

Control interno en el proceso de donación de Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

Karen Saurith Meza Orozco

Universidad Militar “Nueva Granada”



Facultad Ciencias Económicas

Especialización en Revisoría Fiscal y Auditoría Internacional

Bogotá D.C. 2021

Tabla de Contenido

Resumen.....	4
Introducción	5
Definición del problema	6
Pregunta de investigación	7
Objetivos.....	7
Objetivo General	7
Objetivos Específicos.....	7
Marco teórico.....	7
Control Interno en el proceso de donación de Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)	13
Motivaciones, beneficios y el manejo contable - tributario de las donaciones en Colombia ...	13
Procedimiento contable de las donaciones:.....	17
Proceso de donación.....	18
Implementación de control interno	27
Conclusiones	32
Recomendaciones	33
Referencias.....	34

Lista de tablas

Tabla 1.	12
Tabla 2.	19

Lista de ilustraciones

Ilustración 1 Organización jurídica de la ESAL	21
Ilustración 2 Tamaño ESAL por valor de activos.....	21
Ilustración 3 Dinámica de renovación de matrícula ESAL.	22
Ilustración 4 Proceso de solicitud de permanencia en el RTE.....	23
Ilustración 5 Modelo del Sistema LA/FT para el sector de las ESAL.....	29

Lista de figuras

Figura 1. Proceso de donación inicial	27
Figura 2 Proceso de donación final.....	31

Resumen

Basados en los términos estipulados por la Unidad Administrativa Especial Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (DIAN), las entidades registradas como entidad sin ánimo de Lucro – ESAL, tienen el derecho de recibir como principal fuente de ingreso, las donaciones. Con respecto a este último término, es indiscutible la aceptación de los recursos, bien sea en dinero o especie, pero no en todas las organizaciones se tiene establecido un sistema de control interno, que garantice la transparencia y legalidad, de los recursos recibidos e igualmente entregados o redistribuidos en el objeto social, lo que finalmente respalda la actividad meritoria de este tipo de entidades y a la vez emite información confiable a los donantes.

Palabras clave: Entidad sin ánimo de lucro, ESAL, donación, sistema de control interno, actividad meritoria.

Abstract

Based on the terms stipulated by the Special Administrative Unit Directorate of National Taxes and Customs (DIAN), entities registered as a non-profit entity - ESAL, have the right to receive donations as their main source of income. Regarding this last term, the acceptance of the resources is indisputable, either in money or in kind, but not all organizations have an internal control system in place, which guarantees the transparency and legality of the resources received and equally delivered or redistributed in the corporate purpose, which finally supports the meritorious activity of this type of entity and at the same time issues reliable information to donors.

Keywords: Non-profit entity, ESAL, donation, internal control system, meritorious activity.

Introducción

De acuerdo con las líneas de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Militar Nueva Granada, esta investigación aporta a los estudios contemporáneos en el área de contabilidad y finanzas, específicamente a la contabilidad de gestión.

Cuando se entiende el término de “gestión” como la habilidad, para el manejo efectivo de recursos, que contribuyan con el logro efectivo de objetivos en una organización, es indispensable encontrar mecanismos que den alertas de los posibles riesgos en los diferentes procesos, para la toma de decisiones de carácter preventivo o correctivo, según el caso. Es en este momento cuando la implementación de un sistema de control interno toma todo el sentido e importancia, tanto para el gobierno corporativo y para los usuarios, bien sean de carácter interno o externo.

Realizar un sistema de control interno que responda efectivamente a las necesidades presentadas en las ESAL, es todo un reto. En la realidad, si se observan todas las organizaciones de este tipo, suelen tener controles que finalmente pasan ante las entidades fiscalizadoras, las cuales ratifican su calidad como entidad sin ánimo de lucro, sin embargo, no es un secreto, que, en la mayoría de entidades, los donantes quisieran tener acceso a más información con respecto a la utilización de los recursos entregados, aun cuando se les expide un certificado de donación, el cual, en concordancia con el Estatuto Tributario, como se verá más adelante, se hace la exigibilidad de aclarar el destino de la donación recibida por dichas entidades. Es aquí, cuando resulta pertinente proponer la implementación de un sistema de control interno aplicado a las ESAL, que pueda cubrir estos vacíos de fiabilidad en la ejecución, para no solo revelar información fiscal, sino también, apuntar hacia el cumplimiento de la responsabilidad social, en la medida de informar de diferentes maneras como termina siendo utilizado el recurso.

Definición del problema

El Estatuto Tributario en su artículo 359, hace mención a las actividades meritorias, que deben corresponder a los objetos sociales de las organizaciones que deseen aplicar para ser consideradas como ESAL, es claro que dichas actividades tienen una incidencia de impacto totalmente social, en la medida a que responden a necesidades de la comunidad merecedoras de apoyo y gestión, por parte de este tipo de organizaciones.

Por la misma razón de ser, de estas entidades, los demás sujetos de la sociedad de carácter natural o jurídico, privado o público, se ven abocados a realizar aportes que contribuyan con el logro de los objetivos socialmente propuestos, por medio de este tipo de entidades, para garantizar el “adecuado uso” de los recursos, sin embargo, este “adecuado uso” queda en entre dicho, en la medida que en muchas ocasiones los donantes recurren a este tipo de transacciones económicas, no pensando precisamente en respaldar una labor social, sino en obtener el respectivo descuento tributario en el impuesto sobre la renta.

Es claro, que, podría no haber seguimiento por parte del primer actor en este tipo de operaciones y lo mismo sucede con los beneficiarios, puesto que, si no se tiene conocimiento de los recursos disponibles para el desarrollo de las actividades meritorias, es muy probable que también se carezca de seguimiento por parte del último y más importante de los actores que intervienen en el desarrollo de las actividades. Estos cabos sueltos, que van quedando sobre la marcha, son los que dan cabida a que actualmente se tenga la percepción de que, en las ESAL, no se está dando la trazabilidad adecuada a las donaciones, en la medida que no están definidos los procesos y procedimientos que permiten garantizar la transparencia y legalidad del proceso, bien sea de recepción o de entrega del recurso.

Pregunta de investigación

¿La implementación de un sistema de control interno aplicado a las ESAL, puede contribuir al seguimiento y vigilancia estricto del proceso concerniente a las donaciones y su destinación?

Objetivos

Objetivo General

Diseñar una propuesta de implementación de un sistema de control interno aplicado al proceso de donación, en las organizaciones calificadas como ESAL.

Objetivos Específicos

Establecer cuáles son las motivaciones, beneficios y el manejo contable - tributario de las donaciones en Colombia.

Determinar el proceso completo de las donaciones, para plantear los respectivos controles antes de recibir la donación y durante el proceso de recepción.

Proponer el esquema del sistema de control interno, para realizar el seguimiento y revisión de los procesos inherentes a las donaciones de los recursos.

Marco teórico

Para empezar, es pertinente referirse al Art. 38 de la Constitución Política de Colombia, en donde “se garantiza el derecho de libre asociación”, por tanto, es posible crear, dentro de los lineamientos que los fundadores consideren pertinentes, tipos de asociaciones con fines lucrativos o no. De otra parte, en la misma carta magna en su Art. 189, referido a lo que corresponde al Presidente de la República como Jefe de Estado, en el numeral 26 se especifica lo

siguiente: “Ejercer la inspección y vigilancia sobre instituciones de utilidad común para que sus rentas se conserven y sean debidamente aplicadas y para que en todo lo esencial se cumpla con la voluntad de los fundadores”. (Congreso de la República, 1991).

De lo anterior surge la necesidad de tener diferentes instancias que se encarguen de la vigilancia y control en las entidades que beneficien a la comunidad o tengan lo bien llamado, utilidad común, luego no es prudente contemplar que son organizaciones que no tienen ningún tipo de inspección específico.

Con la Ley 22 de 1987, el Presidente de la República como mandatario superior, en ejercicio de las funciones que, por constitución le son atribuibles, empezó a delegar en los Gobernadores y Alcaldes, la función de inspección, vigilancia y control sobre este tipo de organizaciones. (Castro, 2018).

Existen diferentes organizaciones de carácter público y privado, que, dependiendo del objeto social o de la actividad meritoria de la ESAL, entran a realizar la respectiva regulación ya sea de orden nacional o municipal, tal es el caso del Instituto Colombiano de Bienestar Familiar (ICBF), Ministerio de Salud, Cámaras de Comercio, Ministerio de Educación, entre otras. Así mismo, las ESAL deben informar a la DIAN y a las Cámaras de Comercio, de las actividades que realizan y los recursos que reciben; por otra parte, aquellas ESAL que reciben recursos de cooperación internacional, deben aún ser más estrictos con la emisión de información para dar cuentas a sus donantes; en algunos casos se presentan informes detallados a entidades de orden municipal o departamental y todas están legalmente obligadas a dar o rendir cuentas a sus asociados, fundadores, órganos directivos o autoridades competentes. (Castro, 2018).

En consecuencia y refiriéndonos únicamente a los lineamientos establecidos por la DIAN, este organismo define las ESAL como:

Personas jurídicas constituidas legalmente y cuyos aportes, utilidades o excedentes no son reembolsados, tampoco son distribuidos bajo ninguna modalidad, bien sea de forma directa o indirectamente, aún sin beneficiar el tiempo de su existencia, o el momento de su disolución y liquidación, puesto que existe un fin social o en beneficio de la comunidad. Los rendimientos o aportes obtenidos en una ESAL son reinvertidos en sus procesos o en las actividades que fortalecen la realización de su objeto social. Por esta razón, este tipo de organizaciones, tienen como principal fuente de ingreso los recursos recibidos por parte de personas naturales, jurídicas o entidades públicas en representación del Estado, por medio de las donaciones. (DIAN, 2021).

Indudablemente, al enmarcarse a estas organizaciones como dependientes de lo que se les pueda donar y no de generar ganancias como ocurre en el sector comercial, el tema de manejos de recursos depende más de un proceso efectivo que garantice la idoneidad en los procesos que afectar el recurso.

Las organizaciones o entidades calificados como ESAL, no enfrentan elecciones públicas ni renovaciones en su distribución organizacional, como ocurre en las entidades públicas; tampoco tienen la posibilidad de hablar de pérdidas como tal o de expectativa de utilidades o ganancias, como sucede en las empresas normales pertenecientes al sector comercial; pero lo que sí ocurre es que el público, la sociedad y en general la comunidad, sobreentiende que este tipo de entidades realizan la ejecución de sus actividades con mayor seriedad y transparencia. (Aristizábal, 2019).

Al considerar a un sector como un todo, es precisamente donde surge la susceptibilidad de perder prestigio cuando se presentan casos de fraude, no se mide la organización implicada, sino la totalidad del sector y este disminuye en términos de credibilidad y fiabilidad del público en general; lo anterior transmite la necesidad implícita, de realizar revisiones a fondo de las instituciones que solicitan fondos o recursos, para así mismo rendir cuentas a los donantes. (Aristizábal, 2019).

Basados en los términos estipulados por la DIAN, las entidades registradas como ESAL tienen el derecho de recibir como principal fuente de ingreso, las donaciones; con respecto a este último término, es indiscutible el hecho de tener la certeza de la aceptación de recursos, bien sea en dinero o especie, pero no en todas las organizaciones se tiene establecido un sistema de control interno, que coadyuve a la garantía, en términos de transparencia y legalidad, de los recursos recibidos e igualmente entregados o redistribuidos en el objeto social, que finalmente representan la razón de ser de estas organizaciones. Sumado a esto, se debe dar claridad que, en muchas ocasiones, el donante restringe la donación dándole un uso específico, el cual no necesariamente debe corresponder al objeto social desempeñado por la entidad, así que simplemente se convierte en administrador del recurso, pero no se ve representado el beneficio en la reinversión de las actividades meritorias de la ESAL.

El control de gestión en sí, no garantiza la obtención de los recursos, ya que es un proceso administrativo que sirve y permite tener una visión general pero objetiva de la organización para calcular el grado de desempeño de los objetivos trazados por el gobierno corporativo de la entidad. (Botero et al., 2019).

Por otro lado, en muchas ocasiones debido a la no implementación de una planeación adecuada o tener la posibilidad de tener riesgos elevados en cuanto al mal manejo de los recursos, las empresas pierden credibilidad, es aquí donde empieza el sustento precario de las mismas y se podrían ver avocadas a cerrar posteriormente. Para que esto no suceda, las ESAL deben ejercer una buena práctica financiera sobre sus recursos, con controles estrictos que certifiquen que las operaciones sean menos propensas a afectaciones por parte del entorno exterior, garantizando que el uso de los recursos o beneficios obtenidos se esté ejecutando de la mejor manera, esto se puede lograr mediante controles de gestión, volviendo a la entidad administrativa y económicamente sostenible en el tiempo, por esta razón, los controles de gestión deben ser aplicados a todas las áreas de la organización, para de esta manera poder detectar a tiempo cuales áreas son más sensibles o con mayor probabilidad de riesgo y así poder plantear nuevas estrategias o controles para que la empresa sea razonablemente sostenible, realizando una distribución correcta de los recursos financieros. (Botero et al., 2019).

Dentro de las entidades que la Cámara de Comercio de Bogotá (CCB), contempla para realizar la debida inscripción o renovación de la personería jurídica ante la misma, menciona a las fundaciones, veedurías ciudadanas, asociaciones, corporaciones y en general todas las entidades pertenecientes al sector económico solidario. (Cámara de Comercio de Bogotá, 2021).

Las anteriores organizaciones, son las que llevan como propósito, ser garantes en la utilización de recursos para contribuir con aquellos factores de primera necesidad, pero a los cuales el Estado no puede llegar en su totalidad, como por ejemplo: educación, salud, mitigación del riesgo o de impacto en desastres naturales, emergencia sanitaria, etc., que si bien es cierto, son actividades atendidas por el gobierno, no se puede desconocer que por la misma naturaleza

pública no le es posible recibir recursos adicionales, por este motivo, de conformidad a la siguiente tabla, se realiza una especie de alianza para poder cubrir todos los frentes, con organizaciones de carácter privado, como lo son:

Tabla 1.

Comparativo organizaciones ESAL

Organización ESAL	Finalidad	Obtención de Ingresos	Distribución de Ingresos	Sostenibilidad Corporativa
Fundaciones	<i>Promueven fines u objetivos de interés general, colaboración social a nivel educativo, cultural, científicos, deportivo, entre otros. También fomentan la investigación</i>	<i>Los ingresos en su mayoría provienen de aportes realizados por socios, fundadores, empresas del sector público o privado representadas en donaciones, y de actividades inherentes al desarrollo de la fundación.</i>	<i>Casi siempre el 70% de todos los ingresos obtenidos por las actividades económicas que se desarrollen y de los ingresos que se obtengan por cualquier otro concepto serán destinados para la reinversión en las actividades u objeto social de la fundación; mientras que el 30% que queda, se destina para incrementar bien la dotación o bien según las reservas según acuerdo del máximo órgano corporativo.</i>	<i>En general, este tipo de organizaciones deben actuar con los 10 principios éticos del pacto mundial, apuntando a fortalecer la sociedad, con un compromiso de dirección y de acción social.</i>
Cooperativas	<i>Promueven el desarrollo integral del hombre, realizan de modo permanente actividades de educación cooperativa, casi siempre tienen duración indeterminada en los estatutos, además promueven la integración con otras organizaciones de carácter social.</i>	<i>Aportes realizados por socios, empresas del sector público o privado, actividades propias de la cooperativa, donaciones en dinero o especie.</i>	<i>Del excedente total de la cooperativa, se dará la siguiente distribución: 20% - fondo de reserva obligatoria 5% - formación y promoción 75% - demás actividades de educación o de carácter social que desarrolle la cooperativa.</i>	<i>La sostenibilidad de este tipo de entidades atiende a fortalecer la sociedad, haciéndose participe en todas las actividades de la cooperativa, además de cumplir con las obligaciones económicas que le corresponde; apunta a reducir la pobreza, creación de empleos, creación de medios de subsistencia y crecimiento. Finalmente, realiza gestión sostenible de los recursos naturales.</i>

Organización ESAL	Finalidad	Obtención de Ingresos	Distribución de Ingresos	Sostenibilidad Corporativa
Fondos de Empleados	Permite garantizar la igualdad de derechos de participación de los asociados sin tener en cuenta sus aportes; presta servicios a sus asociados, destina sus excedentes a la prestación de servicios de carácter social, fomenta la solidaridad y los lazos de compañerismo entre asociados.	Sus ingresos están representados por los aportes sociales, las reservas y fondos permanentes, además de las donaciones en dinero o especie y auxilios que reciben con el objetivo de aumentar su patrimonio, también contemplan los excedentes que no tienen destinación específica y finalmente la composición de Aporte y Ahorro Permanente.	Los ingresos se devuelven al aportante o socio del fondo, solo cuando el retiro es voluntario o se efectúa un despido de la empresa.	Este tipo de organización maneja menores costos o mayor rentabilidad por medio del buen manejo de recursos.

Nota. Tomado de: (Botero et al., 2019).

Alrededor de este tipo de organizaciones, giran las donaciones que se realizan en el territorio colombiano, las cuales merecen especial atención, pero sobre todo apoyo en su estructura de control.

Control Interno en el proceso de donación de Entidades Sin Ánimo de Lucro (ESAL)

Motivaciones, beneficios y el manejo contable - tributario de las donaciones en Colombia

En Colombia, si se considerara el control o la fiscalización en las ESAL, claramente antes de la Ley 1819 de 2016 este parámetro no tenía la relevancia que debía tener, precisamente por esta carencia de controles o entes que vigilaran este tipo de entidades, se creó la percepción de entidades sociales con poco sustento en la ejecución de los recursos que lograban recaudar y peor aún, siempre quedaba en el tintero el correcto ejercicio de estas organizaciones.

Ahora bien, a partir del Decreto 624 de 1989, se reglamentan ciertos parámetros de control con miras a garantizar el correcto funcionamiento de las entidades sin ánimo de lucro, así mismo,

el Estatuto Tributario en su artículo 19, especifica la responsabilidad de la DIAN como ente fiscalizador de las ESAL:

ARTÍCULO 364-6. FISCALIZACIÓN EN CABEZA DE LA DIAN. La DIAN ejercerá la fiscalización de las entidades sin ánimo de lucro y de aquellas que soliciten su calificación en el Régimen Tributario Especial, de acuerdo con el artículo 19. (Congreso de la Republica de Colombia, 2021).

Así mismo, en el párrafo primero del mismo artículo indica:

PARÁGRAFO 1o. La DIAN deberá incluir dentro de su plan anual de fiscalización un programa de control a las entidades sin ánimo de lucro y a las pertenecientes al Régimen Tributario Especial. (Congreso de la Republica de Colombia, 2021).

En este punto, se empieza a hablar formalmente de los mecanismos de control aplicables y obligatorios para las ESAL, con un sistema tributario más robusto y sobre todo definido, con políticas de cumplimiento claras, para minimizar el riesgo de desvío de recursos en actividades que no sean consideradas meritorias o que no contribuyan con el desarrollo del objeto social de la entidad, más aún cuando se catalogaban a estas, como fachadas para la evasión o elusión de impuestos. De hecho, otro de los aspectos más importantes está contemplado en el Decreto 2150 de 2017, ya que regula sobre el registro mediante una plataforma web así:

Todas las entidades que pretendan ser calificadas en el Régimen Tributario Especial deberán registrarse en el aplicativo web que para ello señale la DIAN; el registro de que trata el presente artículo tiene por objeto que el proceso de calificación sea público, que la comunidad se pronuncie sobre los requisitos de acceso al Régimen Tributario Especial, y

que remita comentarios generales y observaciones sobre la respectiva entidad. (Decreto 2150, 2017).

Este tipo de control indiscutiblemente es la principal fuente de fiabilidad por parte de los órganos reguladores como prueba del manejo de los recursos que reciben las ESAL, sin embargo, siempre para el donante será necesaria algún tipo de rendición de cuentas por parte de la entidad, con respecto a las donaciones recibidas.

Particularmente en el país, las donaciones contemplan una gran variedad en cuanto al contenido de las mismas, sabemos que existen donaciones para catástrofes y ayudas humanitarias, donaciones de órganos, donaciones de cabello, entre otras, las cuales suelen ser representadas por las principales entidades creadas para mitigar los diferentes efectos negativos que originan la necesidad de cada donación; sin embargo, en muchas ocasiones, se crean Fundaciones, Cooperativas y otras entidades, clasificadas dentro del sector económico solidario, pero si vemos el trasfondo, son solo la parte social de una gran entidad comercial.

Aunque esto no representa riesgo fiscal o tributario, en la medida que se creen con actividades meritorias y se dé cumplimiento al objeto social establecido para su funcionamiento, es importante, que las entidades de control velen porque los recursos no provengan única o mayoritariamente de la entidad comercial primaria que la creó. El ministro de hacienda para el año 2018, citó lo siguiente: “Lo que está pasando en Colombia, como ha pasado en muchos otros países, es que esas Esal, se utilizan como fachadas para ocultar verdaderos negocios y para evadir impuestos”, (Vásquez, 2015); triste realidad a la que se debe combatir con mecanismos de control que se amparen en la ley, pero se reflejen en los resultados reales de impacto perdurable en la sociedad.

Ahora bien, al hablar de las motivaciones para un donante, sería fácil poder mencionar aquellas de carácter social, puesto que todas se encaminan al cumplimiento de objetivos que terminan reflejándose en calidad de vida para la sociedad en general, sin embargo, sumado a esto, el gobierno y la institución encargada de la vigilancia y fiscalización tributaria, han estipulado beneficios para los donantes, reflejados en las declaraciones de renta y complementarios. Ejemplo de esto, podría ser que la Universidad Javeriana para uno de sus programas de sociales, con miras a beneficiar a jóvenes con becas, estipula qué: “los descuentos tributarios corresponden al porcentaje de la donación que se resta al valor total a pagar en el impuesto de renta y las deducciones se restan de la renta bruta, entendiendo como renta bruta todos los ingresos que se recibieron durante el año fiscal (1 de enero a 31 de diciembre) descontando los costos en que se incurrieron para obtenerlos”. (Pontificia Universidad Javeriana, 2021).

En el Artículo 257 del Estatuto Tributario, se menciona qué, las donaciones efectuadas a las ESAL que hayan sido calificadas en el RTE por la DIAN, del impuesto sobre la renta y complementarios, no serán deducibles del impuesto sobre la renta y complementarios, pero dan lugar a un descuento del impuesto, equivalente al 25% del valor donado en el período gravable. (Congreso de la República, ET).

El anterior enunciado, sin lugar a duda, es una de las principales motivaciones de los donantes, sin desligar el carácter social que tiene por derecho la entrega del recurso. Con respecto a este beneficio, el gobierno es enfático en dejar claro el límite del 25%, en el Art. 258 del ET. De otra parte, se debe tener en cuenta que las ESAL, en sí mismas deben tener una

estructura financiera, que les permita el desarrollo continuo del objeto social. Esta estructura, básicamente refiere los mismos componentes de cualquier organización:

- Disponibilidad de recursos (para el desarrollo y funcionamiento de las diferentes actividades o metas propuestas).
- Proyectos, programas o diferentes labores, que apunten al desarrollo de la actividad meritoria.
- Capital de trabajo, entendiéndose como el recurso con el que cuenta la ESAL, para la gestión de los puntos anteriores.

Procedimiento contable de las donaciones:

Para poder establecer el procedimiento contable de las donaciones, se debe mirar los roles generados a partir del proceso de donación, es decir, tanto el donante como el donatario o beneficiario, deben registrar la donación.

Para el caso del donante, la donación representa un gasto y si la donación es en especie, habría que revisar, si el donante tiene la responsabilidad de facturar con el Impuesto del Valor Agregado (IVA), de ser así, este deberá facturar la donación como si fuera una venta y obviamente deberá asumir el IVA que el recurso donado genera, contra una cuenta contable que afecte los recursos propios con los que cuenta la empresa del donante, por ejemplo, si se donara algún elemento que en la empresa del donante, este reflejado en los inventarios, la contabilización de acuerdo al Plan Único de Cuentas (PUC) descrito en el Decreto 2650 de 1993, sería la siguiente:

- Gasto por Donación (539525) – Débito
- Cuenta de inventarios (143501) – Crédito

- IVA por donación (240801) – Crédito

Para el caso del donatario o beneficiario, la donación representa un ingreso o también podría incrementar su patrimonio, la contabilización depende de la destinación del recurso entregado. Si la donación apunta a beneficiar únicamente a la ESAL que recibe los recursos, se deberá contabilizar en el patrimonio y se afectará las cuentas del activo, es decir incrementa las posesiones de la entidad; pero si el recurso se entrega para el desarrollo de una labor o algún proyecto social, este se verá reflejado en el ingreso y su contraparte se verá en el gasto, en la medida que se ejecuten los proyectos o tareas encomendadas.

Proceso de donación

El reconocimiento como ESAL de una organización está inmerso en el desarrollo de las actividades que estas desarrollen, sin embargo, estas entidades también pueden presentar ante la DIAN la solicitud para pertenecer al Régimen Tributario Especial (RTE), siempre y cuando desarrollen las actividades meritorias mencionadas en el artículo 359 del E.T. El principal beneficio de pertenecer a dicho régimen es “principalmente aplicar a la tarifa especial del 20% en el Impuesto de Renta y Complementario sobre el beneficio neto o excedente, y tendrá el carácter de exento, cuando éste se destine directa o indirectamente a programas que desarrollen el objeto social y la actividad meritoria de la entidad, en el año siguiente a aquel en el cual se obtuvo”. (DIAN, 2021). Es por esto, que resulta importante minimizar el riesgo de no confiabilidad en el actuar de dichas organizaciones, ya que definitivamente son especiales.

Dentro de la normativa que enmarca lo concerniente a las ESAL, la Cámara de Comercio de Bogotá (CCB), suministra la siguiente información:

Tabla 2.

Normatividad de las ESAL

<i>Legislación</i>	<i>Contabilidad</i>	<i>Control</i>
Ley 79 de 1988	Referencia a la contabilidad en las cooperativas.	Implementación de revisoría fiscal en las cooperativas.
Decreto 1333 de 1989	Referencia a estados financieros en pre-cooperativas y asociaciones mutuales.	Se decreta que las pre-cooperativas y asociaciones mutuales lleven revisoría fiscal.
Decreto 1482 de 1989		Se establece la obligación de revisoría fiscal para administraciones cooperativas.
Decreto 1529 de 1990	Obligación de registrar libros en asociaciones, corporaciones y fundaciones	Implementación de llevar revisoría fiscal en asociaciones, corporaciones y fundaciones.
Ley 190 de 1995	Obliga a llevar contabilidad a las ESAL. Obliga a consolidar cuando hay control.	Establece la obligatoriedad de auditoría financiera cuando se cumplan los requisitos.
Ley 454 de 1998	Faculta a la Superintendencia solidaria para establecer las reglas contables del sector.	
Ley 675 de 2001	Obligatoriedad de contabilidad para conjuntos de propiedad horizontal.	Cumplimiento de llevar revisoría fiscal para conjuntos de uso comercial o mixto.
Ley 1819 de 2016	Cambios para las ESAL	

Nota. Tomado de: (Torres et al., 2019).

Ahora bien, no todas las ESAL, pertenecen al RTE o realizan la respectiva renovación ante Cámara de Comercio o el organismo respectivo de supervisión, por esta razón, no todas las entidades son fiables y garantes de la recepción, manejo e inversión adecuada de los recursos entregados, de hecho, debería ser un factor clave para no entregar recursos, o por lo menos no a título de donación, sin embargo, el flagelo del interés propio, termina por manipular este tipo de organizaciones, que solo esperan la expedición del documento que certifique la donación y poder realizar el descuento tributario en la declaración de renta, del donante.

De hecho, la CCB para el mismo año en que se publica la Ley 1819, se determina un modelo enfocado hacia el lavado de activos y financiación del terrorismo y textualmente el argumento del por qué, se debería realizar la implementación del mismo es el siguiente: Porque las actividades de carácter social y de interés general, que desarrollan las ESAL y que son complemento del sector empresarial y del sector gubernamental, pueden ser utilizadas por las organizaciones criminales, para ocultar, transformar o administrar los recursos de sus actividades ilícitas, y porque que los riesgos de lavado de activos y financiación del terrorismo pueden estar presentes en todas las etapas y procesos desarrollados por las entidades, sin importar su tamaño o ubicación geográfica, afectando su cadena de valor, la confianza de los donantes y beneficiarios de sus proyectos, así como la integridad y reputación de la entidad, (Cámara de Comercio de Bogotá, 2016), pero aun así, estas gestiones no han sido garantes para que haya una concientización general y todas las ESAL se reglamenten o acojan a las medidas que se adopten por los entes de control.

Es importante tener conocimiento del comportamiento de las ESAL, ante un ente de control, como lo es la Cámara de Comercio de Bogotá.

A continuación, se desagregan algunos datos, que nos dan un mayor panorama del comportamiento actual de las ESAL.

- Más del 80% de las ESAL inscritas en la Cámara de Comercio de Bogotá, pertenecen al régimen responsable de IVA, lo que aclara que, el ser una ESAL, no exime el poder tener la calidad como responsable del Impuesto del Valor Agregado - IVA, de acuerdo con las responsabilidades asignadas por la DIAN.

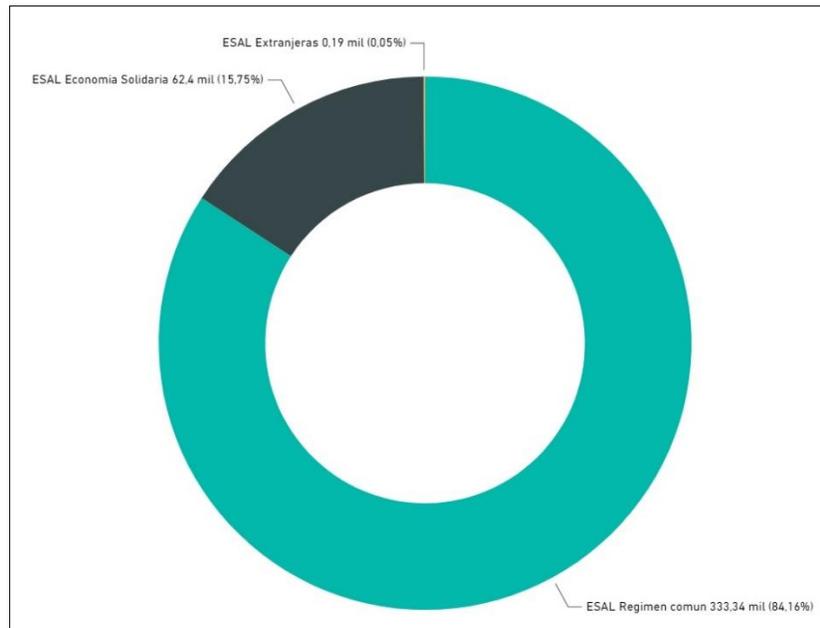


Ilustración 1 Organización jurídica de la ESAL

Nota. Tomado: (Cámara de Comercio de Bogotá, 2021).

- Como se evidencia a continuación, la mayoría de ESAL, corresponde a Microempresas, ya que, por su estructura, es más viable tener el control de recursos:

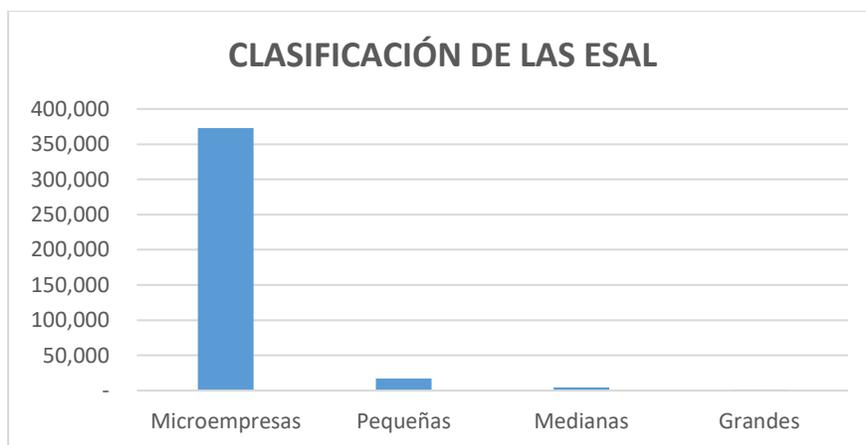


Ilustración 2 Tamaño ESAL por valor de activos.

Nota. Tomado: (Cámara de Comercio de Bogotá, 2021).

- La responsabilidad de las ESAL, para realizar la inscripción, renovación y actualización de documentos no es la ideal, ya que se evidencia que las ESAL si bien están inscritas, muchas no cumplen con el formalismo de renovación, lo que repercute en la reputación de este sector.

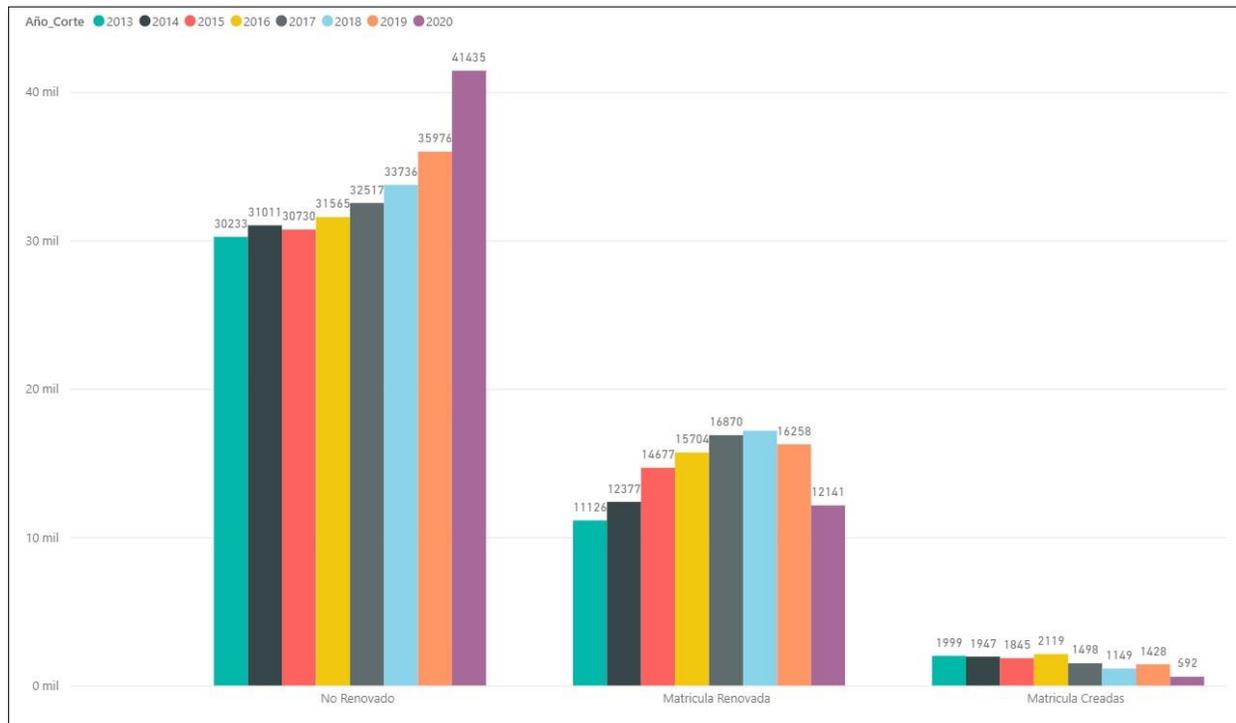


Ilustración 3 Dinámica de renovación de matrícula ESAL.

Nota. Tomado: (Cámara de Comercio de Bogotá, 2021).

Para tener claro el proceso general que las ESAL realizan ante la DIAN para solicitar la permanencia o la calificación por primera vez en el régimen tributario especial, esta entidad debe cumplir con los siguientes pasos:

Paso 1. Verificar información en el Registro Único Tributario - RUT.

Paso 2. Documentación requerida para solicitar la calificación al Régimen Tributario Especial.

Paso 3. Envío de Información Prevalidador por SIE Carga Masiva.

Paso 4. Radicar a través del SIE-RTE la solicitud de calificación.

Paso 5. Dar respuesta a los comentarios recibidos de la sociedad civil, cuando hay lugar a ello.

Paso 6. Recibir Resolución de Autorización o Negación de la Calificación, según sea el caso.

El anterior proceso se podría resumir en la siguiente imagen:

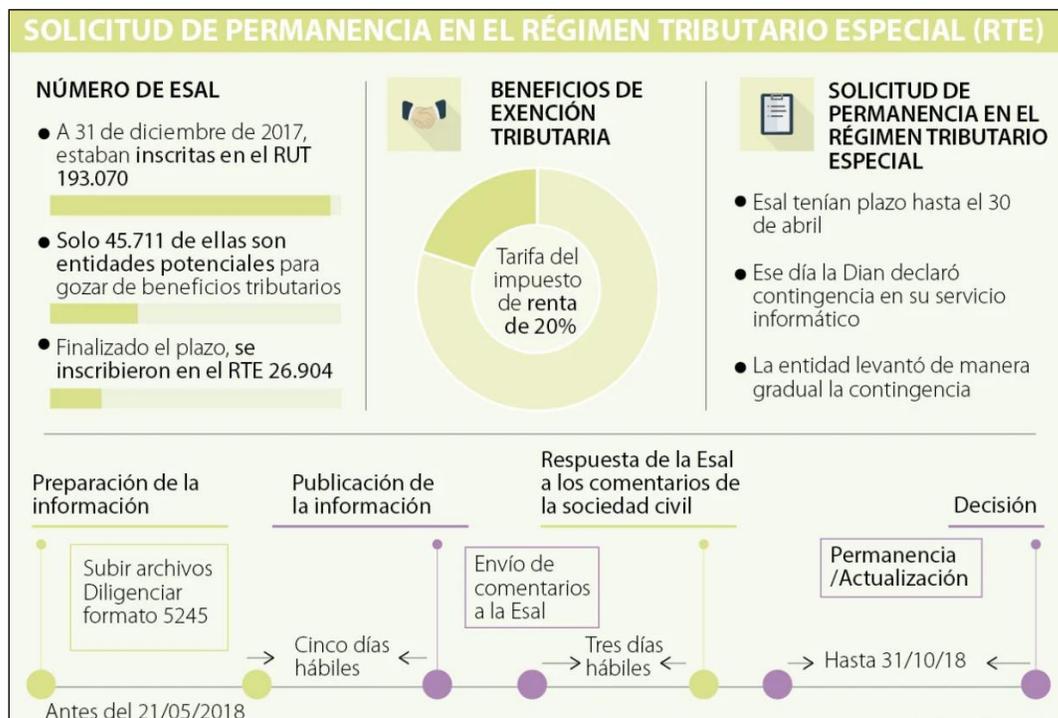


Ilustración 4 Proceso de solicitud de permanencia en el RTE.

Nota. Tomado: La República, 2018.

El principal ingreso de este tipo de entidades corresponde a las donaciones, razón suficiente para tener que esclarecer el proceso que finalmente da cuenta de la donación y del manejo de recursos.

Cuando se hace referencia a un proceso de donación, necesariamente se debe entender la particularidad de cada concepto: proceso y donación. Según el Organismo Internacional de Normalización (ISO), define los procesos como un conjunto de actividades relacionadas entre sí o que interactúan, transformando elementos de entrada en elementos de salida; de otra parte, de acuerdo a la definición de la Real Academia de la Lengua Española – RAE-, el concepto de donación se define como: “Liberalidad de alguien que transmite gratuitamente algo que le pertenece, a favor de otra persona que lo acepta” (RAE, 2021); partiendo de lo anterior, se entiende claramente que la entrega de recursos, bien sea en dinero o en especie, no está supeditada a una obligación, sino que nace en la intención de realizar dicha entrega, de manera libre, es aquí, cuando se tiene el primer eslabón del proceso de donación, el cual, da lugar a la propuesta del proceso de donación en general.

Para intentar esclarecer, el proceso completo de donación, se realizó seguimiento en una ESAL, para verificar cuales son los componentes y que actividades intervienen.

Lo primero es verificar el cumplimiento de las actividades meritorias, nombradas en el Estatuto Tributario, para lo cual se indagó sobre los objetivos perseguidos por la organización y llama la atención el objetivo relacionado a continuación, el cual, en definitiva, es un objetivo que cumple con las actividades meritorias: “Estimular actividades tendientes a realizar programas de desarrollo Social, programas de salud y seguridad social, en coordinación con entidades oficiales, privadas o internacionales”. (FUNDACIÓN SOLIDARIDAD POR COLOMBIA, 2021).

Realizada esta intervención se verificó que en el proceso de donación presenta las siguientes actividades:

1. El donante (público o privado), manifiesta su intención de donar, especificando si la donación es en dinero o especie y la destinación de esta, es decir, cual proyecto social es el que desea apoyar.
2. Una vez se recibe la intención de donación, es revisada por el comité de la campaña o el programa que se esté desarrollando en el momento, para dar la aceptación de esta.
3. Si se realiza la aceptación de la donación, se indica en donde podrá ser entregada físicamente la donación en especie o se envía la respectiva certificación bancaria, para el envío de recursos en dinero.
4. Se debe hacer seguimiento, para que la donación sea efectiva.
5. Si la donación es efectiva se presentan los siguientes soportes como evidencia:
 - *Donación en dinero*: Comprobante de la transferencia del recurso, en donde se evidencie la cuenta de la ESAL a donde se trasladó el recurso.
 - *Donación en especie*: Acta de recibido por parte de la ESAL.
6. Posterior al recibido de la donación, se procede a la emisión del respectivo certificado de donación, para lo cual se requiere tener la siguiente información por parte del donante:
 - i. Persona Jurídica: Copia del Registro Único Tributario, copia del certificado de cámara de comercio, copia de la cédula de ciudadanía del representante legal, soporte de la donación efectiva.
 - ii. Persona Natral: Copia de la cédula de ciudadanía y soporte de la donación efectiva.

Para dar claridad, con respecto al contenido del certificado de donación, la ESAL deberá remitirse al Decreto 1625 de 2016, en su Art. 1.2.1.4.3. numeral 2, establece los siguientes requisitos que debe contener el certificado de donación:

- Formato de certificación dirigida al donante.
 - Debe estar firmado por el representante legal y el contador público o revisor fiscal cuando hubiere lugar a ello
 - Debe incluir:
 - Fecha de la donación.
 - Tipo de entidad
 - Especificación o clase del bien donado.
 - Valor.
 - Forma o manera en que se efectuó la donación.
 - La destinación de la donación.
 - Debe ser expedida como mínimo dentro del mes siguiente a la finalización del año gravable en que se reciba la donación. (Ministerio de Hacienda y Crédito Público, 2016).
7. Una vez se obtienen los documentos necesarios para la emisión del certificado de donación, se realiza el envío a la Revisoría Fiscal para la respectiva verificación con respecto al registro de la donación en los libros contable. Si cumple con la verificación realizada, se procede con la firma de la Revisoría Fiscal y posteriormente con firma el representante legal de la ESAL.

El diagrama del proceso de donación inicial, sería el siguiente:

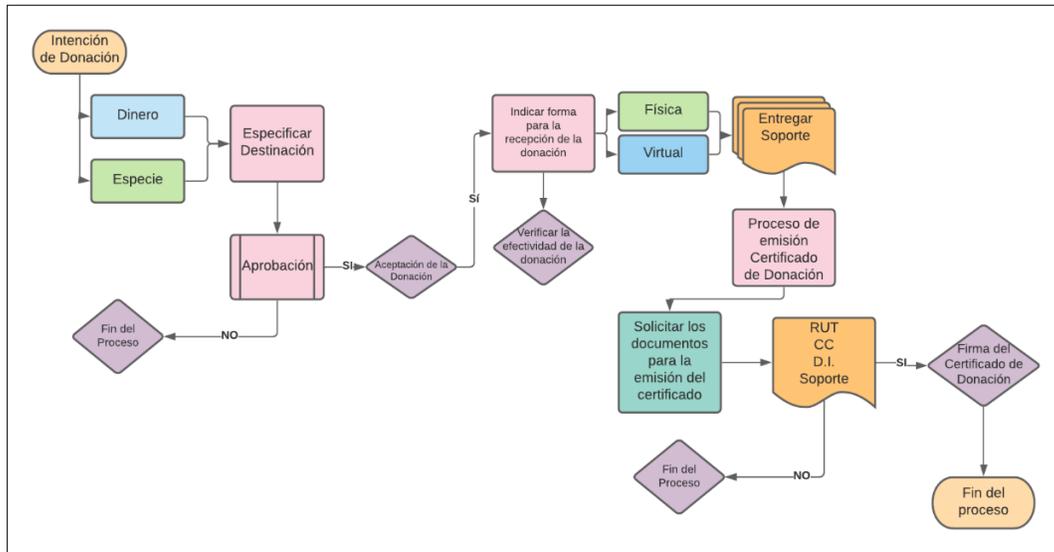


Figura 1. Proceso de donación inicial

Nota. Fuente: Elaboración propia.

Implementación de control interno

Si bien es cierto, dentro de la cotidianidad se tiene un concepto somero de lo que implica el control al interior de la organización, como mecanismo de planeación, recolección, seguridad y clasificación de la información, es importante tener un significado concreto. El informe o modelo COSO, define el control interno como un proceso sistemático, que lleva a cabo la alta dirección y los demás miembros de una estructura organización, con el propósito de suministrar un alto grado de confianza en el logro de objetivos, hablando en términos de eficacia y eficiencia de las operaciones; además de una fiabilidad absoluta en la información financiera y el estricto cumplimiento de las leyes y normas aplicables a la organización. (Comité de Organizaciones Patrocinadoras del Treadway Commission, COSO, 2021).

En toda organización, al hablar de Control Interno, necesariamente se vincula el concepto de riesgo, entendiendo este, como la probabilidad de que suceda alguna situación no favorable para la entidad. En concordancia y teniendo claro el procedimiento actual que se realiza dentro de la ESAL tomada como ejemplo, se hace evidente una serie de riesgos inherentes a los procedimientos o actividades que actualmente se desarrollan.

Algunos de los riesgos identificados son los siguientes:

- De acuerdo con el Decreto 1712 de 1989 en su Artículo 1º indica, que corresponde al notario autorizar mediante escritura pública o bien llamada insinuación notarial, las donaciones cuyo valor superen la suma de cincuenta (50) salarios mínimos mensuales, sin embargo, en las actividades identificadas dentro de la organización, se verificó que este requisito, sólo es solicitado en el momento de la emisión del certificado de donación, sin embargo, debería darse claridad del documento desde la aceptación de la donación. El principal problema para poder solicitar este documento es que, particularmente en las donaciones en especie, solo es posible obtener el valor de la donación, con la entrega de la factura o certificado emitido por el contador o revisor fiscal del donatario y en muchas ocasiones, este documento solo es enviado para la emisión del certificado de donación. Por tal motivo, el donante no tiene conocimiento desde el inicio, del requisito civil con el que debe cumplir, si llegase a donar por encima del tope establecido. Para poder minimizar este riesgo, sería importante contemplar que se realice un instructivo y se anexe con la aceptación de la donación, para dar claridad desde el inicio.
- No se evidencia algún mecanismo que intervenga con la prevención de control de lavado de activos de los donantes, lo que sugiere un alto riesgo. Para esta particularidad, es

importante la creación de formatos que suministren la información necesaria para verificar antes de la recepción de la donación, si el donante o sus socios cuando tengan más del 5% de participación y de sus administradores, registran en la lista OFAC (Office of Foreign Assets Control).

El modelo propuesto por la CCB para el control del lavado de activos es el siguiente:



Ilustración 5 Modelo del Sistema LA/FT para el sector de las ESAL.

Nota. Fuente: (Cámara de Comercio de Bogotá, 2016)

- Finalmente, se observa poca eficiencia en la emisión de los certificados de donación, puesto que el volumen de donantes es alto, la emisión de los mismos en 100% operativa, es decir, una persona realiza los certificados de donación en la medida que lo solicitan. La emisión de los certificados de donación no es problema cuando el volumen no es significativo, sin embargo, existen picos elevados de donaciones, de acuerdo a los

proyectos o programas que se crean en la ESAL, los cuales son difíciles de sacar de forma continua. Por esta razón, siempre se está en función de los donantes que están solicitando los certificados en tiempo real. Se podría implementar algún mecanismo que genere de manera automática o de forma continua los certificados y que dé cuenta o alerte de los donantes que tengan documentos pendientes y se puedan certificar.

El identificar los riesgos dentro del proceso de donación, es indispensable para poder mitigar la posible ocurrencia de los riesgos y así mismo asumir consecuencias que terminan reflejándose en la reputación de la entidad. Por esto, es de vital importancia poder identificar a tiempo y tener las alertas suficientes, para dar respuesta en corto tiempo o por lo menos poder corregir con el tiempo. En este punto se hace necesaria la intervención del o los funcionarios garantes del cumplimiento del control en el proceso de donación, los cuales deben estar en cabeza del Gobierno Corporativo de la entidad, apoyado por la dirección financiera y contable. De estos dos actores, depende el manejo constante, estricto y sobre todo fiable en el manejo de los recursos, para así mismo poder dar a cada donante la tranquilidad en el manejo las donaciones y que finalmente se motive ese sentir de apoyar actividades de carácter social que si aporten a una construcción transparente y equitativa.

De acuerdo con los riesgos y problemas identificados anteriormente, el proceso de donación actual tendría las siguientes modificaciones:

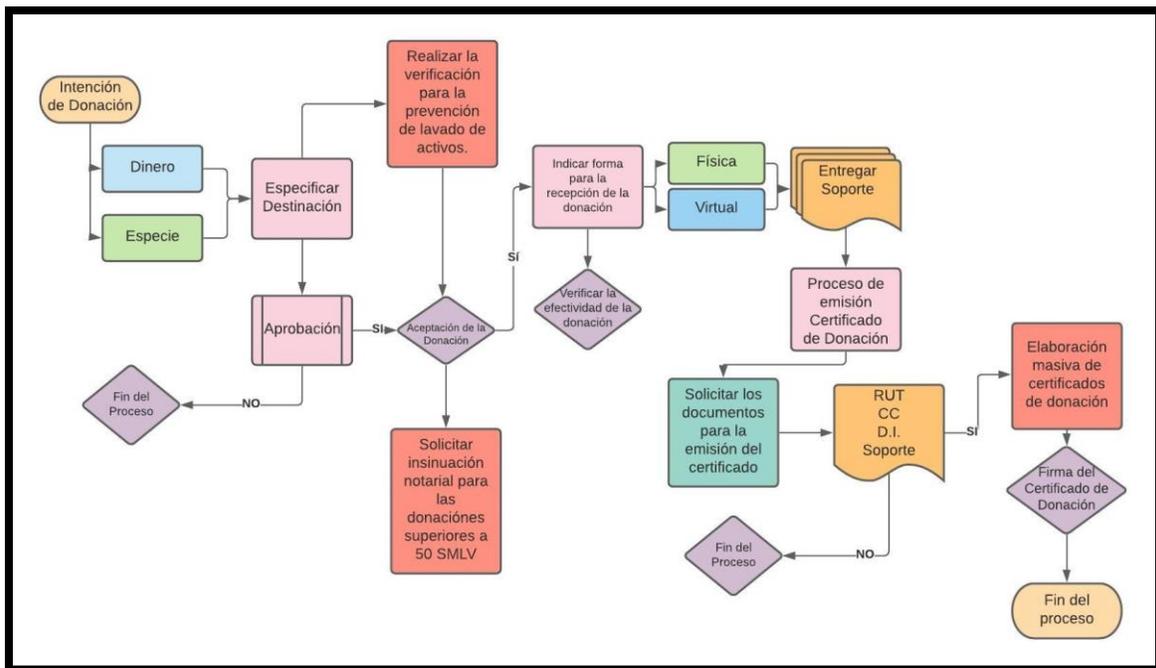


Figura 2 Proceso de donación final

Nota. Fuente: Elaboración propia.

Como valor agregado, para la mayoría de los donantes es importante tener un informe de gestión, en donde se especifique cual fue la destinación y utilización de los recursos, sin embargo, se expiden en la medida que se solicitan o se suople con las respectivas rendiciones de cuenta de carácter público, las cuales se realizan en vivo, por medio de redes sociales. Esta estrategia, genera un alto impacto de confiabilidad en el manejo de recursos.

Una vez verificados los cambios en el proceso de donación, se debe adoptar dicho esquema, para lo cual se hace necesaria la implementación de los complementos sugeridos.

Conclusiones

Es notable que la información acerca de las ESAL es escasa en la medida que se asume que la información contenida en el Estatuto Tributario es suficiente, pero es suficiente con respecto a los requisitos que se deben cumplir para optar por los beneficios tributarios, pero no existe algún lineamiento definido que cubra los aspectos básicos de control interno.

La responsabilidad social con la que cuentan este tipo de entidades no es solamente inherente a la misma, sino que se realiza un reflejo inverso en los actores externos, como se puede ver operativamente lo que es ingreso de una parte representa gasto para la otra, lo que afecta el activo de un lado se puede reflejar en el patrimonio de otro lado, es decir, la responsabilidad siempre es compartida.

Las principales fuentes de ingresos de este tipo de entidades provienen de los recursos que terceros inyectan para la ejecución del objeto social, sin embargo, estos terceros son los principales actores y fiscalizadores, en la medida que son los que abren y cierran el proceso de donación.

Las organizaciones deben tener conciencia del tipo de organización, o mejor aún, del sentido que representa una ESAL, no es solo poder tener acceso a ciertos beneficios, sino velar realmente por el cumplimiento de las actividades meritorias, aun cuando estemos en un país en donde los recursos sean priorizados con fines lucrativos y no tanto colaborativos.

Finalmente, no se puede desconocer que la cantidad de entidades sin ánimo de lucro que actualmente se registran ante los diferentes organismos de control dan pie para tener Fe, en estas organizaciones que buscan ser administradoras de recurso para realizar el bien.

Recomendaciones

Para mejorar los sistemas de control interno dentro de las ESAL, es crucial el reconocer la importancia que tendría la óptima utilización del recurso en la sociedad.

Los entes de control deben apuntar a capacitar, a concientizar y de alguna forma hacer reflexionar a los donantes, sobre el desarrollo real de las ESAL. La intención no es donar por donar, la intención no es repetir parte del objeto misional de la entidad para convencer a las personas para que apoyen determinada labor. La intención realmente debería ser, siendo conscientes de una necesidad, poder ayudar, no porque sobre o porque ya no se requiere el recurso a donar, sino porque realmente se quiere apoyar con elementos, bien sea en dinero o especie, de calidad.

Necesariamente para hablar de calidad, se requieren mecanismos uniformes en los procesos de donación. Son recursos tan sensibles, que se debería garantizar por parejo que por lo menos, legislativamente se oriente al respecto.

Cada ESAL, de acuerdo con su objeto misional y al desarrollo de la actividad meritoria en la cual tenga interés, desarrollará las estrategias que considere pertinentes para atestiguar el buen uso de los recursos.

El principal reto se encuentra en nosotros mismos, como parte de una familia, parte de una comunidad, parte de la sociedad y parte de las unidades económicas (empresas) que podrían orientarse bien sea al desarrollo o al apoyo de las ESAL.

Referencias

- Aristizábal, J. (2019). *Gobierno Corporativo en las Entidades Sin Animo de Lucro en Colombia*. Bogotá: Colegio de Estudios Superiores en Administración. Recuperado el 11 de 04 de 2021, de <http://www.icgc.com.co/wp-content/uploads/2019/10/Gobierno-Corporativo-en-Entidades-Sin-%C3%81nimo-de-Lucro.pdf>
- Botero et al., 2. (2019). *FORTALECIMIENTO DE LA DIMENSIÓN ECONÓMICA EN LA SOSTENIBILIDAD CORPORATIVA DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS*. Trabajos de grado - Pregrado, Universidad Cooperativa de Colombia, Bogotá. Recuperado el 26 de 04 de 2021, de <https://repository.ucc.edu.co/handle/20.500.12494/15538>
- Cámara de Comercio de Bogotá. (11 de 04 de 2021). *Cámara de Comercio de Bogotá*. Obtenido de <https://www.ccb.org.co/Inscripciones-y-renovaciones/Fundaciones-asociaciones-y-corporaciones>
- Cámara de Comercio de Bogotá, C. (2016). *Modelo de Administración del Riesgo Lavado de Activos y Financiación del Terrorismo (LA/FT) para las Entidades Sin Animo de Lucro (ESAL)*. Bogotá. Obtenido de <file:///C:/Users/asiscontable2/Downloads/MODELO%20ESAL%20LAFT.pdf>
- Castro, J. D. (08 de 2018). *Scribd*. Obtenido de 728 - at - Lo Que Hay Que Saber de Las ESAL, Agosto de 2016: <https://es.scribd.com/document/387254543/728-at-Lo-Que-Hay-Que-Saber-de-Las-ESAL-Agosto-de-2016-1>
- Comité de Organizaciones Patrocinadoras del Treadway Commission, COSO. (5 de 04 de 2021). *Comité de Organizaciones Patrocinadoras del Treadway Commission COSO*. Obtenido de <https://www.coso.org/Pages/default.aspx>
- Congreso de Colombia. (2020). *ley 2250*.
- Congreso de la República. (1991). Constitución Política de la República de Colombia. Obtenido de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/constitucion_politica_1991.html
- Congreso de la Republica de Colombia, E. T. (23 de 04 de 2021). *Secretaría General del Senado*. Obtenido de Estatuto Tributario: <http://www.secretariassenado.gov.co/index.php/vigencia-expresa-y-sentencias-de-constitucionalidad>
- Congreso de la República, ET. (s.f.). Estatuto Tributario.
- Decreto 2150, M. d. (20 de diciembre de 2017). *Decreto 2150 de 2017*. Obtenido de <https://www.funcionpublica.gov.co/eva/gestornormativo/norma.php?i=85041>

DIAN. (27 de Febrero de 2021). *Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales*. Recuperado el 28 de FEBRERO de 2021, de <https://www.dian.gov.co/impuestos/sociedades/ESAL/Paginas/default.aspx>

FUNDACIÓN SOLIDARIDAD POR COLOMBIA. (23 de 04 de 2021). *FUNDACIÓN SOLIDARIDAD POR COLOMBIA*. Obtenido de <https://www.solidaridadporcolombia.org/quienes-somos/>

Ministerio de Hacienda y Crédito Público. (11 de Octubre de 2016). “Por medio del cual se expide el Decreto Único Reglamentario en materia tributaria.”. Bogotá.

Ministro de Hacienda y Crédito Público, E. T. (1989). Decreto 624 de 1989. En M. d. Estatuto Tributario, *Estatuto Tributario*. Bogotá: Virgilio Barco. Obtenido de <https://estatuto.co/?e=1439>

Pontificia Universidad Javeriana. (11 de 04 de 2021). *Pontificia Universidad Javeriana*. Obtenido de <https://www.javeriana.edu.co/donaciones/razones-para-donar>

RAE. (23 de marzo de 2021). *Real Academia Española*. Obtenido de Diccionario de la lengua española: <https://www.rae.es/drae2001/donaci%C3%B3n>

Torres et al., 2. (2019). *Estructura Financiera de las Entidades sin Ánimo de Lucro*. Bogotá: Creative Commons Reconocimiento-No Comercial - Compartir Igual 4.0 Internacional.

Vásquez, C. (18 de 08 de 2015). *Portafolio*. Obtenido de <https://www.portafolio.co/economia/finanzas/gobierno-pone-lupa-finanzas-esal-21774>