes contribuyentes.

Para que una entidad sin ánimo de lucro, le sea procedente pertenecer al Régimen Tributario Especial, deberá cumplir con el objeto social que describe el artículo 359 del Estatuto Tributario:

“Artículo 359, Objeto social: El objeto social de las entidades sin ánimo de lucro que hace procedente su admisión al Régimen Tributario Especial, deberá corresponder a cualquiera de las siguientes actividades meritorias, siempre y cuando las mismas sean de interés general y que a ellas tenga acceso la comunidad:

1. Educación, la cual puede ser:
 - a) Educación inicial, como uno de los componentes de la atención integral de la primera infancia;
 - b) Educación formal: conformada por los niveles de preescolar, básica y media;
 - c) Educación superior, en sus diferentes niveles: técnico profesional, tecnológico y profesional universitario;
 - d) Educación para el trabajo y desarrollo humano.
2. Salud. La prestación o desarrollo de actividades o servicios, individuales o colectivos, de promoción de salud, prevención de las enfermedades, atención y curación de enfermedades en

cualquiera de sus niveles de complejidad, rehabilitación de la salud y/o apoyo al mejoramiento del sistema de salud o salud pública, por parte de entidades debidamente habilitadas por el Ministerio de Salud y Protección Social o por las autoridades competentes.

3. Cultura: Actividades culturales y actividades de promoción y desarrollo de la actividad cultural.
4. Ciencia, tecnología e innovación: Actividades en las que se desarrollen dentro de los proyectos aprobados por Colciencias. Asimismo, las actividades de investigación en áreas tales como matemáticas, física, química, biología y ciencias sociales, como economía, política, sociología y derecho de uso general.
5. Actividades de desarrollo social, que comprende las siguientes actividades:
 - a) Protección, asistencia y promoción de los derechos de las poblaciones de especial protección constitucional, minorías, poblaciones en situación de vulnerabilidad, exclusión y discriminación; tales como niños, niñas, adolescentes y jóvenes, personas con discapacidad, personas mayores, grupos y comunidades étnicas, víctimas del conflicto, población desmovilizada, mujeres, población con orientación sexual e identidad de género diversa, población reclusa, población en situación de pobreza y pobreza extrema, población rural o campesina, entre otras;
 - b) Desarrollo, promoción, mejoramiento de la calidad y cobertura de los servicios públicos y los servicios públicos domiciliarios, así como el avance en las metas de desarrollo fijadas por la Organización de las Naciones Unidas;
 - c) Actividades orientadas a la promoción y desarrollo de la transparencia, al control social, a la lucha contra la corrupción, a la construcción de paz, al desarrollo de las políticas públicas y la participación ciudadana;
 - d) Actividades de apoyo a la recreación de familias de escasos recursos, desarrollo y mantenimiento de parques y centros de diversión, siempre y cuando sean para acceso general a la comunidad.
6. Actividades de protección al medio ambiente. Conservación, recuperación, protección, manejo, uso y aprovechamiento de los recursos naturales renovables y el medio ambiente sostenible.
7. Prevención del uso y consumo de sustancias psicoactivas, alcohol y tabaco; atención y tratamiento a las personas consumidoras.
8. Promoción y apoyo a las actividades deportivas, mediante las políticas públicas y las entidades competentes.
9. Actividades de desarrollo empresarial. Promoción del desarrollo empresarial y el emprendimiento definido por la Ley 1014 de 2006.

10. Promoción y apoyo a los derechos humanos y los objetivos globales definidos por las Naciones Unidas.
11. Actividades de promoción y mejoramiento de la Administración de Justicia.
12. Promoción y apoyo a entidades sin ánimo de lucro que ejecuten acciones directas en el territorio nacional en alguna de las actividades meritorias descritas en este artículo.
13. Actividades de microcrédito, en los términos del artículo 39 de la Ley 590 de 2000.”

Las actividades en desarrollo del objeto social deben permitir el interés general y que beneficie a un grupo poblacional, así mismo que permita el acceso a la comunidad a las actividades que realiza y una oferta abierta de los servicios y actividades que realiza en el desarrollo de su objeto social.

Teniendo en cuenta lo anterior, quedo limitado el pertenecer al Régimen Tributario Especial, a entidades que realmente lleven a cabo objetos sin ánimo de lucro y que no solamente usen esta figura para hacer una omisión tributaria.

Controles propuestos en la Ley

Mediante la reforma tributaria se incluyen mecanismos para evitar la evasión y el abuso tributario de algunas entidades, estos controles de no aplicarse pueden derivar en perder los beneficios tributarios.

Se llevara a cabo la verificación de la destinación de los excedentes de las entidades que tengan ingresos anuales superiores a las (160.000 UVT - \$5,097,440,000 para el periodo 2017) de las entidades que pertenecen al Régimen Tributario Especial, a través de una memoria económica de la gestión que se entregara a la DIAN en la dependencia de la Dirección de Gestión de Fiscalización. La memoria económica deberá contener una manifestación del representante legal y el revisor fiscal en la cual haga constar que durante el periodo se ha cumplido con los requisitos establecidos por la Ley y sus normas concordantes.

Lo anterior se hará a través de la actualización del RUT de manera anual que por regla general se entenderá bajo la presentación de la declaración de renta, con lo cual se actualizará la calificación de contribuyente bajo el régimen tributario especial.

Las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial que no lleven a cabo un cabal cumplimiento de los requisitos establecidos, serán determinadas como sociedades comerciales, lo que conlleva a que sean sometidas al régimen general del impuesto sobre la renta y complementarios, quedando por fuera de los beneficios tributarios.

Los pagos que realicen las entidades bajo el régimen tributario especial, ya sea por honorarios, comisiones, intereses, bonificaciones especiales realizados a los fundadores, aportantes, donantes, representantes legales y administradores, sus cónyuges o compañeros o sus familiares parientes hasta cuarto grado de consanguinidad o afinidad o único civil o entidades jurídicas donde estas personas posean más de un 30% de la entidad en conjunto u otras entidades donde se tenga control, deberán corresponder a precios comerciales promedio de acuerdo con la naturaleza de los servicios o productos objeto de la transacción. En caso contrario, podrán ser considerados por la administración tributaria como una distribución indirecta de excedentes y por ende procederá la exclusión del régimen tributario especial.

Para el control de pagos Las entidades pertenecientes al Régimen Tributario Especial serán sometidas al registro ante la DIAN de los contratos o actos jurídicos celebrados o relacionados con los vinculados con la entidad, ya sea de manera administrativa, financiera o de constitución para que la DIAN determine si el acto jurídico constituye una distribución indirecta de excedentes.

La Ley aclara que se llevará a cabo el control al pago de los administradores y representantes legales, bajo el supuesto que se aceptaran, siempre y cuando estos pagos sean susceptibles de base para aportes a seguridad social y parafiscales, pero a su vez el presupuesto para estos pagos o retribuciones a las personas que ejercen cargos directivos y gerenciales de las entidades del Régimen Tributario Especial no podrá exceder del 30% del gasto total anual del ente.

Ahora bien, por la naturaleza del tipo de organizaciones que se forman bajo el Régimen Tributario Especial, los aportes iniciales y posteriores que hacen los fundadores al momento de la constitución de la entidad sin ánimo de lucro y/o los aportes que con posterioridad hagan personas jurídicas o naturales, no serán devueltos ni serán reembolsables, en ningún momento en que la sociedad se encuentre activa y/o en liquidación.

El beneficio neto o excedente, surgido del desarrollo de la actividad que les permite estar inmersos en el régimen tributario especial y que la entidad se encuentre calificada dentro del RUT bajo esta circunstancia, continúan siendo exentos siempre y cuando se inviertan en el siguiente año en que se obtuvo en programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria, así mismo el beneficio neto o excedente que no se invierta en el objeto social estará gravado en el año en que ocurra. El cambio en cuanto a esta determinación es la inclusión de los ingresos obtenidos por las entidades, que sean admitidas al Régimen Tributario Especial y correspondan a la ejecución de contratos de obra pública y de interventoría, ya que estos contratos estarán gravados a la tarifa general del impuesto sobre la renta y complementarios.

Para atender de manera normativa el control los representantes legales, el revisor fiscal, el contador y todos los miembros del órgano de administración de la entidad sin ánimo de lucro

deben certificar el debido cumplimiento de los requisitos que establece la ley para ser beneficiario de la exención a la que se refiere este artículo.

Parte del sistema para evitar la elusión de impuestos lo dicta el artículo 151 de la Ley 1819 de 2016, adiciona el artículo 358-1 al Estatuto Tributario:

“Artículo 358-1 Renta por comparación patrimonial: Los contribuyentes del Régimen Tributario Especial estarán sometidos al régimen de renta por comparación patrimonial.

Cuando el beneficio neto o excedente exento determinado de conformidad con el artículo 357 del Estatuto Tributario resultare inferior a la diferencia entre el patrimonio líquido del último período gravable y el patrimonio líquido del período inmediatamente anterior, dicha diferencia se considera renta gravable, a menos que el contribuyente demuestre que el aumento patrimonial obedece a causas justificativas.

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

Lo anterior permite que las entidades revisen los patrimonios frente a sus aumentos, a veces, injustificados del patrimonio, sin que exista un gravamen sobre el mismo y un impuesto derivado de la renta que está acumulando la entidad.

También se adiciona al estatuto tributario el artículo 364-1 que dicta sobre la cláusula general para evitar la elusión fiscal, que limita la aplicación del Régimen Tributario Especial, poniendo entre dicho que la autoridad tributaria vigilara las entidades, atendiendo como premisa la evaluación a aquellas entidades que abusando de las posibilidades de configuración jurídica, defrauden la norma tributaria que sería aplicable ó que mediante pactos simulados encubran un negocio jurídico distinto a aquel que dicen realizar o la simple ausencia de negocio jurídico. En caso de hacer positiva la declaración de abuso, fraude o simulación, se proferirá a través de la DIAN, la liquidación oficial de revisión en el que se liquidará, además del impuesto eludido, intereses moratorios y se impondrá la sanción por inexactitud.

El artículo 160, que adiciona el artículo 364-3 al Estatuto Tributario, en el cual también se incluye que serán objeto de exclusión del régimen tributario especial las entidades que no cumplan su función de acuerdo con el objeto social y en el caso en que los miembros de junta directiva, fundadores, representantes legales o miembros de órganos de dirección; a) Sean declarados responsables penalmente por delitos contra la administración pública, el orden económico social y contra el patrimonio económico, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión del delito; b) Sean sancionados con la declaración de caducidad de un contrato celebrado con una entidad pública, siempre y cuando los hechos hayan implicado la utilización de la entidad para la comisión de la conducta.

Pero como la norma también trae condonaciones, las entidades que sean excluidas del régimen, no es que pierdan la calidad de entidades sin ánimo de lucro, a no ser que la DIAN o la entidad competente, demuestre que la entidad distribuyó excedentes. De todos modos, en el caso descrito anteriormente, podrán solicitar su calificación al Régimen Tributario Especial pasados tres (3) años desde su exclusión

El artículo 364-4 del estatuto tributario, incluido bajo la Ley 1819 de 2016, hace ver que también pueden ser excluidas las entidades que no presenten ó presenten de manera extemporánea su declaración del impuesto sobre la renta y complementarios por tres (3) periodos gravables en un periodo de diez (10) años, contados a partir de la primera presentación extemporánea u omisión de declaración.

LA FORMA LEGAL DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

Desde la publicación de la reforma tributaria emitida bajo la Ley 1819 de 2016, el Gobierno se encuentra pendiente de emitir el decreto reglamentario, que a la fecha de la investigación (abril de 2017) aun no se ha dado a conocer, lo cual hace caer en cuenta que se encuentra un poco tarde su legislación definitiva.

A su vez la reforma tributaria ya menciona los caracteres legales y los requerimientos para que las entidades sean calificadas en el Régimen Tributario Especial, ya que estas entidades deberán presentar ante la DIAN, mediante el sistema que está pendiente por definir dicha entidad, la solicitud de calificación al Régimen Tributario Especial, junto con los documentos que sean establecidos mediante decreto, lo cual se menciona en el artículo 364-5 del Estatuto Tributario.

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

Como control también se adiciono el artículo 364 - 5 al Estatuto Tributario que menciona que todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN. Con el objetivo que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. La entidad solicitante deberá, durante el término establecido en el reglamento para la calificación dentro del Régimen Tributario Especial, previa solicitud de la DIAN, remitir las explicaciones que correspondan para desestimar los comentarios y las observaciones presentadas por la comunidad.

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

De acuerdo con el parágrafo 2 del artículo 364 - 5 del Estatuto Tributario El registro deberá contener, como mínimo:

1. “La denominación, la identificación y el domicilio de la entidad.
2. La descripción de la actividad meritoria.
3. El monto y el destino de la reinversión del beneficio o excedente neto, cuando corresponda.
4. El monto y el destino de las asignaciones permanentes que se hayan realizado en el año y los plazos adicionales que estén autorizados por el máximo órgano social, cuando corresponda.
5. Los nombres e identificación de las personas que ocupan cargos gerenciales, directivos o de control.
6. El monto total de pagos salariales a los miembros de los cuerpos directivos, sin obligación de discriminar los pagos individuales.
7. Los nombres e identificación de los fundadores.
8. El monto del patrimonio a 31 de diciembre del año inmediatamente anterior.
9. En caso de recibir donaciones, la identificación del donante y el monto de la donación, así como la destinación de la misma y el plazo proyectado para el gasto o la inversión. Para tales efectos, se entiende que la donación a una entidad del Régimen Tributario Especial es una autorización de publicar los datos que contiene el registro.
10. Cuando las donaciones se perciban en eventos colectivos, sin que sea posible la identificación particular de los donantes, se deberá inscribir el monto total percibido, la fecha y la destinación del mismo.
11. Un informe anual de resultados que prevea datos sobre sus proyectos en curso y los finalizados, los ingresos, los contratos realizados, subsidios y aportes recibidos así como las metas logradas en beneficio de la comunidad.
12. Los estados financieros de la entidad.
13. El certificado del representante legal o revisor fiscal, junto con la declaración de renta donde se evidencie que han cumplido con todos los requisitos durante el respectivo año, cuando corresponda.
14. Los recursos de cooperación internacional no reembolsable que reciban o ejecuten.”

CONCLUSIONES

Dentro de la controversia que se presentó por la nueva reforma tributaria y su aprobación en un tiempo Record por el Gobierno Nacional, en donde se cambiaron varios conceptos de los expertos contratados para el cambio estructural, es evidente que se requería tanto para disminuir la brecha fiscal, como para las necesidades de inversión del País.

Es muy interesante que fuera de las necesidades, esta reforma tuviera ese impacto en el Régimen Tributario Especial en Colombia, en donde sufrió cambios que a su vez manifiestan una mano fuerte para las entidades sin ánimo de lucro y su permanencia dentro del Régimen requiere del estricto cumplimiento de los requisitos establecidos bajo la normatividad actual y la que se encuentra a la espera de que sea reglamentada. Para este tipo de entidades la pérdida de los beneficios tributarios hará que tribute como si fuera una sociedad comercial bajo las tarifas generales y de acuerdo con las disposiciones de depuración que cobijan el marco regulatorio.

La entrada en vigencia de la Ley, debe llevar a cabo una depuración de muchas sociedades creadas para la evasión de impuestos o el abuso en materia tributaria de los beneficios del que son objeto por pertenecer al régimen especial, lo cual hace que se generen riquezas distribuidas a través de pagos por medio de estas entidades a sus fundadores, líderes, administradores, entre otros, que hicieron nacer estas organizaciones solo con el objeto de no tener una carga tributaria impositiva alta y poder a través de las mismas lucrarse de manera indirecta.

Hay que esperar de qué manera evolucionan estos cambios y que la Administración de Impuestos haga sus veces regulador y se inspeccionen de manera correcta estas entidades y se limiten a su objeto social dentro de las actividades meritorias.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

DIAN. (s.f.). Recuperado el 2017

Lozano Rodríguez, E. (2008). *Fundamentos de la tributación*. Bogotá: Ediciones Uniandinas.

Secretaria de Hacienda Distrital. (2017). Recuperado el 2017, de www.shd.gov.co

Estatuto Tributario de Colombia. (Abril de 2017). *Administración de impuestos y Aduanas Nacionales - DIAN*. Bogotá - Colombia.

Ley 1819 del 29 de diciembre de 2016, *Gobierno Nacional, Ministerio Hacienda y crédito público*